

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA – EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PARA
CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN EXPORTACIONES DE PRODUCTO
TERMINADO BAJO LA FIGURA FACTURADO A, DESPACHADO A, (*BILL TO
SHIP TO*)**

LIC. CARLOS DAVID LEAL VELÁSQUEZ

GUATEMALA, FEBRERO 2022

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA – EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PARA
CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN EXPORTACIONES DE PRODUCTO
TERMINADO BAJO LA FIGURA FACTURADO A, DESPACHADO A, (*BILL TO
SHIP TO*)**

Informe Final de Trabajo Profesional para la obtención del Grado Académico de Maestro en ARTES, con base en el "Normativo de Tesis para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes" aprobado por la Honorable Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

DOCENTE DEL CURSO: Msc. Carlos Ronaldo Lemus Peña

AUTOR: Lic. Carlos David Leal Velásquez

GUATEMALA, FEBRERO 2022.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldan

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal II: MSc Byron Giovani Mejía Victorio

Vocal III: Vacante vocal

Vocal IV: BR. C.C.L.L Silvia María Oviedo Zacarías

Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

Coordinador: Dr. José Angel Mansilla García

Evaluador: Msc. Edgar Estuardo García Arriaza

Evaluador: Msc. Claudia Maribel Campos Berganza



Guatemala, 08 de agosto de 2020

MSc. Carlos Humberto Valladares Gálvez
Director Escuela de Estudios de Postgrado

Estimado Maestro Valladares:

Atentamente le solicito la aprobación del plan de trabajo, para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación y optar al grado Académico de Maestro en Artes de la Maestría en Gestión Tributaria, titulado **LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA – EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PARA CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN EXPORTACIONES DE PRODUCTO TERMINADO BAJO LA FIGURA FACTURADO A, DESPACHADO A, (BILL TO SHIP TO)**

Adjunto a esta solicitud el plan de trabajo, el cual fue elaborado y estructurado conforme la "Guía Metodológica para la Elaboración del Plan e Informe del Trabajo Profesional de Graduación de la Maestría en Artes" con la orientación y visto bueno del Docente del Curso de Metodología de la Investigación.

Me comprometo, como estudiante, a tomar este tema de forma definitiva y elaborar el informe de Trabajo Profesional de Graduación en el transcurso del desarrollo del Pensum de estudios de la Maestría, como uno de los requisitos para optar al Grado Académico de Maestro en Gestión Tributaria.

Me suscribo de usted.

Lic. Carlos David Leal Velásquez

Carné: 201120359

Cel. 5414-4424

E-mail: carlosleal_734@yahoo.es

Dr. Caryl Alonso Jiménez, Ph.D.

Vo. Bo. Docente del Curso

Uso exclusivo de la Escuela de Estudios de Postgrado

El Director de la Escuela acuerda aprobar: El Plan de Trabajo Profesional de Graduación.

F.
Lic. MSc. Carlos Humberto Valladares
Director de Escuela
Gisela Herrera/Secretaria EEP
Original: Estudiante

Copia: Expediente estudiantil



10/02/2021

Fecha de Aprobación:



**DICTAMEN DEL DOCENTE
CURSO TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACION II**

Guatemala, 01 de marzo de 2022

MSc. Carlos Humberto Valladares
Director
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

Señor Director:

Por medio de la presente me dirijo a usted, para manifestarle que he revisado el Trabajo Profesional de Graduación del estudiante: **Carlos David Leal Velásquez**, quien se identifica con número de Carné: **201120359** del Programa de Maestría de: **Gestión Tributaria**, Sección: **B** denominado: **LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA - EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PARA CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN EXPORTACIONES DE PRODUCTO TERMINADO BAJO LA FIGURA FACTURADO A, DESPACHADO A, (BILL TO SHIP TO)** el cuál ha sido elaborado de acuerdo al Plan de Investigación autorizado con fecha: **10 de febrero de 2021** del cual se adjunta a la presente la carta de autorización del tema y en mi calidad de docente del curso **TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II** se emite **DICTAMEN FAVORABLE** y certifico que **SI LLENA** los requisitos profesionales y normas establecidas en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes aprobado por 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 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; en ese sentido, recomendar se proceda con la presentación del trabajo profesional ante la terna evaluadora que la Dirección de la Escuela designe.

Atentamente,

MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña

Expediente del estudiante
cc. archivo

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 473-2023
Guatemala, 28 de junio 2023

Estudiante
Carlos David Leal Velásquez
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 12-2023, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 22 de junio 2023, que en su parte conducente dice:

5.1 **"Graduaciones"**

5.1.1 **Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación**

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Economía, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas del Jurado Examinador y los expedientes académicos.

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

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Solicitudes de Impresión 2023,
Maestrías en Artes, Trabajo Profesional de Graduación

Maestría en Gestión Tributaria

	Nombre	Registro Académico	TPG
Ref. EEP Of. GT- JN-B-04- 2023	Carlos David Leal Velásquez	201120359	LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA – EN EL RÉGIMEN OPTATIVO PARA CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN EXPORTACIONES DE PRODUCTO TERMINADO BAJO LA FIGURA FACTURADO A, DESPACHADO A, (BILL TO SHIP TO)

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

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

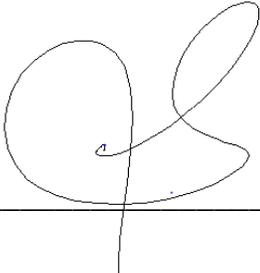
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



DECLARACIÓN JURADADA DE ORIGINALIDAD

YO: **Carlos David Leal Velásquez**, con documento de identificación CUI: **1684 64098 0101**.

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:  _____

AGRADECIMIENTOS

- A Dios** Por darme la fortaleza y sabiduría para alcanzar esta meta
- A mi esposa** Por el apoyo incondicional, su amor y cariño para culminar esta meta
- A mis hijos** Este triunfo se los dedico a ellos, son el motor de mi vida
- A mis padres** Por ser ese pilar fundamental en el desarrollo de mi vida.
- A mis hermanos** Por su apoyo incondicional
- A mi Universidad** La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala por ser mi casa de estudios y brindarme esta oportunidad de desarrollarme
- A mis amigos y
compañeros de
trabajo**

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
1 Antecedentes.....	1
1.1 Antecedentes de la empresa.....	2
1.2 Antecedentes del problema.....	3
1.3 Antecedentes de investigaciones similares.....	4
2 Marco teórico.....	8
2.1 Aspectos fiscales relacionados con la devolución de crédito fiscal.....	8
2.1.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.....	8
2.1.2 Crédito fiscal.....	9
2.1.3 Procedencia del crédito fiscal.....	10
2.1.4 Documentación del crédito fiscal.....	11
2.2 Devolución del crédito fiscal.....	12
2.2.1 Regímenes de devolución de crédito fiscal.....	13
2.2.2 Régimen optativo de devolución de crédito fiscal.....	14
2.2.3 Dictamen de procedencia del crédito fiscal.....	15
2.2.4 Verificación del libro de compras y ventas.....	16
2.2.5 Verificación de las exportaciones.....	17
2.2.6 Verificación de las operaciones.....	17
2.2.7 Montos y plazos.....	17
2.2.8 Estadísticas tributarias sobre la devolución de crédito fiscal.....	18
2.2.9 Actualización del registro de exportadores.....	18
2.3 Comercio.....	19
2.3.1 Tipos de comercio.....	19
2.3.2 Comercio internacional.....	20
2.3.3 Características del comercio internacional.....	21
2.3.4 Beneficios del comercio internacional.....	22

2.3.5	Contratos de compraventa internacional de mercaderías.....	23
2.3.6	International Commercial Terms -Incoterms-.....	24
2.3.7	Figura de comercio internacional “facturado a, despachado”.....	25
2.4	Régimen aduanero en Guatemala.....	26
2.4.1	Exportación.....	27
2.4.2	Declaración aduanera de mercancías.....	28
2.5	Producto terminado.....	28
3	Metodología.....	30
3.1	Especificación de la definición del problema.....	30
3.2	Delimitación del problema.....	31
3.3	Objetivos.....	31
3.4	Objetivo General.....	31
3.5	Objetivos específicos.....	32
3.6	Método.....	32
3.7	Instrumentos aplicados.....	33
3.8	Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación..	34
4	Discusión de resultados.....	35
4.1	Antecedentes de la empresa.....	35
4.1.1	Estructura organizacional.....	36
4.1.2	Flujograma de la operación.....	37
4.1.3	Problema actual de la unidad de análisis.....	38
4.1.4	Interpretación de la operación y su efecto en el IV.....	39
4.2	Motivos de denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.....	54
4.3	Consultas a la Administración Tributaria.....	56
4.4	Análisis de las entrevistas y encuestas.....	58
	CONCLUSIONES.....	63
	RECOMENDACIONES.....	64
	BIBLIOGRAFÍA.....	65
	EGRAFÍA.....	66
	ANEXOS.....	67

ÍNDICE DE CUADROS Y GRÁFICAS.....	83
-----------------------------------	----

RESUMEN

Los contribuyentes que se dedican a la exportación, no pueden compensar el crédito fiscal por IVA que se origina de las compras y/o importaciones realizadas, por tal razón, en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- se establece que los regímenes que se pueden utilizar para solicitar la devolución del crédito fiscal. La esencia de la devolución del crédito fiscal radica se pueda comprobar que las exportación -que no genera débito fiscal- corresponda a una operación real.

Derivado de la globalización de la economía y el mercado exterior, muchas empresas que se dedican a la exportación de productos terminados, lo realizan por medio de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (bill to ship to), la cual consiste en enviar la mercadería a un país de destino distinto a la ubicación del comprador, esto se realiza a petición de este último.

Por tal motivo, la Administración Tributaria al verificar que la exportación es recibida por un tercero diferente al comprador de la misma, podría denegar las solicitudes de crédito fiscal que se realicen en el régimen optativo los contribuyentes que se dediquen a las actividades de exportación de producto terminado por medio de la figura de comercio mencionada en el párrafo anterior. En consecuencia, se deben contar con los lineamientos documentales, técnicos y jurídicos que permitan a los contribuyentes que realizan exportaciones de productos terminados poder implementar esta figura de comercio internacional, contar con los argumentos de defensa ante un proceso administrativo ante un cuestionamiento del fisco.

En relación con lo anterior, el problema del proyecto realizado, es que, en la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo, se debe presentar un dictamen de contador público y auditor y en el cual indique que “la exportación de la mercadería fue recibida por el comprador del mismo, a fin de validar que se haya realizado la

exportación” Por lo anterior, se desarrollan todos los argumentos documentales y técnicos para dar respuesta en el caso que hubiera un cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria.

En cuanto a la metodología utilizada para la elaboración de este trabajo, principalmente se hace uso del método científico. En cuanto, a los resultados, al concluir la recolección de la información necesaria, se organizó de tal forma que pudiera ser de fácil interpretación, con el fin de otorgar a la compañía los resultados de dicho análisis.

Se llegó a la conclusión, independientemente si la exportación se realiza por medio de la figura de comercio internacional “facturado a, despachado a” (Bill to ship to), se genera una exportación real, que no se defrauda al Estado, lo único que cambia es que, el destino es un lugar diferente a la ubicación del comprador, lo cual es por requerimiento de este último, y se debe establecer por medio del contrato de compraventa internacional bajo las condiciones de la Convención de las Naciones Unidas Sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías..

Al respecto, es importante mencionar que, se debe tener en cuenta que las DUCAS, FYDUCAS y documentos de internación de los países a los cuales se realizan las exportaciones, son la constancia que se perfecciona la exportación, lo cual es un elemento esencial para la procedencia de la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo.

INTRODUCCIÓN

Las exportaciones de Guatemala al mercado internacional tuvieron un crecimiento del 21,6 % en el período 2021, según estadísticas publicadas por el Banco de Guatemala -Banguat-. Lo cual, representa un crecimiento exponencial para los contribuyentes cuya actividad principal es dedicarse a la exportación de productos terminados.

Lo anterior, genera que dichos contribuyentes acumulen crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, debido a que las exportaciones están exentas al impuesto. El cual, pueden solicitar por medio de los siguientes regímenes:

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

En el régimen optativo, para obtener la aprobación de la solicitud por parte de la Administración Tributaria, se necesita un dictamen emitido por firmado por un contador público y auditor, que haga constar que (entre otros requisitos) que los productos exportados fueron recibidos en el extranjero por el comprador del producto.

Ahora bien, los contribuyentes que se dedican a la exportación de productos terminados por medio de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*bill to ship to*), envían la mercadería a un país de destino distinto a la ubicación del comprador, esto se realiza a petición de este último. Lo cual, podría generar controversia con lo solicitado en el dictamen del auditor mencionado en el párrafo anterior, de acuerdo con el artículo 24 literal c) del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo anterior, se desarrolla el proyecto en cuatro capítulos de la siguiente forma:

Capítulo I, describe antecedentes de la empresa, del problema y de investigaciones similares, los cuales nos sirven de para conocer las generalidades de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*bill to ship to*). Asimismo, se puedan tener el contexto de la opinión de diversos expertos en temas relacionados a la investigación.

Capítulo II, marco teórico, nos brinda una guía de todos los aspectos teóricos en temas relacionados como comercio exterior, crédito fiscal del IVA, Bill to ship to “facturado a, despachado”, solicitudes de crédito, entre otros. De igual manera, nos puede dar un panorama de todos los temas debe conocer el lector para poder comprender todos los aspectos de la investigación.

Capítulo III, se presenta la metodología que desarrollo en el presente trabajo, en el cual se incluyen los procedimientos, técnicas e instrumentos utilizados en la investigación. Se puede comprender cual son los objetivos que se buscan alcanzar y se presenta un resumen del procedimiento utilizado en el desarrollo de la investigación.

Capítulo IV, presenta la discusión y análisis de resultados, se realizan el análisis por medio de todas las etapas relacionadas, desde el inicio de la relación comercial hasta la posible denegatoria por parte de la Administración Tributaria ante la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo para la empresa exportadora de producto terminado por medio de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*bill to ship to*).

Posteriormente, se describen las conclusiones y recomendaciones derivadas del proyecto de graduación realizado, así como las referencias bibliográficas de los textos citados. Y por último se encuentran los anexos que sirve como respaldo de la investigación, así como el índice de gráficas y cuadros.

1. ANTECEDENTES

En el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- establece que, el crédito fiscal es el impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas que realiza, como la importación y adquisición de bienes, la utilización de servicios que se vinculen con su actividad económica, lo mismo aplica a los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado local.

Derivado de la globalización de la economía y el mercado exterior en los últimos años, muchas empresas que se dedican a la exportación de productos terminados, lo realizan por medio de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*bill to ship to*), la cual consiste en enviar la mercadería a un país de destino distinto a la ubicación del comprador, esto se realiza a petición de este último.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de productos terminados, pueden realizarlas por medio de la figura mencionada en el párrafo anterior y posteriormente, pueden solicitar a la Administración Tributaria la devolución del crédito fiscal generado por dichas actividades de exportación que no pudieron compensar con sus débitos fiscales.

Por lo cual, para que dichas solicitudes en el régimen optativo no sean denegadas, es necesario comprobar los elementos legales y documentales que se generan en las aduanas, si cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado para que dichas ventas puedan ser consideradas como exportaciones.

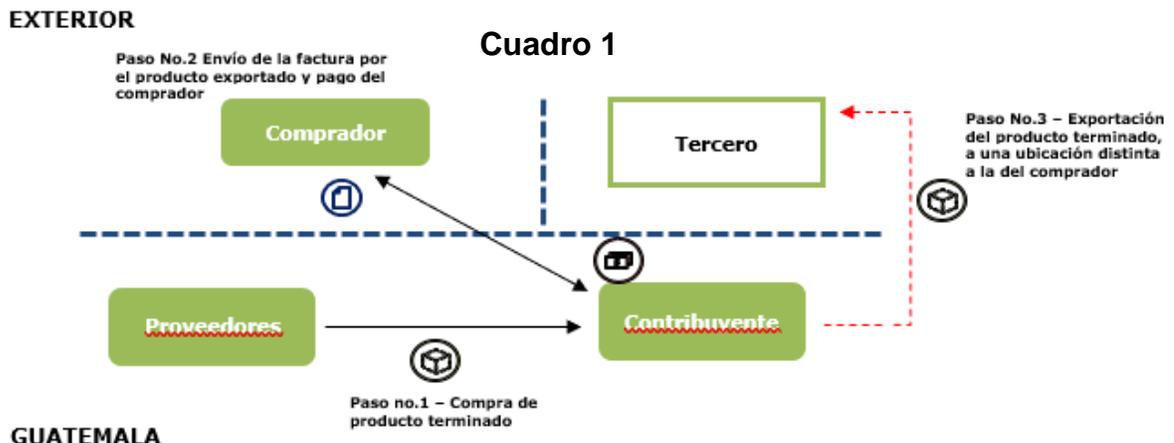
1.1 Antecedentes de la empresa

La compañía se dedica a la exportación de producto terminado utilizando la figura de comercio internacional “**bill to ship to**” y solicita la devolución del crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado –IVA- por medio del régimen optativo.

La utilización de la figura de comercio internacional conocida como “**bill to ship to**”, responde a prácticas internacionales, en función de generar negocios que se encuentran en constante desarrollo y consecuentemente se hace necesario identificar formas que permitan minimizar tiempos de entrega y costos relacionados con la exportación de productos terminados, cuyos resultados favorecen a varios elementos de la cadena de suministros.

Operativamente, dicha figura consiste en comprar el producto de manera local, para posteriormente exportar o suministrar el producto a un destino distinto de la ubicación física del comprador, lo cual permite cumplir con las solicitudes y especificaciones de almacenamiento o recepción del comprador.

Una vez explicado el funcionamiento operativo general de la figura, a continuación, se presenta un diagrama de la operación específica que realiza el contribuyente, la cual genera las transacciones que originan la solicitud de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado – IVA -. A continuación, el detalle:



Fuente: Elaboración propia

1.2 Antecedentes del problema

La solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo descrita en el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, necesita contar con un dictamen de Contador Público y Auditor que tenga la autorización de la Administración Tributaria para emitir dictámenes relacionados al crédito fiscal.

Entre los todos los aspectos que debe revisar el auditor, previo a emitir el dictamen es que *“debe comprobar que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a los productos, mercancías o servicios, fueron efectivamente exportados”*. Lo cual, no encaja con las exportaciones por medio de *“Bill to ship to”*, porque el receptor del producto terminado sería uno distinto al comprador del mismo.

Por tal razón, para el desarrollo del presente trabajo, es necesario realizar una minuciosa revisión de los requisitos establecidos para solicitud del crédito fiscal en el régimen optativo de devolución de crédito fiscal, con el objetivo de poder determinar si la exportación de producto terminado por medio de la figura de comercio internacional conocida como **“bill to ship to”**, podrían generar alguna denegatoria en la solicitud por parte de la Administración Tributaria.

Asimismo, es indispensable determinar los lineamientos técnicos y jurídicos que le permitan a las compañías que realizan exportaciones de productos terminados poder implementar esta figura de comercio internacional, y analizar cada uno de los elementos legales y documentales que lleva implícita dicha operatoria y los efectos que podrían generar al momento de realizar una solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo ante la Administración Tributaria.

1.3 Antecedentes de investigaciones similares

El Periódico, (2019) menciona:

Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) se establece que el crédito fiscal es el impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas que realiza y que puede compensar como la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con su actividad económica, lo mismo aplica a los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado local.

ICEFI (2018), propone a la Comisión de Economía y Comercio Exterior del Congreso de la República su evaluación sobre los problemas que enfrenta el sistema actual de devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores, proponiendo algunos cambios y recomendando la revisión integral y completa de este proceso con el fin de simplificar su gestión, garantizando la transparencia y evitando espacios para la corrupción y la defraudación tributaria.

A partir de este análisis, el Instituto advierte que no existe una solución inmediata o sencilla para estos problemas, y reitera que una reforma legal como la de establecer una tasa cero del IVA para los exportadores, produciría serios efectos sobre la cadena de comercialización del IVA, abriendo espacios para la defraudación fiscal y trasladando el problema a los proveedores de los insumos o servicios que utilizan los exportadores, multiplicando así el número de casos por resolver, al aumentar el número de agentes económicos con el problema de crédito fiscal a su favor.

Chile Monroy (2019), indica lo siguiente: “La devolución del crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) no es aplicable a todos los contribuyentes y además no es un beneficio fiscal.”

Adicionalmente, la devolución es aplicable a dos grupos de contribuyentes, a los exportadores y a los que prestan servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto tales como a universidades, centros educativos, Instituto de Seguridad Social y algunos otros más. Debido a que también las exportaciones están exentas

del IVA, estos contribuyentes no pueden cargar el impuesto en sus ventas y en consecuencia no pueden rebajar el crédito fiscal que pagan en la adquisición de bienes y servicios, razón por la cual acumulan crédito fiscal y por ello el artículo 23 de la Ley del IVA les da el derecho de solicitar su devolución.

ICEFI (2019), indica que, desde los orígenes del IVA y la sustitución de su predecesor, el Impuesto General Sobre Ventas, bajo el argumento de fortalecer la neutralidad sobre la toma de decisiones de los empresarios y la reducción del riesgo del efecto en cascada de los impuestos sobre el nivel de precios, las ventajas relativas del IVA han sido cuestionadas por la complejidad que introduce su cumplimiento. Esta complejidad se manifiesta especialmente cuando en la cadena de comercialización se introducen excepciones que reducen la generalidad del mismo, lo que produce que algunos sujetos participen en forma nula o parcial del encadenamiento y, consecuentemente, se dé lugar a malas interpretaciones, zonas grises para el cumplimiento tributario y, en muchos casos, espacios para la defraudación fiscal.

Amcham Guatemala (2021), menciona:

Según informes de la Administración Tributaria, los regímenes optativo, especial y especial electrónico, no presentan problemas de “presa de devolución” y todas las solicitudes de esos regímenes son atendidas oportunamente. Sin embargo, el origen de esta problemática dio motivos a que desde el Ejecutivo se plantearan opciones de política fiscal, orientadas a la facilitación y celeridad de la devolución, sin pérdida de control por parte de la Administración Tributaria, aprovechando los avances tecnológicos que permitan fortalecer también una relación bidireccional de confianza contribuyente-SAT.

La República (2018), indica: “Las solicitudes de devolución de crédito fiscal de exportadores que recibió la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) sumaron más de Q1.3 millones, hasta septiembre.

El superintendente Abel Cruz Calderón indicó que el monto responde a los 1,475 expedientes de exportadores atendidos que se encuentran bajo los regímenes

General, Optativo y Especial. En el régimen General se atendieron 478 expedientes que sumaron una devolución de crédito fiscal por Q576.1 millones. En el régimen Optativo fueron 72 casos que en conjunto solicitaron se les devuelva Q286.8 millones.”

El Consejo Superior Centroamericano (CSUCA), menciona: El dictamen fiscal es el documento, en el cual el Contador Público y Auditor independiente emite su opinión sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente, de conformidad con la auditoría practicada, la observancia de las Normas Internacionales de Auditoría -NIAS- y la legislación aplicable, de tal forma que su implementación fortalece la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, como un instrumento que otorga confianza. Los dictámenes para propósitos fiscales legislados en Guatemala, son un requerimiento para contribuyentes que realicen solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo de conformidad con el artículo 24, del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, no obstante, el profesional en Contaduría Pública nombrado por el contribuyente para dictaminar fiscalmente, no cuenta con una guía emitida por la Administración Tributaria, que proporcione los elementos básicos para la elaboración del dictamen fiscal.

En cuanto a las operaciones de comercio internacional, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OECD- en su artículo ¿Cómo funciona el comercio hoy en día? indica: Cuando pensamos en el comercio internacional, tradicionalmente pensamos en una persona o empresa que produce todos los elementos de un producto en su país de origen y luego exporta un producto final a un consumidor en un país diferente. Sin embargo, este tipo de comercio solo representa alrededor del 30% del comercio de bienes y servicios en la actualidad; la mayoría del comercio (70%) es en realidad en partes intermedias, componentes y servicios que forman segmentos de cadenas de valor globales (CGV). El proceso de producción de bienes a menudo se difunde en todos los países, con diferentes

elementos que se llevan a cabo siempre que las habilidades y materiales necesarios estén disponibles a un costo y calidad competitivo.

En relación al comercio internacional, la Universidad Autónoma de México en su publicación *Introducción al Comercio Internacional*, indica: comúnmente son confundidos los términos comercio exterior y comercio internacional, pues aparentemente son similares; sin embargo, es un problema de apreciación.

La diferencia entre comercio exterior y comercio internacional alude al comercio que se realiza entre dos entes económicos más allá de las fronteras nacionales; sin embargo, el término "comercio internacional" de la impresión que la persona que hace referencia a esta actividad (comercio) se encuentra en un punto elevado en el espacio, que le permite contemplar de una manera global, todas las relaciones económicas o al menos la más relevantes que se dan entre los diferentes entes económicos que participan. El término "comercio exterior" provee una connotación de un espectador que habla de este tipo de relaciones, entre dos diferentes entes económicos, pero enfocándolos desde el lugar, o país, en el que se encuentra.

Central América (2021), indica: Los productos más importantes según su participación en el valor total de exportaciones fueron: Artículos de vestuario con \$469,6 millones (10,6%), Cardamomo con \$424,6 millones (9,6%), Café con \$298,8 millones (6,7%), Banano con \$272,3 millones (6,1%), así como Azúcar con \$266 millones (6%). Estos productos representaron el 39% del total exportado, destaca el reporte del Banco de Guatemala. El análisis oficial detalla que los principales destinos de las exportaciones según su participación fueron: Estados Unidos de América con US\$1,348.4 millones (30.3%); Centroamérica con US\$1,325.8 millones (29.8%); Eurozona con US\$360.3 millones (8.1%); México con US\$178.5 millones (4.0%); y Arabia Saudita con US\$110.1 millones (2.5%); países y regiones que en conjunto representaron el 74.7% del total".

2. MARCO TEÓRICO

El Marco Teórico aporta a la investigación coordinación y coherencia de conceptos para fundamentar la investigación relacionada con la procedencia de la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado -IVA- en el régimen optativo para contribuyentes que realizan exportaciones de producto terminado bajo la figura facturado a, despachado a, (Bill to ship to).

2.1 Aspectos fiscales relacionados con la devolución de crédito fiscal

2.1.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado

El impuesto al valor agregado se aplicó por primera vez en Guatemala en el año de 1983, mediante el Decreto Ley 72-83 Ley del Impuesto al Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios No Personales. Posteriormente este Decreto fue derogado el 1 de octubre de 1984 por medio del Decreto 97-84 Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual estuvo vigente durante 8 años, hasta quedar sustituido por el Decreto 27-92 del Congreso de la República, ley actual del impuesto al valor agregado y modificada varias veces a lo largo de los años. (Mejía, 2004).

Al respecto, es importante mencionar que, el Impuesto al Valor Agregado nace como necesidad de sustituir el tres por ciento (3%) del Impuesto del Timbre sobre Ventas de Mercancías y Prestaciones de Servicios Personales, excepto en lo que se refiere al gravamen sobre los contratos.

En el año 1987, el 08 de octubre entra en vigencia el Decreto 60-87 Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el cual se dan nuevas modificaciones las que se manifiestan en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Con el fin de rebajar el porcentaje de evasión fiscal, eliminando algunas exenciones que venían prevaleciendo desde la creación del impuesto.

Desde el año 1987 al 2022, se han realizado una serie de modificaciones, por ejemplo: En el Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributaria y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. El cual, entró en vigencia el 25 de febrero 2021, estableciendo que, si un contribuyente reporta en su facturación de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción, en un plazo de 3 meses, será la Superintendencia de Administración Tributaria, la que determinará la base del débito fiscal.

Por último, la última reforma a dicho impuesto se realizó por medio del Decreto 7-2019 Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, con el objetivo de promover la incorporación tributaria por medio del régimen especial contribuyente agropecuario y régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen electrónico especial de contribuyente agropecuario.

2.1.2 Crédito fiscal

Iniciaremos indicando el origen de la palabra crédito “del latín *creditum*, de *credere*, creer, confiar. Asenso admisión de lo dicho por otro. Derecho de recibir de otro, alguna cosa por lo general dinero”. (Mejía, 2004).

La Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- Decreto 27-92 del Congreso de la República, en el artículo 15, define el crédito fiscal como “la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto sumando en cada transacción sobre la compra de bienes y servicios e importaciones que realizan los contribuyentes, éste se debe compensar en la declaración jurada mensual del Impuesto al Valor Agregado entre créditos y débitos.

Si en dicha compensación resultara un crédito mayor, se genera el origen del crédito fiscal, en el cual los contribuyentes que se dediquen a la exportación presten

servicios o vendan bienes al exterior o a personas exentas del impuesto tienen derecho a su devolución.

2.1.3 Procedencia del crédito fiscal

Actualmente, la Ley del IVA, en su artículo 16, establece que procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley.

Cabe mencionar, que la norma legal citada, faculta a los contribuyentes que se dediquen a la exportación y a los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, del 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 Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, es clara al indicar quienes tienen derecho a la devolución de crédito fiscal, siendo estos únicamente los exportadores y los que vendan o presten servicios a personas exentas, siempre y cuando exista un remanente de crédito fiscal, cualquier otro contribuyente que no encaje dentro de estas dos condiciones, aunque tenga remanente de crédito fiscal, no tiene derecho a solicitar su devolución.

En ese orden de ideas, se interpreta que, aunque se realicen operaciones de adquisición de bienes o la utilización de servicios que generen crédito fiscal, no todo crédito fiscal es sujeto de devolución. Lo anterior se confirma, al indicar los criterios que aplicará la administración tributaria, para establecer que bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios, siendo estos:

- 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.

Esta norma concluye indicando, que “en consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio”. Es importante indicar que, el monto por el cual se debe solicitar la devolución es el remanente de crédito fiscal, el cual no es más que la diferencia resultante entre la compensación del crédito fiscal con el débito fiscal.

2.1.4 Documentación del crédito fiscal

En lo referente a la documentación del crédito fiscal, el artículo 18 de la Ley del IVA, establece que se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a. Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de crédito impresas por las imprentas y que se encuentren inscritas en el registro fiscal de imprentas.
- 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 encuentre registrado en el libro de compras.

- e. Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

De igual manera, el artículo 29 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la obligación de emitir y entregar al adquirente los siguientes documentos:

- a. Facturas por las ventas, por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas.
- b. Las facturas de pequeño contribuyente, en los casos que aplique.
- c. Notas de débito para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- d. Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- e. Otros documentos, que estén autorizados por la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento.

2.2 Devolución del crédito fiscal

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

Un fabricante o proveedor de servicios nacional debe, por ley, pagar el IVA cuando compra insumos y materia prima. Este impuesto representa el 12% del precio del producto. Sin embargo, como no se trata de un consumo personal, sino de la inversión operacional para poder producir, el productor puede reclamar su devolución al gobierno que lo reconoce como crédito fiscal. La transformación de estos insumos en otros bienes, son vendidos por el productor. Al venderlos, cobra

el precio de este producto más IVA (débito Fiscal). Al cobrar el impuesto en sus ventas va compensando o restando lo que pagó de IVA al comprar la materia prima, con lo que recibe de las ventas. Al final del período contable, el proveedor confronta el crédito fiscal con el débito fiscal, pagando únicamente la diferencia entre ambos.

El IVA, por ser un impuesto sobre el consumo, se va trasladando en forma de cadena de percepción hasta llegar al consumidor final. Este último, compra los productos terminados para consumo personal y, por no tratarse de la transformación de insumos para producir, le corresponde pagar el impuesto en cuestión. En cada eslabón de esta cadena de percepción se va agregando valor. Puesto que el precio del producto será mayor al de la materia prima que se adquirió, el afectado final pagará el IVA acumulado de todas las transacciones y por eso se llama Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, los compradores afuera del país y algunas empresas nacionales están exentos de este impuesto; los primeros, porque no se encuentran domiciliados y ni tienen establecimiento permanente en Guatemala, y por lo tanto no deben cubrir los gastos de gobierno del país; y los segundos, por tratarse de casos especiales regulados por leyes que impulsan la actividad a la que se dedican. Entonces, al venderle a estas organizaciones no puedo compensar el crédito fiscal con el débito fiscal, porque en lugar de cobrar el IVA, estas entidades pagarán únicamente el precio (sin IVA). A cambio del 12%, emiten una exención o documento con el que el vendedor podrá reclamar la diferencia. Esto es reconocido por el gobierno de Guatemala como el derecho de reclamar la devolución de Crédito Fiscal. Centro de Estudios Económicos – Sociales (CEES) 2017.

2.2.1 Regímenes de devolución de crédito fiscal

En el artículo 23 del Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- se establece que el crédito fiscal es el impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas que realiza y que puede compensar como la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con su actividad

económica, lo mismo aplica a los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado local.

Los cuales pueden solicitar la devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria por medio de los siguientes regímenes:

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

2.2.2 Régimen optativo de devolución de crédito fiscal

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme la normativa legal, tengan derecho a la devolución de crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del impuesto al valor agregado. En este régimen, la solicitud se hace directamente ante la Superintendencia de administración tributaria, dicho régimen radica principalmente en que la solicitud se realiza en base a un dictamen emitido por un contador público y auditor.

A diferencia del Régimen General, esta modalidad requiere que un contador público y auditor emita un dictamen relacionado con la procedencia del Crédito Fiscal. Además, tiene la peculiaridad de devolver el 100% del monto del Crédito Fiscal que haya sido retenido. Este régimen aplica a las ventas totales anuales destinadas a la exportación o a empresas cuyas ventas a terceros exentos de IVA, sean superiores o iguales al 50%.

En este régimen, el Banco de Guatemala –Banguat- queda facultado para poder atender las devoluciones de Crédito Fiscal. Para esto, ha creado una cuenta específica denominada “Fondo IVA, para devoluciones del Crédito Fiscal a los exportadores”, que acredita con recursos separados de la cuenta “Gobierno de la

República-Fondo Común”, con un mínimo del ocho por ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente por concepto del IVA.

El Banguat podrá retirar dinero del Fondo IVA únicamente a favor de la cuenta de encaje en cada banco del sistema para la devolución del Crédito Fiscal a los exportadores. En el caso que los recursos resultan temporalmente insuficientes, la Ley establece que el Ministerio de Finanzas, acordará los ajustes mensuales correspondientes para regularizar el saldo de la cuenta.

Los costos y gastos relacionados a la administración de las devoluciones se solventan descontando de cada devolución un cuarto del uno por ciento (1/4 del 1%) del monto de Crédito Fiscal devuelto.

Para los efectos del control y fiscalización de la devolución de Crédito Fiscal a los exportadores, el Banguat deberá informar a la Dirección General de Rentas Internas de la SAT el estado de cuenta del Fondo IVA y sus movimientos detallados. La Superintendencia de Bancos vigilará y fiscalizará la aplicación de los fondos.

Finalmente, es importante mencionar que la devolución de Crédito Fiscal es propiedad de los contribuyentes que se dedican a actividades productivas y representa un derecho legítimo que se puede reclamar al presentar la documentación correspondiente y cumplir con los plazos establecidos en la ley. Además, es un impulsor representativo de la economía nacional que genera nuevas inversiones y fuentes de empleo. Centro de Estudios Económicos – Sociales (CEES) 2017.

2.2.3 Dictamen de procedencia del crédito fiscal

Es emitido por contador público y auditor inscrito, es de uso exclusivo para exportadores que gozan de la exención del impuesto según el numeral 2 del artículo 7 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que se acojan al régimen optativo de devolución, de conformidad con el artículo 24 de dicha ley, adicionado

por el artículo 47 del Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Para propósitos de la solicitud de devolución del crédito fiscal, el dictamen constituye uno de los requisitos que debe cumplir el contribuyente que se dedique a la exportación y se encuentre previamente inscrito en el régimen optativo de solicitud mensual de devolución.

A manera de ejemplo en los siguientes párrafos se explica la construcción del dictamen relacionado con la procedencia del crédito fiscal –IVA-, obedeciendo el siguiente esquema:

- Título,
- Destinatario,
- Párrafo introductorio,
- Párrafo del alcance,
- Párrafo intermedio (si es necesario),
- Párrafo de la opinión,
- Firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del CPA nombrado, y
- Fecha de emisión.

2.2.4 Verificación del libro de compras y servicios recibidos y el libro de ventas y servicios prestados

El contador público y auditor deberá verificar el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos que debe llevar el contribuyente para efectos del impuesto, conforme el artículo 37 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como los libros de contabilidad que establece el Decreto 2-70 Código de Comercio, de tal forma que deberá verificar el asiento del crédito fiscal en el libro de compras y servicios recibidos, cotejar contra documentos de respaldo, así como su registro de las partidas correspondientes en el libro de diario y su

traslado al libro mayor, el registro de cuentas en los libros de inventarios, estados financieros y otros que utilice como auxiliares, necesarios para la verificación de activos relacionados con el cargo del impuesto en operaciones afectas durante el período.

2.2.5 Verificación de las exportaciones

El dictamen debe expresar en su contenido que las exportaciones están documentadas, que comprobó que los productos o servicios exportados fueron recibidos en el exterior por el adquirente y que el contribuyente exporta el 50% o más de las ventas totales anuales, a las que hace referencia el artículo 25 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El contador público y auditor, debe cerciorarse de que los productos o mercancías fueron efectivamente exportados, por lo que debe confirmar si fueron recibidos por el adquirente en el extranjero. Una de las formas como puede obtener conocimiento de la exportación realizada, puede ser a través de las notas de envíos que los propietarios de las empresas exportadoras utilizan, las que adjuntan en el expediente correspondiente a determinada exportación. La nota de envío puede ser en copia dura o en copia electrónica, es decir a vuelta de correo o bien por conocimiento a través de correo electrónico.

2.2.6 Verificación de las operaciones

El contador público y auditor debe considerar todos los procedimientos y técnicas de auditoría necesarios y efectivos, que garantice la autenticidad de las operaciones efectuadas por el exportador y de las cuales se origina el Impuesto al Valor Agregado.

2.2.7 Montos y plazos

El dictamen debe expresar el monto de crédito fiscal solicitado, conforme a las verificaciones realizadas, de tal forma que se debe señalar el monto por el cual si

procede devolución.

En el régimen optativo no existe un monto específico o límite para realizar la solicitud de devolución, por lo que puede solicitarse el total del remanente de crédito fiscal acumulado.

La solicitud de devolución de crédito fiscal debe presentarse ante la administración tributaria, dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del impuesto al valor agregado.

2.2.8 Estadísticas tributarias sobre la devolución de crédito fiscal

En el siguiente cuadro, se puede observar los montos de devolución en el régimen optativo.

Cuadro 2
Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores en el Régimen Optativo
Millones de Quetzales

Descripción	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Total	297.35	317.62	367.47	349.89	463.13	283.54	344.93	333.45	314.33	272.33	299.49
Enero	-	31.76	29.60	42.25	30.58	40.56	28.25	32.71	61.94	36.95	20.93
Febrero	18.05	23.55	26.44	27.05	23.88	34.11	19.04	28.15	8.91	22.97	18.56
Marzo	31.82	22.01	27.86	31.54	40.05	39.45	21.63	10.26	32.65	9.27	23.53
Abril	3.26	15.12	25.10	29.65	31.30	27.89	32.57	17.15	3.95	21.42	17.80
Mayo	18.71	33.33	61.71	59.48	45.91	25.39	29.60	16.65	56.97	27.61	23.97
Junio	35.06	28.53	19.97	21.83	42.51	15.15	25.29	34.44	2.75	12.64	25.87
Julio	16.08	25.10	33.30	32.46	35.76	14.95	33.01	33.83	28.23	25.72	30.03
Agosto	18.94	26.98	29.82	38.36	33.71	11.42	37.67	35.75	27.97	23.70	19.47
Septiembre	30.82	38.33	28.03	17.22	58.70	18.22	23.74	30.61	23.98	25.32	30.73
Octubre	36.64	38.39	50.56	20.23	41.70	10.62	32.74	31.33	41.00	25.18	25.08
Noviembre	35.36	33.47	-	-	33.23	27.07	31.06	32.44	18.53	18.90	31.90
Diciembre	52.60	1.05	35.07	29.82	45.79	18.72	30.33	30.15	7.46	22.65	31.62

Fuente: Gerencias Operativas e Intendencia de Fiscalización.

De acuerdo con las estadísticas proporcionadas por la Administración Tributaria, régimen optativo es el que menor devolución de crédito fiscal representa.

2.2.9 Actualización del registro de exportadores

“Para la actualización del registro de exportadores, el exportador deberá presentar ante la dirección, cada seis meses, en enero y julio de cada año, una declaración jurada de información de exportaciones realizadas.” (...) (art.25 LIVA).

En esta declaración consignarán la información de las ventas declaradas durante el semestre anterior. El incumpliendo respecto de la presentación de esta declaración o su presentación fuera de los meses indicados, hará que el exportador sea excluido temporalmente del régimen especial.

2.3 Comercio

“Actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza.” (Ossorio, 1993)

2.3.1 Tipos de comercio

El comercio se puede clasificar de distintas formas, según el volumen de venta, mayorista y minorista; por el lugar de negociación o venta, interior o nacional y exterior o internacional; por el medio de transporte utilizado para completar la transacción, entre otros.

Se denomina comercio a la actividad socioeconómica consistente en la compra y venta de bienes o servicios, sea para su uso, para su venta a través de un mercader o comerciante. El comerciante es la persona física o jurídica que se dedica al comercio en forma habitual, como las sociedades mercantiles. También se utiliza la palabra comercio para referirse a un establecimiento.

Comercio terrestre, marítimo, aéreo y fluvial, todos hacen referencia al modo de transportar la mercancía y cada una es propia de una rama del derecho mercantil, que llevan el mismo nombre. El comercio por cuenta propia, el que se realiza por cuenta propia, para sí mismo, y comercio por comisión, es el que se realiza a cuenta de otro.

El comercio exterior, se define como el intercambio de bienes y servicios entre dos bloques o regiones económicas. Como por ejemplo el intercambio de bienes y servicio entre la Unión Europea y Centroamérica.

Las economías que participan del comercio exterior se denominan abiertas. Este proceso de apertura externa se produce fundamentalmente en la segunda mitad del siglo XX, y de forma espectacular en la década de los 90's al incorporarse las economías latinoamericanas y de Europa del Este.

Se diferencia el comercio internacional de bienes, mercancías, visible o tangible y el comercio internacional de servicios invisible o intangible. Los movimientos internacionales de factores productivos, y en particular, del capital, no forman parte del comercio internacional, aunque sí influyen en éste a través de las exportaciones e importaciones ya que afectan el tipo de cambio.

2.3.2 Comercio internacional

“Es la interacción de compra-venta de bienes y servicios, que tiene un país con otro u otros países y que están regulados por tratados o convenios de intercambio comercial.” (Zhamin, 1996).

El comercio internacional fomenta en el interior el desarrollo de la producción capitalista y con ello, el descenso del capital variable con respecto al constante, a la vez, estimula la superproducción en relación con el extranjero. De este modo, Marx, señala como el incentivo de exportar desarrolla la producción para el comercio interno y a su vez, como el excedente resultante se transforma en motivo para el comercio exterior (Marx, 1959).

En relación con lo anterior, es una actividad económica casi tan vieja como la humanidad, que se viene desarrollando a lo largo y ancho del planeta desde la noche de los tiempos. Definirlo en la actualidad exige aludir a los actos de comercio internacional que se derivan de los intercambios de bienes, productos, servicios e incluso de conocimientos entre los habitantes de dos o más países o regiones económicas.

Las economías que participan en el comercio internacional son economías abiertas, lo que en la práctica significa que se realizan salidas de mercancías (exportaciones) o entradas, que llamamos importaciones, dentro de una regulación más o menos proteccionista. Siempre sin llegar al autarquismo, es decir, sin cerrar las fronteras para perseguir una utópica autosuficiencia.

Por otra parte, cuando hablamos de economía internacional estamos hablando implícitamente de comercio internacional, así como de los problemas y características que definen las transacciones económicas que traspasan fronteras. Se trata de una realidad que busca de forma constante el equilibrio entre el comercio libre y el intervencionismo, una difícil tarea que ha de realizarse en un contexto protector a nivel regional y a la vez de creciente interdependencia de las economías mundiales. EAE *Business School* (2019)

2.3.3 Características del comercio internacional

Algunas de las características que comprende el comercio internacional son las siguientes:

- a. El comercio exterior o comercio internacional nace en una necesidad de venta e intercambio de bienes y servicios.
- b. El comercio exterior esta normado mediante reglamentos y acuerdos entre los países que involucran procesos, procedimientos y autorizaciones previas a la realización de la exportación o importación.
- c. Se realiza el comercio exterior con la ayuda de entidades financieras que avalan el acuerdo de compra y venta, la contratación de fletes o medios de transporte para el traslado de la mercancía del lugar de destino al de origen y el amparo de seguros que protejan a las partes por el deterioro, pérdida o incumplimiento de la transacción realizada.

Otra de las características del comercio exterior y tal vez pueda decirse que es una de las más importantes, es que está regulado por la Organización Mundial del Comercio (OMC); organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. Los pilares sobre los que descansa son los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados, firmados por la mayoría de los países que participan en el comercio mundial y ratificados por sus respectivos parlamentos.

El objetivo es ayudar a los productores de bienes y servicios, los exportadores y los importadores a llevar adelante sus actividades. El propósito primordial del sistema es contribuir a que el comercio fluya con la mayor libertad posible, sin que se produzcan efectos secundarios no deseables, porque eso es importante para el desarrollo económico y el bienestar. Esto conlleva en parte la eliminación de obstáculos.

También requiere asegurarse de que los particulares, las empresas y los gobiernos conozcan cuáles son las normas que rigen el comercio en las distintas partes del mundo, de manera que puedan confiar en que las políticas no experimentarán cambios abruptos. En otras palabras, las normas tienen que ser “transparentes” y previsibles (Comercio O. M., 2014).

2.3.4 Beneficios del comercio internacional

El comercio internacional permite a los países participantes aprovechar economías de escala absorbiendo mejor los costes fijos. Al aumentar el volumen de producción de aquellos bienes y servicios que en realidad realizamos bien podremos producir a menor coste por unidad.

Además, fomenta la competencia dado que los países tendrán incentivos para innovar y buscar la reducción de costes para seguir manteniendo su ventaja competitiva respecto al exterior. En una economía cerrada las empresas locales tendrán menos incentivos para innovar dado el menor volumen de competencia. IEBSCHOOL (2019)

Derivado de lo anterior, entre los principales beneficios podemos mencionar:

1. Busca la eficiencia, el mejor aprovechamiento de los recursos y la mejora económica.
2. Disminuye los costes de producción.
3. Extiende la variedad de bienes y servicios con los que comerciar.
4. Facilita la buena comprensión entre los países.
5. Incrementa la cantidad de empleos disponibles en un lugar determinado.
6. Optimiza la adecuada gestión de los productos excedentes.

2.3.5 Contratos de compraventa internacional de mercaderías

El 19 de abril de 2018, fue publicado en el Diario Oficial el Decreto Número 7-2018 que contiene la adhesión de Guatemala a la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías -CISG por sus siglas en inglés-.

La CISG fue preparada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional y adoptada por una conferencia diplomática en 1980. Su propósito fundamental, es facilitar y promover el desarrollo del comercio internacional al establecer un conjunto de normas uniformes aplicables a los contratos de compraventa internacional de mercaderías. La aceptación de esta Convención ha sido excepcional, como lo demuestra el hecho que haya sido ratificada por 89 países de todas las tradiciones jurídicas que constituyen más del 75% del comercio internacional.

Está estructurada en cuatro partes principales: la Parte I, referente al ámbito de aplicación de la Convención y sus disposiciones generales; la Parte II, relativa a la formación del contrato; la Parte III, relacionada principalmente a la compraventa de mercaderías en sí misma y a las obligaciones del vendedor y comprador; y la Parte IV, referida esencialmente a las disposiciones finales concernientes al

procedimiento de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión a la Convención por parte de los Estados. Ariaslaw (2018)

2.3.6 International Commercial Terms -Incoterms-

Son las reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales, creadas por la Cámara de Comercio Internacional (CCI), a partir de 1936.

Estos son de aceptación voluntaria por las partes, es decir, no son bajo ningún concepto un esquema jurídico obligatorio. Su principal ventaja consiste en tener simplificadas mediante denominaciones normalizadas las condiciones a cumplir por las partes.

Se han establecido 11 incoterm, los cuales se agrupan en dos clases:

- a. Multimodales. Pueden usarse para cualquier medio de transporte, sea aéreo, terrestre o marítimo.
 - EXW (Ex Works)
 - FCA (Free Carrier to)
 - CPT (Carriage Paid to)
 - CIP (Carriage and Insurance Paid to)
 - DAP (Delivered at Place)
 - DUP (Delivered and Unloaded)
 - DDP (Delivered Duty Paid)

- b. Marítimos. De uso exclusivo para transporte marítimo. Son:
 - CRF (Cost and Freight)
 - CIF (Cost, Insurance and Freight)
 - FAS (Free alongside Ship)
 - FOB (Free on Board)

La entrega de la mercancía es la primera de las obligaciones del vendedor. Debe ser de acuerdo con los términos del contrato de compraventa y proporcionando todos los documentos exigidos por el contrato en prueba de conformidad. La entrega puede ser directa (la mercancía sea entregada al mismo comprador: EXW, DUP y DDP). O indirecta (la mercancía se entrega a un intermediario del comprador: FAS, FOB, CRF, CIF, FCA, CPT Y CIP). (Vera, 2021, p.5)

2.3.7 Figura de comercio internacional “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*)

En el curso normal del negocio, cuando el proveedor recibe el pedido de sus clientes, enviará la mercancía directamente desde su lugar si tiene las existencias de las mercancías solicitadas por el cliente. Puede haber casos en los que el proveedor no tenga el stock de la mercancía solicitada o no se ocupe de ella.

En tales casos, adquirirá los bienes de un tercero y luego los entregará a su cliente o le pedirá al tercero que envíe los bienes directamente al cliente. También, puede optar por la última opción si el cliente quiere la mercancía de forma urgente o si siente que el costo del transporte es mayor o si hay un retraso para que la mercancía llegue al lugar del cliente, a esta transacción se le conoce como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*).

La utilización de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*bill to ship to*), responde a prácticas internacionales, en función de generar negocios que se encuentran en constante desarrollo y consecuentemente se hace necesario identificar formas que permitan minimizar tiempos de entrega y costos relacionados con la exportación de productos terminados, cuyos resultados favorecen a varios elementos de la cadena de suministros.

Esta figura está reconocida en el Procedimiento para el egreso de mercancías del territorio nacional PR-IAD/DNO-DE-02 Versión I (Ver anexo 2), elaborado por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la

Norma número 7, la que en su parte conducente regula lo siguiente: “En aquellos casos cuando el país de destino y el país a donde se facturen las mercancías sean distintos debido a cuestiones comerciales lícitas, el analista del área de exportaciones debe revisar que coincidan los datos según el cuadro siguiente: (...)”.

2.4 Régimen aduanero en Guatemala

De acuerdo con los artículos 89 y 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA – se debe entender por régimen aduanero, a las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero.

Los cuales se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a. definitivos: Importación y exportación definitiva y sus modalidades.
- b. temporales o Suspensivos: Tránsito aduanero; Importación Temporal con reexportación en el mismo estado; Admisión temporal para perfeccionamiento activo; Deposito de Aduanas o Deposito Aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y,
- c. Liberatorios: Zonas Francas; Reimportación y Reexportación.

2.4.1 Exportación

El Diccionario de la RAE define exportar como “vender géneros a otro país”; la exportación consiste, por tanto, en vender nuestros productos o servicios fuera de nuestras fronteras.

El artículo 93 del Reglamento del Código Único Aduanero Centroamericano Aduanero -RECAUCA – define la exportación definitiva como la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo

definitivo en el exterior.

En las exportaciones los residentes de un país transmiten esos bienes y servicios mediante venta, trueque o donación a no residentes, a los residentes que entregan esos bienes lo llamamos exportadores y a los no residentes que los reciben importadores.

La exportación se produce cuando a un país le resulta rentable vender fuera de su territorio, esto puede suceder por:

- a. Disposición de recursos un país puede exportar recursos a otros que no dispongan de ellos: hablamos de recursos naturales (minería, petróleo, gas, etc.), recursos humanos (cuando tiene parte de su población mejor preparada para algo que en los otros países) o infraestructuras empresariales y tecnológicas.
- b. Diferencias en la demanda cuando se produce algo que es demandado en el otro territorio.
- c. Diferencias tecnológicas cuando el país exportador tiene una ventaja tecnológica que le permite ofrecer esos bienes o servicios en mejores condiciones.
- d. Diferencias en economías de escala cuando el país exportador, por su configuración, es capaz de producir más producto con menores costos.
- e. Ayudas públicas cuando el país exportador fomenta esta venta exterior con subvenciones, deducciones fiscales u otro tipo de ayudas.

2.4.2 Declaración aduanera de mercancías

Es 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, de acuerdo con el

artículo 4 del CAUCA.

La cual, debe sustentarse con los siguientes documentos:

- a. Factura comercial
- b. Documentos de transportes, tales como: Conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente.
- c. Declaración del valor en aduana de las mercancías, en su caso.
- d. Certificado de origen de las mercancías, cuando proceda.
- e. Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones o garantías exigibles en razón de su naturaleza y del régimen aduanero a que se destinen.

2.5 Producto terminado

“El producto terminado, es el bien resultante del proceso de fabricación. Es decir, aquel bien que se obtiene tras pasar por el proceso de producción y que queda listo para su entrega; ya sea para incorporarse a otro proceso de producción, o para ser entregado al consumidor final.” (Paez, 2021).

A pesar de que el concepto es conciso, presenta una relatividad dependiendo de la empresa y el proceso de producción del que hablemos. Es decir, un bien terminado, para cierta organización, es materia prima, o un bien semiterminado para otra. Si la empresa produce neumáticos, aunque no sea un producto terminado, sino un componente de otro, para esta sí es un producto terminado; ya que, en este caso, la empresa a la que hacemos referencia solo fabrica los neumáticos.

Poniendo otro ejemplo para entender lo que decimos, una empresa tecnológica considera como producto terminado su microchip para teléfonos inteligentes. No obstante, para los fabricantes de teléfonos, este, al igual que ocurría con los

neumáticos, es uno de los componentes necesarios para su funcionamiento. Esto, a pesar de que el microchip es pieza fundamental. (2021)

3. METODOLOGIA

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 Especificación de la definición del problema

En la actualidad, hay contribuyentes que se dedican a las actividades de exportación de productos terminados a varios países. Derivado del avance del comercio internacional y con el fin de optimizar recursos y tiempo, han utilizado figuras para realizar “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*), la cual consiste en enviar la mercadería a un lugar de destino distinto a la ubicación del comprador.

El problema de investigación identificado para los exportadores es que la figura de comercio antes mencionada no está contemplada en la legislación guatemalteca pero la operación si con los requisitos de lícito comercio, por lo cual podría generar cuestionamientos que lleven a la denegatoria de las solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo por parte de la Administración Tributaria.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación es verificar todos los elementos legales y documentales que se generan en aduanas cumplen con los requisitos solicitados en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado para la procedencia del crédito fiscal en el régimen optativo.

El realizar las exportaciones por medio la figura de comercio internacional antes mencionada, no cambia, ni violenta ni distorsiona, la obligación que tiene el contador público y auditor con el Estado, de validar que la exportación se real. Aún y cuando, por orden del comprador, la mercadería sea recibida en el extranjero por un tercero, la exportación se encuentra debidamente documentada y perfeccionada en el sistema electrónico de la Superintendencia de la Administración Tributaria, con su respectiva declaración de mercancías.

Punto de vista: Tributario

3.2 Delimitación del problema

La delimitación se deriva de la especificación del problema, lo cual sirve de base para definir la unidad de análisis, el período y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

3.2.1 Unidad de análisis

Los contribuyentes que se dediquen a las actividades de exportación bajo la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*) y realicen la solicitud de devolución crédito fiscal en el régimen optativo.

3.2.2 Período a investigar

Información fiscal de los últimos tres años (2019-2021).

3.2.3 Ámbito geográfico

La investigación se delimitará a la ciudad de capital, del departamento de Guatemala.

3.3 Objetivos

A continuación, se presenta el objetivo general y objetivos específicos, constituyen los propósitos o fines que se pretenden alcanzar en este informe de trabajo profesional de graduación.

3.4 Objetivo General

Describir los lineamientos técnicos y jurídicos que le permitan a las compañías que realizan exportaciones de productos terminados, conocer el procedimiento de la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*), con el fin de analizar cada uno de los elementos documentales que lleva

implícita dicho procedimiento y los efectos que podrían generar al momento de realizar una solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo ante la Administración Tributaria.

3.5 Objetivos Específicos

- a. Analizar si la figura de comercio internacional la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*) cumple con lo establecido en la legislación guatemalteca, para validar que sea una operación de lícito comercio.
- b. Validar los elementos legales y documentales que se generan al momento de realizar una exportación con la figura de comercio mencionada, para confirmar que, cumplen con los requisitos solicitados en el régimen optativo en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.
- c. Identificar los argumentos documentales y legales a favor del contribuyente, para que este puede prepararse para un proceso administrativo ante una denegatoria por parte de la Administración Tributaria a las solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo.

3.6 Método

3.6.2 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 y secundarias.
- b) Demostrativa: al efectuar análisis de información recopilada.

- c) Expositiva: al efectuar la presentación de resultados por medio del trabajo profesional de graduación.

3.7 Instrumentos aplicados

EL informe a presentar se realizó con técnicas de investigación documental y de campo, con la finalidad de analizar, recopilar y presentar los resultados. A continuación, se resumen las mismas:

3.7.2 Técnicas de Investigación documental

Sirvió de base para la revisión de la información bibliográfica recopilada a través de diversas fuentes primarias tales como libros, publicaciones periódicas, documentos electrónicos, entre otros.

- a) **Análisis y comparación:** Técnica que se utilizó para concluir sobre la información recopilada y su aplicación al objeto de estudio, así como la comparación de las diferentes formas en que se presenta para determinar las más adecuadas para su incorporación en el caso práctico.
- b) **Subrayado:** Esta técnica resultó útil para resaltar las ideas más importantes de la información recopilada de distintas fuentes bibliográficas.

3.7.3 Técnicas de Investigación de campo

La información recopilada sirvió de base para el análisis, determinar los resultados considerando las leyes vigentes; cumplimiento de los objetivos de investigación Las técnicas de investigación de campo utilizadas son las siguientes.

- a) **Observación:** Esta técnica sirvió de base para tener el contacto directo con el objeto de estudio.
- b) **Entrevista:** esto se aplicó por medio de un cuestionario a los departamentos de contabilidad, compras y ventas con el objetivo de obtener información con

una secuencia lógica, relacionadas con aspectos de mayor relevancia y fundamental para la investigación.

- c) **Muestra:** se realizó mediante selección de las partes a investigar que representaron las condiciones y características del objeto de estudio.

3.8 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación

Para el desarrollo de la investigación se aplicaron diversos métodos técnicas e instrumentos de investigación documental, de campo, así como la observación. En la investigación documental se recopiló información de la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo, declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, muestra de documentos contables, pólizas de importación, facturas de compras y ventas, libros contables, DUCAS, FYDUCAS y documentos de internación de los países a los cuales se realizaron las exportaciones.

Se realizó la técnica de investigación de campo que consistió en trasladar un cuestionario a cinco trabajadores considerados como personal clave de los procesos. De la información obtenida en las diferentes técnicas utilizadas se realizó un análisis de las mismas a través de instrumentos, así como de documentos relacionados al tema objeto de investigación para su posterior análisis en el siguiente capítulo.

Por último, con base en la información obtenida y el análisis realizado, se verificó el cuales serían las posibles respuestas por partes de los contribuyentes ante una denegatoria por parte de la Administración Tributaria, tomando las etapas y los tiempos establecidos en el Decreto 6-91 Código Tributario para el proceso administrativo.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

El presente capítulo expone los resultados obtenidos de la investigación relacionada con la solicitud de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado –IVA- en el régimen optativo para contribuyentes que realizan exportaciones de productor terminado utilizando la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*).

4.1 Antecedentes de la empresa

Empresa exportadora HEXAEXPORT, S.A. fundada en 1991, por empresarios guatemaltecos, ubicada en zona 12 ciudad de Guatemala, es una empresa dedicada a la exportación de producto terminado utilizando la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*).

Por la calidad de sus productos, ha obtenido certificaciones internacionales, las cuales garantizan su presencia en el mercado internacional. Siendo una de las empresas de mayor exportación en el país y en Centroamérica.

A continuación, se presenta una ficha técnica de las principales características:

Cuadro 3

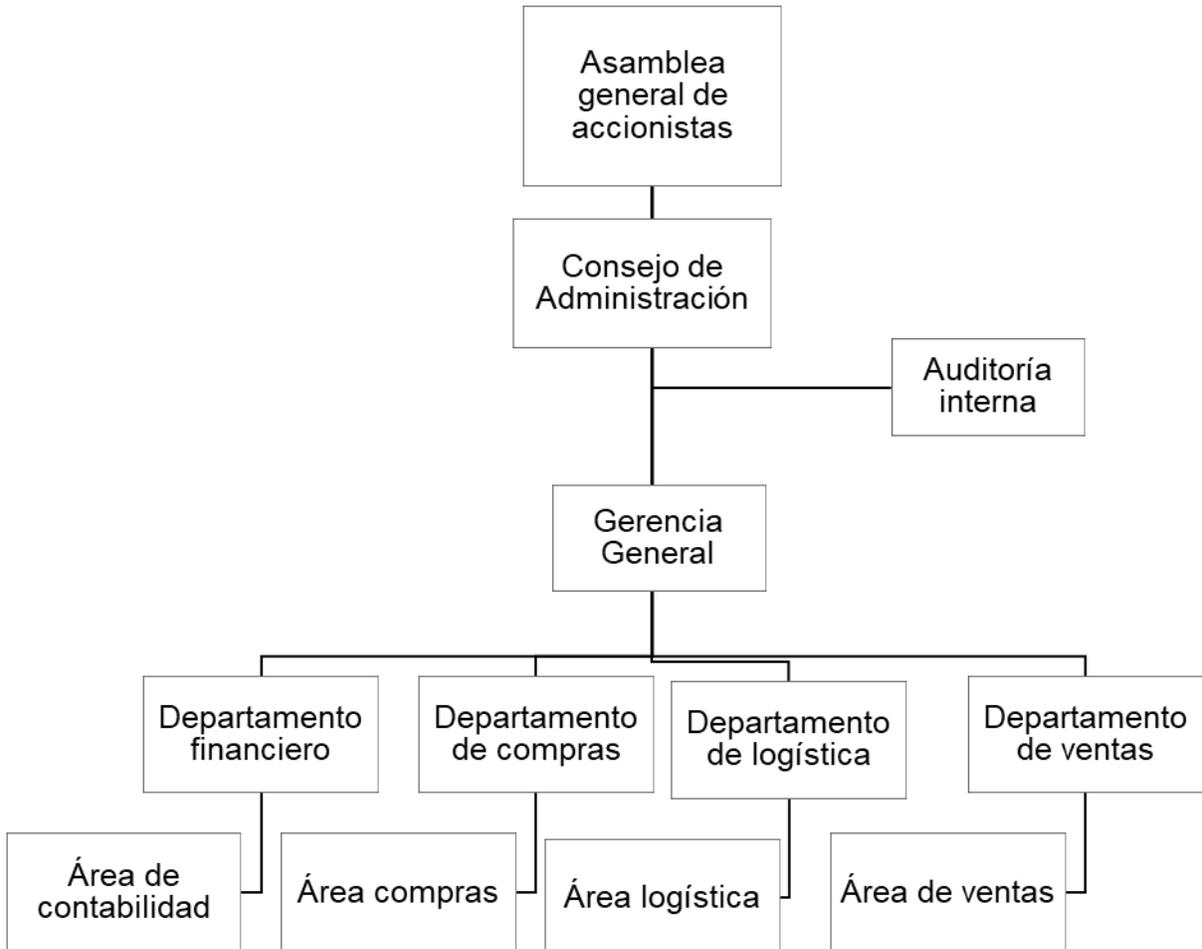
Información de la compañía	
Razón Social	Hexaexport, S.A.
Actividad principal	Exportación de producto terminado
Régimen por tipo de renta	Sobre utilidades de actividades lucrativas
Forma de cálculo	Renta imponible 25%
Forma de acreditamiento	ISO a ISR
Operaciones con partes relacionadas	Sí (en el extranjero)
Exportador autorizado	Sí
Régimen de solicitud de crédito	Optativo
Emisor de factura electrónica	Sí

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por la compañía

4.1.1 Estructura organizacional

Define los niveles jerárquicos de cada puesto, según su función en cada departamento de la empresa HEXAEXPORT, S.A.

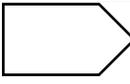
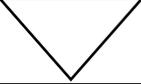
Cuadro 4

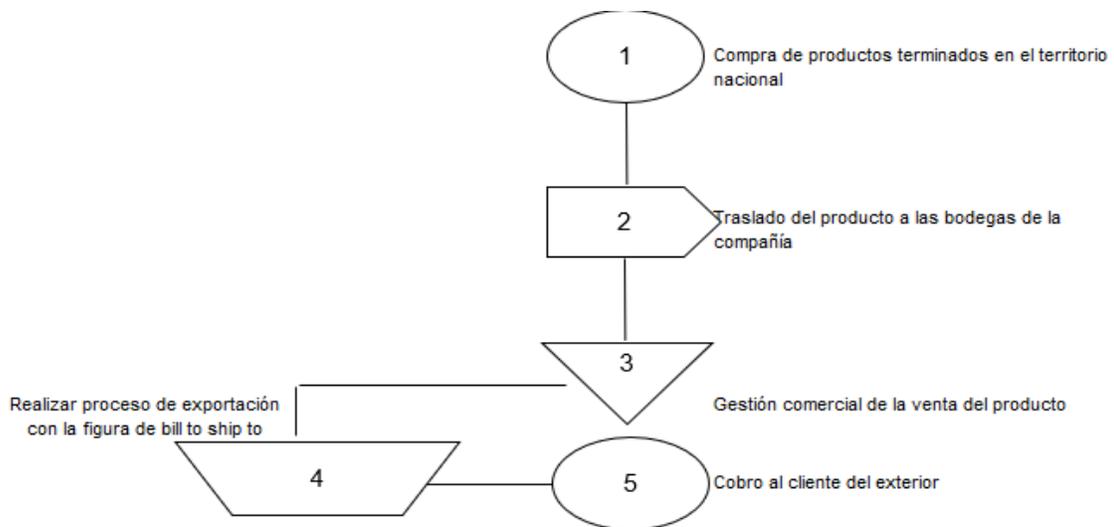


Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por la compañía

4.1.2 Flujograma de la operación

Conectores de procesos, en flujograma de compra de producto terminado y su exportación

No.	Conector	Procedimiento
1		Inicio/final proceso
2		Traslado al almacén de la compañía
3		Proceso de exportación (Bill to ship to)
4		Gestiones administrativas (comercial, cobros, etc)



El flujograma del proceso de compra y venta se representa en 5 pasos que indican los traslados de la compra del producto terminado, así como las exportaciones realizadas.

4.1.3 Problema actual de la unidad de análisis

La compañía se dedica a la exportación de producto terminado utilizando la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (Bill to ship

to). La utilización de dicha figura responde a prácticas internacionales, en función de generar negocios que se encuentren en constante desarrollo y consecuentemente se hace necesario identificar formas que permitan minimizar tiempos de entrega y costos relacionados con la exportación de productos terminados, cuyos resultados favorecen a varios elementos de la cadena de suministros.

Operativamente, la figura antes mencionada, consiste en exportar, suministrar o despachar el producto destinado para ser utilizado exclusivamente en un destino en el extranjero distinto a la ubicación física del comprador, lo cual permite cumplir con las solicitudes y especificaciones indicadas por el mismo comprador.

La esencia del problema radica que, en los requisitos que contempla la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo, es que el contador público y auditor en su dictamen debe indicar que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto.

Lo descrito en el párrafo anterior, se podría interpretar que, en las exportaciones por medio de la figura de comercio internacional “facturado a, despachado a” (Bill to ship to), el contador público y auditor no podrá comprobar que las exportaciones fueron recibidas por el comprador de los mismos.

Por tal razón, es indispensable demostrar que, aunque dicha figura no este contemplada en las leyes tributarias como tal, si cumple con ser una operación de lícito comercio según la legislación guatemalteca y con los requisitos documentales en aduanas para su exportación.

Al respecto, es importante analizar y encontrar los argumentos legales para demostrar que, la figura de comercio mencionada en el párrafo anterior cumple con todos los requisitos documentales para ser considerada una exportación de conformidad con lo establecido en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esto con el fin, de que las solicitudes de crédito fiscal que realicen los exportadores que utilicen la figura de comercio antes mencionada, no sean rechazadas por la Administración Tributaria. Partiendo de la premisa que, la devolución del crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un derecho que tienen los exportadores que se originada al momento que el exportador adquiere materia prima y / o insumos, usualmente, a proveedores locales, en el cual paga el IVA de la transacción, pero dado que las exportaciones están exentas de dicho impuesto (porque el comprador está fuera del país y existe un principio internacional de “no exportar impuestos”), no se puede descontar el crédito fiscal que paga, por lo que se permite solicitar la devolución de ese crédito fiscal (según la Ley del IVA), ya sea por el régimen general, especial, optativo o electrónico.

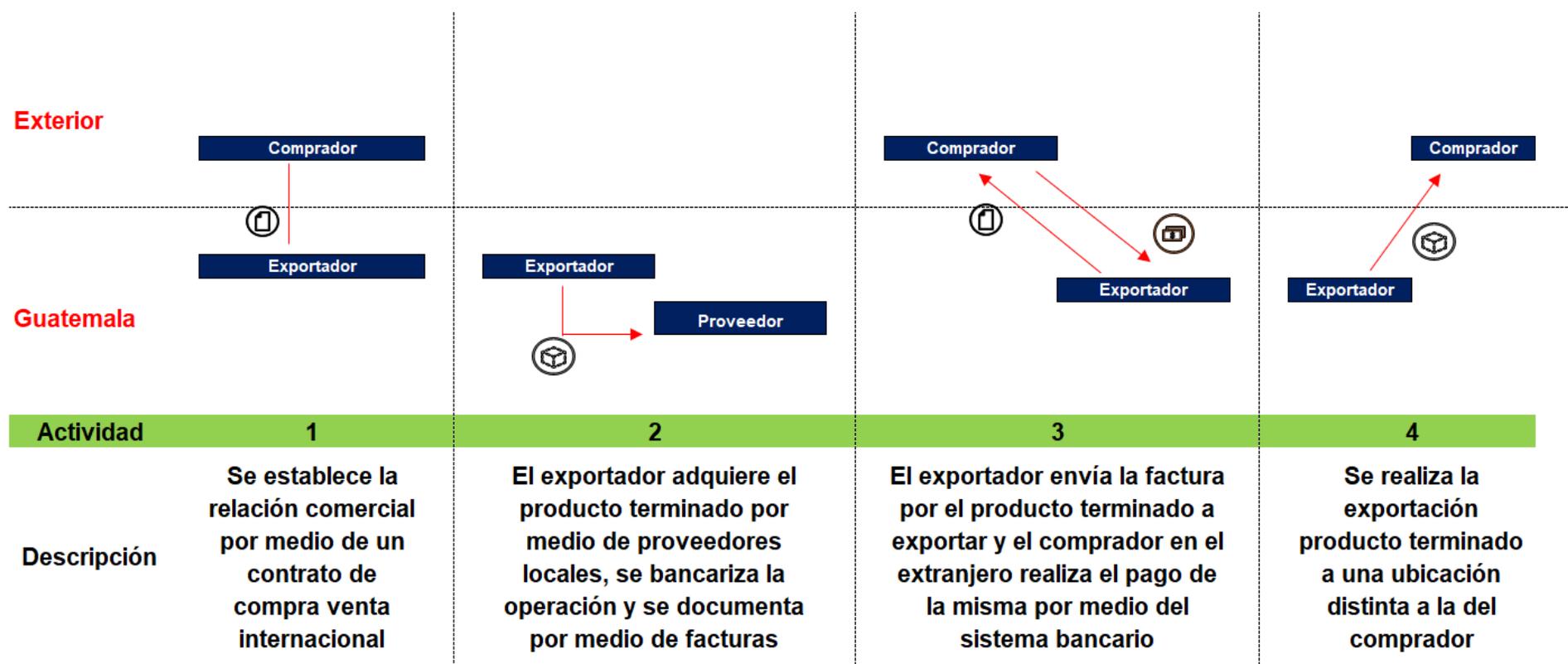
4.1.4 Interpretación de la operación y su efecto el Impuesto al Valor Agregado

Se debe analizar detalladamente la operación, separando o considerando por separado sus partes, para conocer sus características o cualidades, o su estado, y extraer conclusiones. Para efectos del presente análisis, dividieron la operación en dos etapas. En la primera, se verificará desde el comienzo de la relación comercial hasta la exportación, en la segunda, se abarcará desde la presentación de la solicitud de crédito fiscal hasta un posible proceso administrativo ante el fisco.

En ambas etapas se estarán evaluando los aspectos documentales y legales para poder establecer los argumentos ante una defensa fiscal.

Cuadro 5

ETAPA 1 – Inicio de la relación comercial hasta el culminar el proceso de exportación



Fuente: Elaboración propia con la información proporcionada por la compañía

Se procede a analizar cada una de las actividades de la etapa 1:

Actividad 1 - Establecer la relación comercial. Por medio del Decreto 7-2018, se adoptó para Guatemala, lo establecido en la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, con el fin de brindar certeza jurídica y garantía del cumplimiento de entrega de la mercadería y del pago de la misma.

En su artículo 30, establece que el vendedor deberá entregar las mercaderías, transmitir su propiedad en la ubicación y condiciones que se establezcan en el contrato internacional que celebraran el vendedor y el comprador.

Lo anterior, brinda la flexibilidad que, si entre las partes desean manejar su transacción comercial de compra y venta por medio de la figura “facturado a, despachado a” (Bill to ship to), no habría inconveniente alguno, solamente se deberá dejar establecido en el contrato mencionado en el párrafo anterior.

Conclusión: Se encuentra dentro del ordenamiento jurídico del país, y no puede ser motivo para la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.

Actividad 2 – Exportador adquiere el producto terminado. Todas las compras y adquisición de servicios están vinculadas de manera directa en el proceso de producción y comercialización en el extranjero de los productos terminados, los cuales son adquiridos de proveedores nacionales debidamente registrados ante la Administración Tributaria, y en la operación se cumple con los requisitos de bancarización.

Adicionalmente, el crédito fiscal solicitado está documentado con facturas, notas de débito o crédito debidamente autorizadas por la Administración Tributaria e indican de forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra y cuando se trata

de servicios, especifica el servicio recibido. Y, por último, el crédito fiscal es registrado en el libro de compras y servicios recibidos y en los libros de contabilidad.

Conclusión: Se cumplen todos los aspectos establecidos en el artículo 16 al 18 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado para la procedencia del crédito fiscal, y no puede ser motivo para la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.

Actividad 3 – Envío de factura a comprador y recepción del pago. El pago de la factura es realizado por el comprador del producto terminado, y en cumplimiento con la legislación cambiaria vigente, las divisas son negociadas en el sistema bancario nacional.

Conclusión: Se cumple con lo establecido en el artículo 4 del Decreto 94-2000 Ley de Libre Negociación de Divisas, no puede ser motivo para la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.

Actividad 4 – Exportación del producto terminado por medio de la figura de comercio internacional “facturado a, despachado a” (Bill to ship to). Debemos tener en cuenta todos los aspectos aduaneros implícitos en la operación, para ello, el Procedimiento para el egreso de mercancías del territorio nacional PR-IAD/DNO-DE-02 Versión II, elaborado por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la Norma número 7, indica lo siguiente: “En aquellos casos cuando el país de destino y el país a donde se facturen las mercancías sean distintos debido a cuestiones comerciales lícitas, el analista del área de exportaciones debe revisar que coincidan los datos según el cuadro siguiente: (...)”.

Cuadro 6

	Factura	Deprex o permiso de exportación y embarque	Documento de transporte	Declaración de mercancías
País de destino		x	x (puerto de desembarque, excepto cuando el país de destino no posea un puerto de desembarque)	x
Comprador	x	x		
Consignatario		x	x	x
Exportador	x	x	x	x

Fuente: Procedimiento para el egreso de mercancías del territorio nacional PR-IAD/DNO-DE-02 Versión I

En la exportación realizada del producto terminado, se generan pólizas perfeccionadas de exportación como DUCA, FYDUCA y documentos de internación en el país de destino, en los cuales se documenta la trazabilidad del producto terminado al país de destino. El procedimiento descrito en este párrafo responde a las buenas prácticas de comercio internacional que cuentan con procedimientos y controles aplicados por las autoridades aduaneras en los diferentes países.

El despacho del producto terminado es realizado al destino que es instruido por el comprador, a quién se le emite la factura correspondiente. En la póliza de exportación queda indicado el número de factura, así como la identificación del destinatario del producto exportado.

Conclusiones:

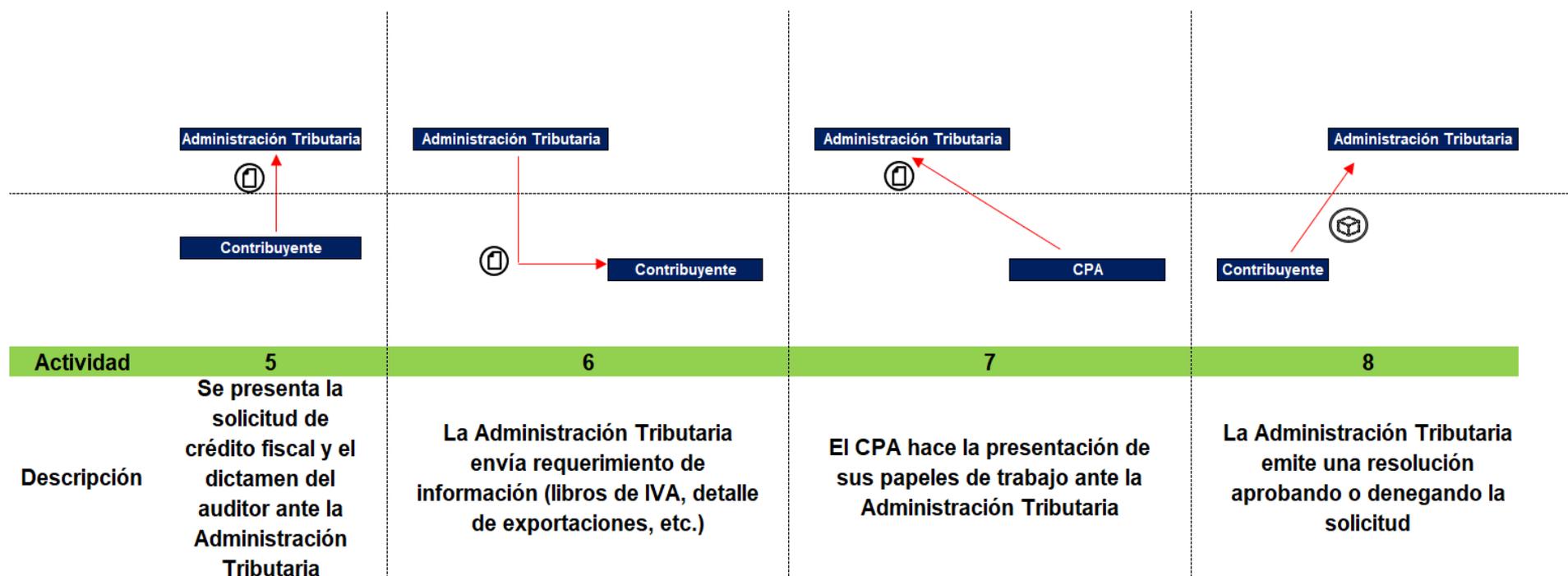
- a. El artículo 24 numeral 5 y literal c del Decreto 27-92 Ley de Impuesto al Valor Agregado indica: “Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen, los puntos siguientes: Que verificó que las exportaciones realizadas por el

contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por adquiriente del producto, **a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías fueron efectivamente exportados**” (las negrillas y el subrayado no corresponde al texto original). Aún y cuando, las mercaderías no sean recibidas por el comprador del producto, lo que busca el legislador en el artículo antes mencionado es que el CPA pueda comprobar que la exportación si se haya realizado. Ahora bien, para relacionar la exportación con comprador del producto terminado, se puede realizar por medio del contrato de compra venta internacional, en el cual, el comprador indique la ubicación a dónde el vendedor tenga que llevar la mercadería.

- b. Según el artículo 1791 del Decreto Ley 106 Código Civil, el contrato de compraventa se perfecciona desde el momento que se convienen en la cosa y en el precio, **aunque ni la una ni la otra se hayan entregado.** Por tal razón, cuando se convienen entre las partes el producto terminado y el precio, desde ese momento la mercadería ya pertenece al comprador y este, puede pedir que se le envíe el producto al destino que al le plazca, de acuerdo con el beneficio de su propia operación.
- c. Se verifica que, la operación cumple con el principio de realidad económica, porque la exportación se realiza según los requisitos del régimen aduanero, es una exportación real, el pago de la operación es por medio del sistema bancario nacional. Adicional, si la exportación fuera con una parte relacionada en el extranjero, tendría que ser incluida en el análisis de operaciones del estudio de precios de transferencia, para verificar que el precio de venta sea consistente entre operaciones con relacionadas y terceros.

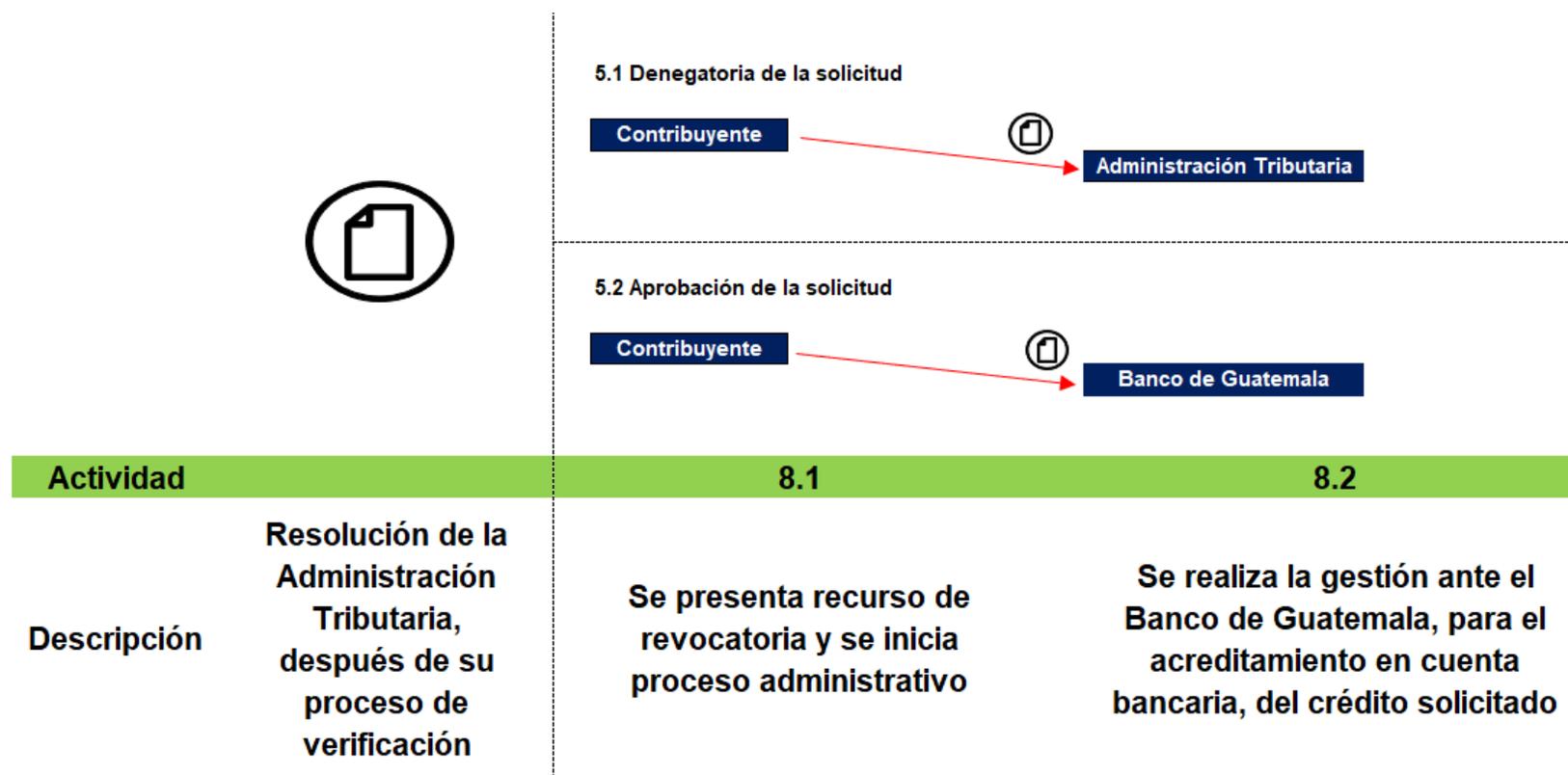
Cuadro 7

ETAPA 2 – Presentación de la solicitud hasta un proceso administrativo



Fuente: Elaboración propia con la información proporcionada por la compañía

ETAPA 2 – Presentación de la solicitud hasta un proceso administrativo (cont...)



Fuente: Elaboración propia con la información proporcionada por la compañía

Se procede a analizar cada una de las actividades de la etapa 2:

Actividad 5 – Presentación de la solicitud de crédito fiscal. Se debe realizar dentro de los primeros diez (10) hábiles siguiente al vencimiento de la presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado. Para ello, se debe realizar la determinación del crédito fiscal a solicitar, de la siguiente manera:

Facturas de ventas de exportación

Las facturas por ventas de exportación emitidas por la Compañía durante diciembre 2021, fueron las siguientes:

Cuadro 8

Exportaciones	
Destino	Monto GTQ
Centroamérica	49,603,101.00
Resto del mundo	595,000.00
Transferencia FYDUCA	12,910,000.00
Total	63,108,101.00

Fuente: Información proporcionada por la compañía

Saldo débito fiscal

La compañía también emitió facturas por venta de productos y servicios de manera local, generando débitos fiscales por un monto de Q.1,105,570.00; el cual fue compensado con los créditos fiscales del mismo período, a continuación, la integración:

Cuadro 9

Débito Fiscal	Monto GTQ
Ventas gravadas	1,075,838.00
Servicios gravados	29,732.00
Total	1,105,570.00

Fuente: Información proporcionada por la compañía

Saldo crédito fiscal

El saldo de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado durante diciembre 2021 ascendió a Q. 9,005,874.00 el cual se encuentra integrado principalmente por facturas recibidas por la compra de producto terminado para su exportación. A continuación, el detalle:

Cuadro 10

Crédito Fiscal	Monto GTQ
Compra de bienes	9,000,234.00
Servicios adquiridos	5,640.00
Total	9,005,874.00

Fuente: Información proporcionada por la compañía

Retenciones del Impuesto al Valor Agregado

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado realizadas por la compañía durante diciembre 2021, en su labor de agente de retención ascendieron a Q. 00.00; de acuerdo con lo establecido en la Ley Denominada Disposiciones Legales para de Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a solicitar

La determinación se realiza restando del crédito fiscal del período, el débito fiscal y las retenciones de IVA, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A continuación, el detalle:

Cuadro 11

	Determinación	Monto GTQ
	Crédito Fiscal	9,000,234.00
	Débito Fiscal	1,105,570.00
(-)	Retenciones	-
	Total	7,894,664.00

Fuente: Información proporcionada por la compañía

Documentación de las exportaciones

A continuación, detallamos la documentación que respalda las exportaciones por cliente/país:

Cuadro 12

País	Documento de Internación	DUCA	FYDUCA	Tracking	Carta de Porte	Manifiesto de Carga
Honduras	r	r	a	Terrestre	r	r
Nicaragua	a	a	r	Terrestre	a	a
El Salvador	r	a	r	Terrestre	a	a
Costa Rica	a	a	r	Terrestre	a	a
Panamá	a	a	r	Terrestre	a	a
Puerto Rico	a	a	r	Marítimo	r	r

Aplica a
No aplica r

Dictamen del contador público y auditor

Al realizar este trabajo se vuelve parte del ente fiscalizador, por lo cual deberá proporcionar a la Administración Tributaria en caso sea requerido, cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor con motivo de la solicitud de devolución crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto. (Ver anexo 1)

Conclusión: Se cumplen los aspectos documentales que deben acompañar la solicitud de crédito fiscal, no existe un motivo para la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.

Actividad 6 y 7 – Requerimiento de información y presentación de papeles de trabajo del contador público y auditor. Al momento de presentar la solicitud, la

Administración Tributaria tiene diez (10) días hábiles para emitir la resolución aprobando o denegando la misma.

Al momento de que se reciba el requerimiento de información, el contador público y auditor tiene tres (3) días hábiles para la presentación de sus papeles de trabajo. A continuación, se presenta el detalle de la información contenida en el expediente de exhibición de papeles de trabajo por la solicitud de devolución de crédito fiscal correspondiente al mes de **diciembre 2021**.

Cuadro 13

No.	Descripción
1	Carta de metodología
2	Cédula de descripción de la documentación que soporta las exportaciones
3	Cédula de marcas de auditoría
4	Cédula de verificación del Crédito Fiscal y DMG con registros contables
5	Cédula de determinación de muestra de compras y servicios adquiridos
6	Detalle de divisas recibidas durante el periodo correspondiente a ventas por exportaciones realizadas por la compañía y estado de cuenta que respalda el ingreso.
7	Copia del DMG con el registro del crédito fiscal de IVA de diciembre 2021, Cédula aritmética del registro del crédito fiscal diciembre 2021, e integración del crédito fiscal proporcionado por la compañía.
8	Copia del Libro de compras y servicios recibidos durante el mes de diciembre 2021
9	Copia del libro de ventas y Servicios prestados durante el mes de diciembre 2021
10	Copia de Stickers de Habilitación y Autorización de Libros de Compras, Libros de Ventas y Mayor diciembre 2021
11	Cédula analítica de documentación de exportaciones realizadas de diciembre 2021
12	Integración de los 10 proveedores más importantes
13	Narrativa amplia del Proceso Productivo
14	Nota explicativa por la rectificación de la declaración de IVA diciembre 2021
15	Integración de ventas locales y exportaciones de enero a diciembre 2020.
16	Reporte de estatus de FYDUCAs
17	Fotocopia de Contratos de Servicios Recibidos que Apliquen a la Muestra de Auditoría
18	Constancia de inscripción y actualización de registro de contadores públicos y auditores de SAT, Solvencia fiscal a diciembre 2021 de la CPA, Constancia de colegiado activo

Conclusión: Se cumplen los aspectos documentales que deben acompañar la solicitud de crédito fiscal, no existe un motivo para la denegatoria de la solicitud de crédito fiscal.

Actividad 8 – Respuesta por parte de la Administración Tributaria.

8.1 Denegatoria de la solicitud

Se tienen diez (10) días hábiles para poder presentar el ante el funcionario que dictó la resolución, el recurso de revocatoria de acuerdo con el artículo 154 del Decreto 6-91 Código Tributario, de lo contrario, la resolución quedará firme.

8.2 Aprobación de la solicitud

Se debe realizar la gestión correspondiente ante el Banco de Guatemala - BANGUAT- para la acreditación en cuenta bancaria el monto del crédito solicitado. Para lo cual, se deben adjuntar los siguientes documentos.

- a. Formulario SAT – 2062; sin tachones, borrones o enmiendas.
- b. Copia de Certificación Bancaria original y dos copias
- c. Fotocopia de resolución con su cédula de notificación;
- d. Anexo de integración del saldo a devolver firmado y sellado por el contador registrado ante la Administración Tributaria;
- e. Fotocopia de la última declaración de IVA del período solicitado con su respectiva
- f. constancia de registro de Declaración Electrónica;
- g. Fotocopia legible, clara y reciente del Registro Tributario Unificado (RTU), donde aparece el nombre del representante legal que firma la solicitud.
- h. Fotocopia legible, clara y completa de DPI o pasaporte del representante legal, autenticada; con no más de 4 meses la auténtica;
- i. Fotocopia legible, clara y completa del nombramiento del representante legal, autenticada; con no más de 4 meses la auténtica.

Resumen de conclusiones de cada una de las etapas

SI 
NO 

Etapa	Actividad	Conclusión	Podría ser motivo de denegatoria de la solicitud de crédito
1	Establecer la relación comercial	En el contrato de compraventa internacional se debe establecer que, el vendedor entregará la mercadería en el lugar que disponga el comprador	
1	Exportador adquiere el producto terminado	La mercadería se adquiere por medio de proveedores locales, se recibe factura y se bancariza la operación. Y se registra en los libros contables	
1	Envío de factura a comprado y recepción de pago	El pago de la factura es realizado por el comprador del producto terminado, y en cumplimiento con la legislación cambiaria vigente	
1	Exportación del producto terminado por medio de la figura de comercio internaciones "facturado a, despachado a" (Bill to ship to).	Aún y cuando, las mercaderías no sean recibidas por el comprador del producto, lo que busca el legislador en el artículo antes mencionado es que el CPA pueda comprobar que la exportación si se haya realizado. Ahora bien, para relacionar la exportación con comprador del producto terminado, se puede realizar por medio del contrato de compra venta internacional, en el cual, el comprador indica la ubicación a dónde tengan que llevar la mercadería.	

Resumen de conclusiones de cada una de las etapas (cont...)

Etapa	Actividad	Conclusión	Podría ser motivo de denegatoria de la solicitud de crédito
2	Presentación de la solicitud de crédito fiscal	Se cumple con el tiempo de la presentación y los aspectos documentales que solicita el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado	
2	Requerimiento de información y presentación de papeles de trabajo del CPA		
2	Resolución por parte de la Administración Tributaria	Denegatoria: Se debe presentar recurso de revocatoria, tomando como base las conclusiones detalladas en cada actividad como argumentos ante cuestionamientos por parte de la Administración Tributaria	
		Aprobación. Se debe realizar la gestión correspondiente ante el Banguat	

Teniendo claridad en cada una de las etapas y sus actividades respectivas, podemos ver que no existe una situación de fondo que pueda generar la denegatoria por parte de la Administración Tributaria en una solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo.

4.2 Motivos de denegatoria de la solicitud de crédito fiscal según el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Los motivos que pueden generar una denegatoria en la solicitud de crédito fiscal, es cuando el dictamen del contador público y auditor, encuadre en cualquiera de los siguientes casos:

- a. Si el contador público y auditor no se encuentre debidamente inscrito en el Registro de Contadores y Auditores de la Administración Tributaria o que no esté autorizado para emitir dictámenes relacionados con crédito fiscal.
- b. Si el contador público y auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.
- c. Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoría.
- d. Si se establece que tiene una relación de dependencia con el contribuyente a quien le emite el dictamen, o que tenga parentesco dentro de los grados de ley con él, sus socios o con el representante legal de la persona individual o jurídica.

Como se puede observar en ninguno de los incisos antes detallados, menciona que *el “si la exportación se realiza a un destino distinto a la ubicación del comprador de la misma será motivo de denegatoria de la solicitud”*

En relación con lo anterior, es necesario aclarar que los incisos anteriores no son requisitos arbitrarios, sino que, si efectivamente se realiza la exportación al declarado como importador, no hay inconveniente en presentar todos esos documentos que respalden la operación de acuerdo con lo establecido en el CAUCA y RECAUCA.

Además, debe considerarse que el requisito de tener por comprobado que la exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto, contenido en el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado; surgió con la vigencia del Decreto 20-2006 por la constante defraudación al Estado, generada por la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, con lo cual el legislador consideró prudente y conveniente comprobar dicho extremo, para tener la certeza que la exportación es real.

Por lo anterior, aunque la exportación se realice por medio de la figura de comercio internacional “facturado a, despachado a” (Bill to ship to), se genera una exportación real, no se defrauda al Estado, lo único que cambia es que, el destino es un lugar diferente a la ubicación del comprador, lo cual es por requerimiento de este último, y se debe establecer por medio del contrato de compraventa internacional bajo las condiciones de la Convención de las Naciones Unidas Sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías.

Esto último, no cambia, ni violenta, ni distorsiona, la obligación que tiene el CPA con el Estado, de validar que la exportación se real. Aún y cuando, por orden del comprador, la mercadería sea recibida en el extranjero por un tercero, la exportación se encuentra debidamente documentada y perfeccionada en el sistema electrónico de la Superintendencia de la Administración Tributaria, con su respectiva declaración de mercancías.

4.3 Consulta a la Administración Tributaria sobre las solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo durante el período 2021

El 02 de febrero del año 2022, presentó solicitud vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, solicitando información sobre lo siguiente:

1. El número de solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo que fueron denegadas por la Administración Tributaria durante el período 2021.
2. Número de casos denegados, de acuerdo con lo solicitado con el punto 1, indicar 5 motivos por los cuales fueron rechazadas dichas solicitudes.
3. Total, de solicitudes de crédito fiscal presentadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria durante el período 2021, indicarme cuantas corresponden al régimen general, optativo, especial y electrónico. De los puntos 1, 2 y 3 no sólo indicar cantidades, sino que también agregar montos.

Por lo anterior, la Administración Tributaria dio respuesta de la información proporcionada por Gerencia Contribuyentes Especiales Grandes y por la Gerencia Contribuyentes Especiales Medianos por medio del expediente UIPSAT 297-2022 (Ver anexo 5). A continuación, las respuestas:

- a. **Gerencia Contribuyentes Especiales Grandes.** Se recibieron 19 solicitudes que ascienden al monto de Q171,996,465 de los cuales se autorizó el cien por ciento (100%).
- b. **Gerencia Contribuyentes Especiales Medianos.** Se recibieron 76 solicitudes que ascienden al monto de Q160,204,439 de los cuales fueron rechazadas 8 solicitudes que ascienden al monto de Q19,468,950.

Los motivos que generaron la denegatoria fueron:

- La evidencia documental que soporte el dictamen del contador público y auditor no cumple con lo establecido en el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- En el dictamen del contador público y auditor independiente, no presentó los papeles de trabajo; sin embargo, conforme las

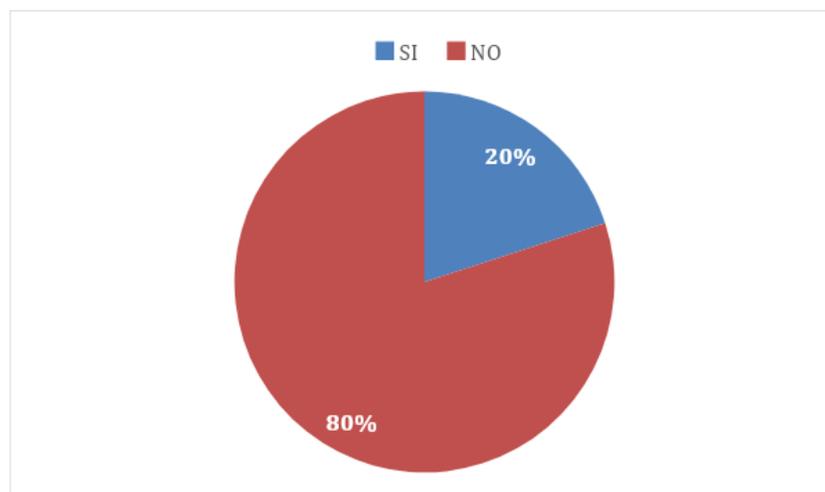
verificaciones realizadas los valores consignados en la solicitud de crédito fiscal, no coinciden los montos que corresponde solicitar según declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.

4.4 Análisis de las entrevistas y encuestas

Se obtuvieron respuestas por parte de 5 miembros del equipo financiero de la compañía exportadora de producto terminado, entre los cuales se encuentran:

- 2 asistente de contabilidad
- 1 contador general
- 1 gerente financiero
- 1 gerente general

a. ¿Me puede indicar si conoce la figura de comercio internacional facturado a, despachado a, (Bill to ship to)?

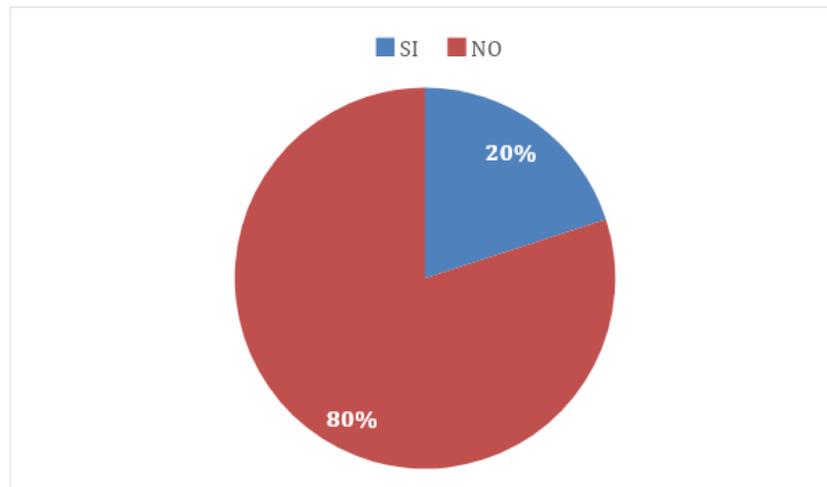


Fuente: Elaboración propia

Análisis:

Se puede observar que no se tiene conocimiento de la operación de “facturado a, despachado a”, a pesar de que son una empresa exportadora.

- b. ¿El departamento de contabilidad tiene presente las implicaciones que conlleva el realizar exportaciones bajo la figura “facturado a, despachado”, en la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo?

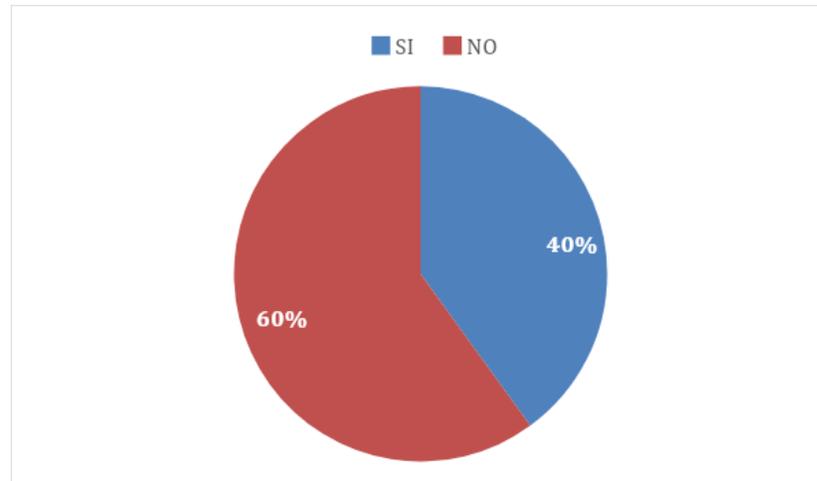


Fuente: Elaboración propia

Análisis:

Se puede observar, que no se conoce la operación y que por la falta de conocimiento en “facturado a, despachado a” se podría generar un riesgo al no contemplar todos los aspectos documentales que lleva la misma y generar una denegatoria por parte de la Administración Tributaria en la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo.

- c. ¿Ha recibido capacitación por parte de la Administración Tributaria, sobre la solicitud de crédito fiscal del IVA en el régimen optativo?

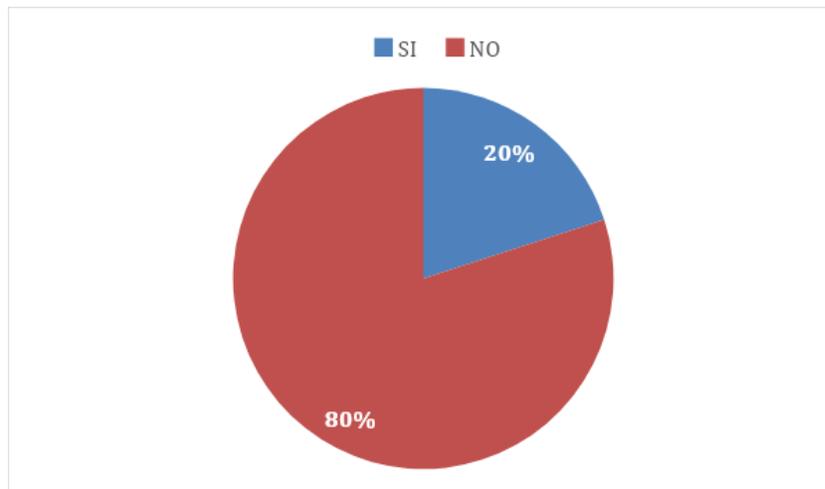


Fuente: Elaboración propia

Análisis:

Se puede observar, que el 60% no cuenta con conocimiento sobre la elaboración de la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo, lo cual podría representar un alto riesgo ante un cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria.

- d. ¿Sabe cuál es la diferencia entre una exportación normal y una exportación bajo la figura de “facturado a, despachado a”, (Bill to ship to)?

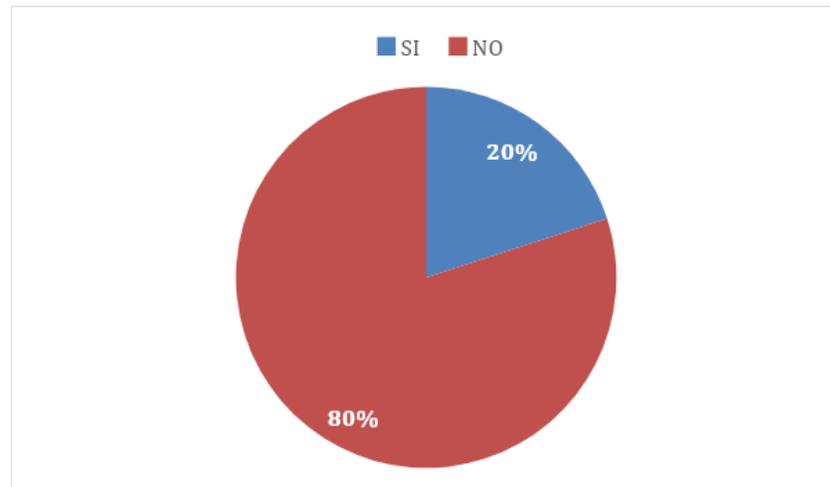


Fuente: Elaboración propia

Análisis:

Aún y cuando, la figura de “facturado a, despachado a”, (Bill to ship to) es muy utilizada en el comercio internacional, se puede observar, que el 80% no puede encontrar la diferencia con una exportación normal. Por lo anterior, es indispensable capacitar al personal para que ~~pueden~~puedan tener conocimiento de la operación.

- e. ¿Considera que la figura de facturado a, despachado a, (Bill to ship to), es útil para las empresas exportadoras de producto terminado?



Análisis:

Se puede observar que, debido al desconocimiento de la figura de facturado a, despachado a, (Bill to ship to), no se tiene el alcance de conocer los beneficios que genera en el comercio internacional.

CONCLUSIONES

1. La figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*) cumple con los requisitos de lícito comercio establecidos en la legislación guatemalteca y de acuerdo con el artículo 24 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe documentarse de manera adecuada (contrato de compraventa internacional, documentos de exportación, etc) para evitar cuestionamientos por parte de la Administración Tributaria.
2. La documentación que se genera al momento de realizar la exportación (DUCAS, FYDUCAS y documentos de internación de los países a los cuales se realizan las exportaciones) son el parámetro de que se perfecciona la exportación para proceder con la solicitud de crédito fiscal del IVA en el régimen optativo.
3. Aún y cuando la exportación del producto terminado se realice a un tercero y no al comprador de la misma, esto no cambia que la exportación sea real, y que se encuentra debidamente documentada y perfeccionada en el sistema electrónico de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Lo anterior, es un parámetro indispensable para que el contador público y auditor pueda comprobar que en efecto se realizaron las exportaciones.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a las empresas exportadoras de producto terminado por medio de “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*) que, al momento de realizar la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo, le expliquen al auditor encargado del dictamen, la metodología que lleva implícita la operación para efectos de documentar sus procesos de auditoría, tomando en cuenta que los papeles de trabajo deben mostrarse ante la Administración Tributaria.
2. Adicional a la documentación estipulada en el régimen aduanero para que la exportación sea perfeccionada, es indispensable que se documente la operación por medio de un contrato de compraventa internacional, que haga referencia que el comprador, solicita el envío de la mercadería a una dirección diferente a la de su domicilio fiscal y/o a un tercero. Esto con el fin de poder fortalecer la realidad económica de la figura “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*).
3. Se recomienda al departamento financiero que pueda conocer todo el proceso de gestión para realizar la solicitud de crédito fiscal por medio el régimen optativo, para tener presente todos los elementos documentales y técnicos que sirvan para demostrar la procedencia del crédito fiscal en el régimen optativo utilizando la figura de comercio internacional conocida como “facturado a, despachado a” (*Bill to ship to*), ante un cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- Centro de Estudios Económicos Sociales –CEES- (2017).** *Estudio sobre el comportamiento de la devolución del crédito fiscal.* Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala.** Decreto Legislativo 27-1992. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Congreso de la República de Guatemala.** Decreto Legislativo 6-91. Código Tributaria
- Decreto Ley 106. Código Civil.
- EAE Business School (2019).** *Internacionalización.* Barcelona, España.
- Economipedia (2019).** *Comercio Internacional.* México.
- Hernández, R.; Fernández, C.; y, Baptista L, P. (2014).** *Metodología de la Investigación. sexta edición.* México. McGraw-Hill Interamericana.
- IEBSCHOOL (2019).** *Introducción al comercio internacional: qué es y las ventajas para los países participantes.* Madrid, España.
- Marx, K. (1959).** *El Capital .* México.
- Organización de las Naciones Unidas (2010).** Convención de las sobre los contratos de compraventa internacional.
- Ossorio, M.** *Diccionario de Ciencias Políticas, Jurídicas y Sociales,* Buenos Aires, Argentina, 1993.
- Rodríguez, J. (2003).** -- *Tesis Auditoría de la Devolución de Crédito Fiscal a empresas comerciales de productos farmacéuticos.* Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas, Contador Público y Auditor.
- USAC, Escuela Estudio de Postgrados Ciencias Económicas. (2018).** *Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación.*
- Vela López. (2021).** *Los Incoterms 2020 en Español.* México.
- Zhamin-Makárova, B. (1966).** *Diccionario de economía política.* Grijalbo, España.

EGRAFÍA

Gabriel Paez (2021). Producto terminado. Recuperado de:

<https://economipedia.com/definiciones/producto-terminado.html>

Instituto Centroamérica de Estudios Fiscales (2018). Guatemala: Icefi

propone rediseño completo del sistema de devolución del crédito fiscal del IVA a los exportadores. Recuperado de:

<https://icefi.org/comunicados/guatemala-icefi-propone-redisen-completo-del-sistema-de-devolucion-del-credito-fiscal>.

Mariana Pérez (2021). Pérez, Mariana. (Última edición:28 de julio del 2021).

Definición de Comercio. Recuperado de:
<https://conceptodefinicion.de/comercio/>

Monroy (2016) El Calvario de la devolución de crédito fiscal. Prensa Libre.

Recuperado:<https://www.chilemonroy.com/docs/1517494215EL%20CALVARIO%20DE%20LA%20DEVOLUCI%C3%93N%20DEL%20IVA.pdf>.

Organización Mundial de Comercio. (2014). Comercio. Extraído el 28 de

octubre de 2014, desde http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/who_we_are_s.htm

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2019).

¿Cómo funciona el comercio?. Recuperado de:
<https://www.oecd.org/trade/entendiendo-el-sistema-de-comercio-global/como-funciona-el-comercio/>

ANEXOS

Anexo 1.

DICTAMEN SOBRE LA PROCEDENCIA DEL CREDITO FISCAL SOLICITADO

A: Pedro Pérez
Representante Legal
Hexaexport, S.A.

Hemos auditado el saldo del crédito fiscal no compensado con débitos fiscales y retenciones del Impuesto al Valor Agregado de Hexaexport, S.A., por los 31 días terminados el 31 de diciembre de 2021. La preparación y registro de las cuentas examinadas y la documentación que sustenta las operaciones efectuadas relacionadas con el saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado es responsabilidad de la Administración de Hexaexport, S.A., nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el saldo del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado basados en nuestra auditoría.

A continuación, hacemos una breve descripción de la metodología llevada a cabo para la emisión de nuestro dictamen:

Evaluación del Control Interno:

La NIA 265 párrafo 2 requiere que el auditor obtenga un entendimiento del control interno relevante a la auditoría cuando identifica y evalúa los riesgos de errores materiales. Al hacer estas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno para planear los procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno. El auditor puede identificar deficiencias en el control

interno no solo durante el proceso de evaluación del riesgo sino en cualquier otra etapa de la auditoría. Adicionalmente, la NIA 265 específica que las deficiencias identificadas se requieren que el auditor comunique a los encargados del gobierno corporativo y a la administración.

En base a lo anterior, los procedimientos de auditoría efectuados que se relacionan con la prueba de controles de los flujos significativos de transacciones de ingresos (exportaciones) y gastos (compras) de la compañía durante el período sujeto de fiscalización se documentaron bajo la aplicación de bases técnicas, que incluyen el diseño e implementación de los controles clave de cada ciclo, y con la participación de especialistas y utilizando procedimientos de auditoría que permitieron verificar la eficacia operativa de los controles manuales y los controles automatizados implementados por la entidad auditada.

Determinación de Importancia Relativa Planeada:

De acuerdo con la NIA 320, al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones para los que pudiera esperarse que las declaraciones erróneas de cantidades menores a la importancia relativa para los estados financieros como un todo influyeran en las decisiones económicas de los usuarios con base en los estados financieros, el auditor deberá también determinar el nivel o niveles de importancia relativa por aplicar a esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

El auditor deberá determinar la importancia relativa del desempeño para fines de evaluar los riesgos de declaración errónea de importancia relativa y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

En nuestra auditoría la importancia relativa la determinamos con base en un porcentaje del total de los ingresos reportados al cierre de cada mes. La importancia relativa de desempeño que utilizamos es el resultado de deducir a la importancia relativa un 10% que es el porcentaje de error esperado.

Diseño de la muestra, tamaño y selección de partidas para prueba:

De acuerdo a lo establecido en NIA 529, cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la cual se sacará la muestra. El auditor deberá determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptable bajo.

El auditor deberá seleccionar partidas para la muestra de tal modo que cada unidad de muestreo en la población tenga una oportunidad de selección. Los principales métodos de seleccionar muestras son el uso de la selección aleatoria, la selección sistemática y la selección casual o fortuita. Cada uno de estos métodos se discute en el apéndice 4 de la NIA 529. El método utilizado por parámetros de nuestro trabajo es la selección sistemática, el cual consiste en:

El número de unidades de muestreo en la población se divide entre el tamaño de la muestra para dar un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de los primeros 50, se selecciona a partir de ahí cada quincuagésima (50a) unidad de muestreo.

Procedimientos para validar el crédito fiscal y las exportaciones:

Para realizar la auditoría del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por los 31 días terminados el 31 de diciembre de 2021, utilizamos diferentes procedimientos de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas en Guatemala y procedimientos establecidos en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Entre los principales procedimientos utilizados están los siguientes, sin que nuestro trabajo se haya limitado exclusivamente al desarrollo de estos procedimientos:

Revisamos el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad de la compañía los cuales concuerdan con la declaración jurada y recibo de pago mensual de IVA, de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.

Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, que las exportaciones están debidamente documentadas, comprobando que las mismas fueron recibidas en el extranjero por un tercero, esto a solicitud del comprador de los productos, tal situación se encuentra documentada en el contrato de compraventa internacional de la convención de las Naciones Unidas, y se verificó que los productos ó mercancías fueron efectivamente exportados. El porcentaje de exportaciones en el período auditado cumple con el porcentaje establecido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos de devolución y que los montos de los productos exportados, coinciden con los datos reportados por la Compañía en el formulario de declaración jurada y recibo de pago mensual.

Revisamos que la Compañía no ha solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales el crédito fiscal solicitado.

Se verificó que el crédito fiscal sujeto de devolución cumple con los requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se verificó el cumplimiento de lo establecido en los artículos 20 y 21 del Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

En nuestra opinión, el saldo de crédito fiscal no compensado con débitos fiscales y retenciones del Impuesto al Valor Agregado por Q.7,894,664.00; presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, el crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado de Hexaexport, S.A., por los 31 días terminados el 31 de diciembre de 2021, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que expreso de forma explícita que procede la devolución del mismo por Q. 7,894,664.00

Este informe fue preparado únicamente para información de la administración de Hexaexport, S.A., y para la Superintendencia de Administración Tributaria y no podrá ser utilizado para otros fines.

Carlos David Leal Velásquez
Colegiado No. 10583

Leal & Asociados, S.A.
Edificio Centro de Negocios
5ta. Avenida 8-65 zona 15

HEXAEXPORT, S.A.

CUENTA POR COBRAR- CREDITO FISCAL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS 31 DIAS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2021

(Expresado en Quetzales)

1. OPERACIONES Y PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

Operaciones – Hexaexport, S.A., (la Compañía) fue constituida el 16 de agosto de 1960 en la República de Guatemala. La actividad principal de la Compañía es la compra venta de producto termiando.

Principales Políticas Contables - A continuación, se presenta un resumen de las principales políticas contables utilizadas en la cuenta por cobrar – crédito fiscal Impuesto al Valor Agregado:

- a. **Principios de Preparación** – La cédula de crédito fiscal Impuesto al Valor Agregado está registrada de acuerdo la Ley del Impuesto al Valor Agregado en sus artículos 15, 16, 18, 20, 23, 24 y 25.

2. SALDO DE CREDITO FISCAL

El saldo de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado durante los 31 días terminados al 31 de diciembre de 2021 ascendió a Q. 9,005,874.00 el cual se conformó de la siguiente manera:

El crédito fiscal se encuentra integrado principalmente por facturas recibidas por la compra de producto terminado para su exportación. El monto del crédito fiscal al 31 de diciembre de 2021 ascendió a Q.9,005,874.00, a continuación, la integración:

Descripción Crédito Fiscal	Saldo declaración de IVA
Compra de bienes	9,000,234.00
Servicios adquiridos	5,640.00
IVA Crédito fiscal diciembre 2021	9,005,874.00

3. SALDO DE DÉBITO FISCAL

Durante el período auditado la compañía emitió facturas por venta de productos y servicios, generando débitos fiscales por un monto de Q.1,105,570.00; el cual fue compensado con los créditos fiscales del mismo período, a continuación, la integración:

Descripción Débito Fiscal	Saldo declaración de IVA
Ventas gravadas	1,075,838.00
Servicios gravados	29,732.00
IVA Débito fiscal diciembre 2021	1,105,570.00

4. RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL PERIODO

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado realizadas por la compañía durante los 31 días terminados al 31 de diciembre de 2021 en su labor de agente de retención ascendieron a Q. 00.00; de acuerdo con lo establecido en la Ley Denominada Disposiciones Legales para de Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

5. **FACTURAS DE VENTAS DE EXPORTACION**

Las facturas por ventas de exportación emitidas por la Compañía durante los 31 días terminados al 31 de diciembre de 2021 ascendieron a Q. 49,603,101.00 por exportaciones a Centro América, Q.595,000.00 por exportaciones al resto del mundo y transferencias con FYDUCA por Q. 12,910,000.00

Anexo 2.

Página 9

Intendencia de Aduanas	
Procedimiento para el egreso de mercancías del territorio nacional	PR-IAD/DNO-ADU-GDE-02
	Versión II
	Fecha de Aprobación 28 OCT. 2020

- f. El trasbordo de mercancías de un vehículo a otro con el objeto de conducir las a su destino.
- g. Las exportaciones de menaje de casa, efectos personales usados y otros artículos que formen parte del equipaje, que lleven consigo los viajeros o que lleguen a su consignación.
6. En las operaciones de exportación sin fines comerciales y en los regímenes de exportación temporal con reimportación en el mismo estado o la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, que no requieren presentación de factura comercial, el exportador debe adjuntar el documento equivalente el cual debe incluir como mínimo los datos contenidos en el artículo 323 del RECAUCA.
7. En aquellos casos donde el país de destino y el país a donde se facturen las mercancías sean distintos debido a cuestiones comerciales lícitas, el empleado aduanero del área de exportaciones debe revisar que coincidan los datos según el cuadro siguiente:

	FACTURA	DEPREX O PERMISO DE EXPORTACIÓN Y EMBARQUE EMITIDO POR ANACAFE	DOCUMENTO DE TRANSPORTE	DECLARACIÓN DE MERCANCIAS
PAIS DE DESTINO		X	X Puerto de desembarque, Excepto cuando el país de destino no posea un puerto de desembarque	X
COMPRADOR	X	X		
CONSIGNATARIO		X	X	X
EXPORTADOR	X	X	X	X

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

Página 9 de 38

Página 10 de 56

Intendencia de Aduanas	
Procedimiento para el egreso de mercancías del territorio nacional	PR-IAD/DNO-ADU-GDE-02
	Versión II
	Fecha de Aprobación 28 OCT. 2020

Se exceptúan de lo anterior, los casos en que, por prácticas comerciales internacionales, el exportador no cumpla y pueda documentar e informar a la aduana la diferencia entre la información declarada y documentos de soporte presentados.

8. La aduana de salida, debe efectuar el desglose de las copias de las declaraciones de mercancías con sus respectivos documentos de soporte, de la manera siguiente:
- a. Cuando después de someter las mercancías al análisis de riesgo el resultado sea verificación inmediata le corresponde al verificador de mercancías realizar el desglose.
- Cuando el resultado de este proceso sea levante sin revisión el desglose lo realiza el personal que registre la salida de las mercancías.
- b. Para el caso de las mercancías sometidas al régimen de tránsito se llevará a cabo por el empleado aduanero que realice el arribo en el sistema informático.
- En todos los casos la aduana debe de resguardar una copia de la declaración y los documentos de soporte, y el resto de la documentación debe entregarse al interesado.
9. No debe permitirse el despacho de mercancías en las que el documento de transporte haya sido endosado parcialmente. Cuando se trate de embarques consolidados, el interesado puede presentar una declaración de mercancías a su nombre tomando como base el documento de transporte máster, o presentar una declaración de mercancías por cada consignatario amparado en cada uno de los documentos de transporte hijos.
10. Se permite que un medio de transporte ampare declaraciones de mercancías con regímenes diferentes o embarques consolidados de egreso, siempre que cumplan con las condiciones siguientes:
- a. Todas las declaraciones de mercancías deben tener consignada la misma aduana de salida

Anexo 3.**BOLETA DE ENTREVISTA**

El siguiente cuestionario se ha realizado para recabar información que sustente el tema del Trabajo Profesional de Graduación denominado: La solicitud de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado -IVA- en el régimen optativo para contribuyentes que realizan exportaciones de producto terminado bajo la figura facturado a, despachado a, (*Bill to ship to*)

INTRUCCIONES: A continuación, se le presenta la información proporcionada por colaboradores de la compañía.

1. **¿Me puede indicar si conoce la figura de comercio internacional facturado a, despachado a, (*Bill to ship to*)?**
2. **¿El departamento de contabilidad tiene presente las implicaciones que podría realizar exportaciones bajo la figura facturado a, despachado, en la solicitud de crédito fiscal en el régimen optativo?**

Anexo 4.

BOLETA DE ENCUESTA



Apreciable profesional: La presente encuesta está desarrollada para realizar el proyecto de Trabajo Profesional de Graduación denominado: La solicitud de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado -IVA- en el régimen optativo para contribuyentes que realizan exportaciones de producto terminado bajo la figura facturado a, despachado a, (*Bill to ship to*). La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

INTRUCCIONES: A continuación, se le presentan una serie de preguntas relacionadas con el tema del trabajo profesional de graduación, marque con una X la opción que considere adecuada.

1. ¿Ha recibido capacitación por parte de la Administración Tributaria, sobre la solicitud de crédito fiscal del IVA en el régimen optativo?

Sí No

2. ¿Reconoce cuál es la diferencia entre una exportación normal y una exportación bajo la figura de facturado a, despachado a, (*Bill to ship to*)?

Sí No

3. ¿Considera que la figura de facturado a, despachado a, (*Bill to ship to*), es útil para las empresas exportadoras de producto terminado?

Sí No

Anexo 5.

**Expediente UIPSAT No. 297-2022
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-400-2022**



Lidia Solís, Abogada Titular, Jefe de la Unidad de Información Pública

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, quince de febrero de dos mil veintidós.

ASUNTO: **CARLOS LEAL**, el 02 de febrero del año 2022, presentó solicitud vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que requiere se le proporcione información siguiente: **1)** el número de solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo que fueron denegadas por la Administración Tributaria durante el período 2021; **2)** número de casos denegados, de acuerdo con lo solicitado con el punto 1, indicar 5 motivos por los cuales fueron rechazadas dichas solicitudes; y **3)** total de solicitudes de crédito fiscal presentadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria durante el período 2021, indicarme cuantas corresponden al régimen general, optativo, especial y electrónico. De los puntos 1, 2 y 3 no sólo indicar cantidades, sino que también agregar montos.



Lidia Solís, Abogada Titular, Jefe de la Unidad de Información Pública

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT 297-2022** que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **CARLOS LEAL**, 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.



Lidia Solís, Abogada Titular, Jefe de la Unidad de Información Pública

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.



CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior, se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; 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; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

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, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

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; y 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 36, 37, 38, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, y 3 del Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria número 11-2001.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **CARLOS LEAL**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante lo informado a esta Unidad por la Gerencia Contribuyentes Especiales Grandes y por la Gerencia Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria, información que obra en dos (2) archivos PDF, 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


Lic. Solange Ríos Mazarín
Superintendente de Administraciones Tributarias


Lic. Carlos Leal
Gerente de Información Pública


Lic. María Angélica Rodríguez Díaz
Gerente de Información Pública

**GERENCIA CONTRIBUYENTES ESPECIALES GRANDES
DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN
SECCIÓN AGROPECUARIA Y OTROS**

UIPSAT 297-2022

1. Me pueden indicar el número de solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo fueron denegadas por la Administración Tributaria durante el período 2021.

Respuesta:

Las solicitudes de devolución de crédito fiscal del régimen optativo ingresadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes de la Superintendencia de Administración Tributaria durante el período 2021, fueron autorizadas en su totalidad:

DESCRIPCIÓN	SOLICITUDES INGRESADAS EN EL AÑO 2021	MONTO SOLICITADO	MONTO AUTORIZADO
OPTATIVO	19	Q. 171,996,465.00	Q. 171,996,465.00
TOTAL	19	Q. 171,996,465.00	Q. 171,996,465.00

2. Del número de casos denegados, de acuerdo con lo solicitado con el punto 1, indicarme 5 motivos por los cuales fueron rechazadas dichas solicitudes.

Respuesta:

De acuerdo al punto anterior, durante el año 2021 no se denegaron solicitudes de devolución de crédito fiscal en el régimen optativo.

3. Del total de solicitudes de crédito fiscal presentadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria durante el período 2021, indicarme cuantas corresponden al régimen general, optativo, especial y electrónico.

Respuesta:

Las solicitudes de devolución de crédito fiscal ingresadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes de la Superintendencia de Administración Tributaria durante el período 2021, de detalla en el cuadro siguiente:

DESCRIPCIÓN	SOLICITUDES INGRESADAS EN EL AÑO 2021	MONTO SOLICITADO
ESPECIAL	139	Q. 221,107,576.80
ESPECIAL ELECTRÓNICO	106	Q. 341,975,027.60
GENERAL	65	Q. 250,071,531.02
OPTATIVO	19	Q. 171,996,465.00
TOTAL	329	Q. 985,150,600.42

HOJA DE TRÁMITE

HDT-SAT-GEM-DCF-038-2022

Para:	Lic. Melvin Josué Álvarez Ruiz Profesional de Asuntos Jurídicos Unidad de Información Pública Departamento de Consultas Intendencia de Asuntos Jurídicos						
De:	Lcda. Olga Carolina De León Paz Jefe de División de Crédito Fiscal del IVA, interina Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos						
Lugar y Fecha:	Guatemala, 04 de febrero de 2022						
Asunto:	Respuesta UIPSAT 297-2022						
Anotación:	<p>De conformidad con lo indicado en el asunto, se traslada respuesta a UIPSAT 297-2022,</p> <p>1. Me pueden indicar el número de solicitudes de crédito fiscal en el régimen optativo fueron denegadas por la Administración Tributaria durante el período 2021.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>REGIMEN</th> <th>CANTIDAD DE SOLICITUDES DENEGADAS</th> <th>MONTO DENEGADO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>OPTATIVO</td> <td>8</td> <td>Q. 19,468,950.00</td> </tr> </tbody> </table> <p>2. Del número de casos denegados, de acuerdo con lo solicitado con el punto 1, indicarme 5 motivos por los cuales fueron rechazadas dichas solicitudes.</p> <p>A) Con relación a la evidencia documental el Dictamen de Auditoría adjunto a la solicitud de Devolución de Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado no cumple con lo estipulado en el artículo 24 numeral 25. del Decreto Número 27-92, del</p>	REGIMEN	CANTIDAD DE SOLICITUDES DENEGADAS	MONTO DENEGADO	OPTATIVO	8	Q. 19,468,950.00
REGIMEN	CANTIDAD DE SOLICITUDES DENEGADAS	MONTO DENEGADO					
OPTATIVO	8	Q. 19,468,950.00					


Lcda. Olga Carolina De León Paz
Jefe de División de Crédito Fiscal del IVA, Interina
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos

Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- B) En el Dictamen, el Contador Público y Auditor Independiente, no presentó los papeles de trabajo sin embargo conforme las verificaciones realizadas los valores consignados en la solicitud de devolución de crédito fiscal, no coinciden los montos que corresponde solicitar según declaraciones del Impuesta al Valor Agregado.
- C) La solicitud de devolución de crédito fiscal no cumple con lo estipulado en los artículos 23 y 24 del Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 24 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículos vigentes en el periodo auditado.

3. Del total de solicitudes de crédito fiscal presentadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria durante el período 2021, indicarme cuantas corresponden al régimen general, optativo, especial y electrónico.

REGIMEN	SOLICITUDES PRESENTADAS	MONTO SOLICITADO
ESPECIAL	1091	Q284,196,402.25
OPTATIVO	76	Q160,204,439.00
GENERAL	448	Q 349,284,133.29
ELECTRONICO	171	Q 84,576,054.80
Total	1726	Q878,251,029.34

ÍNDICE DE CUADROS

	Página
1. Diagrama de figura de “facturado a, despachado a”.....	2
2. Estadística devolución crédito fiscal en el régimen optativo...	18
3. Características de la compañía	35
4. Organigrama de la compañía.....	36
5. Etapa 1 de la operación.....	40
6. Documentación para exportación.....	43
7. Etapa 2 de la operación.....	45
8. Facturas de ventas de exportación.....	47
9. Saldo débito fiscal.....	47
10. Saldo crédito fiscal.....	48
11. Crédito fiscal a solicitar.....	48
12. Documentación de exportaciones.....	49
13. Papeles de trabajo del CPA.....	50

ÍNDICE DE GRÁFICOS

1. Pregunta 1.....	56
2. Pregunta 2	57
3. Pregunta 3.....	58
4. Pregunta 4.....	59
5. Pregunta 5.....	60