

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



**APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A  
CARGO DE EXPORTADORES AGROPECUARIOS REGISTRADOS EN LOS  
PERÍODOS 2015 Y 2016 ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU  
INCIDENCIA AL SOLICITAR DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**

**LIC. ALFREDO BENJAMIN SANTIZO VÁSQUEZ**

**GUATEMALA, ENERO DE 2023.**

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



**APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CARGO DE EXPORTADORES AGROPECUARIOS REGISTRADOS EN LOS PERÍODOS 2015 Y 2016 ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA AL SOLICITAR DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**

Informe final de tesis para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

**Asesor**

**MSc. HERBERTH ABIMAEEL BIXCUL GARCÍA**

**Autor:**

**LIC. ALFREDO BENJAMIN SANTIZO VÁSQUEZ**

**GUATEMALA, ENERO DE 2023.**

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal II: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio

Vocal III: Vacante

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

Vocal V: P P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ**  
**EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS SEGÚN**  
**EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Presidente: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

Secretario: MSc. Edgar Estuardo García Arriaza

Examinador: MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 20-2023  
Guatemala, 16 de enero de 2023

Estudiante  
Alfredo Benjamín Santizo Vásquez  
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 23-2022, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 29 de noviembre de 2022, que en su parte conducente dice:

**QUINTO: "ASUNTOS ESTUDIANTILES**

**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 Contaduría Pública y Auditoría, 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 2022, Maestrías en Ciencias, Jornada Normal  
Maestría en Gestión Tributaria

	Nombre	Registro Académico	Trabajo de Tesis
Ref. EEP Of. CT-JN- 10- 2022	<u>Alfredo Benjamín Santizo Vásquez</u>	<u>200731354</u>	APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CARGO DE EXPORTADORES AGROPECUARIOS REGISTRADOS EN LOS PERÍODOS 2015 Y 2016 ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA AL SOLICITAR DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL

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

"D Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

m.ch



## ACTA No.GT-JN-10-2022

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **31 de agosto** de 2022, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Alfredo Benjamín Santizo Vásquez**, carné No. **200731354**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CARGO DE EXPORTADORES AGROPECUARIOS REGISTRADOS EN LOS PERÍODOS 2015 Y 2016 ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA AL SOLICITAR DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **78** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 15 días calendario.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los treinta y dos días del mes de agosto del año dos mil veintidos.

MSc. Abimelec Edgar Gustavo Escamonte Castillo  
Presidente

Msc. Edgar Estuardo García Arriaza  
Secretario

MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña  
Vocal I

Lic. Alfredo Benjamín Santizo Vásquez  
Postulante

## **AGRADECIMIENTOS**

- A DIOS:** Todopoderoso por ser mi guía y mi sustento, por permitirme llegar a la culminación de esta meta, por adiestrarme para la batalla y alistarme para la guerra; exalto tu nombre y tu soberanía porque solo tú mereces honra y gloria.
- A MIS PADRES:** Por su amor, entrega y sacrificio a lo largo de mi vida, éste triunfo es de ustedes.
- A MI ESPOSA:** Por ser mi compañera en todo momento y apoyarme alcanzar las metas que juntos nos hemos propuesto.
- A MIS HIJOS:** Por ser la fuente de inspiración que me mueve a seguir hacia adelante.
- A MIS HERMANOS:** Por el cariño y comprensión que nos ha mantenido unidos, porque siempre he contado con ustedes.
- A MIS ABUELITOS:** Por tantos consejos y atenciones.
- A MI ASESOR:** Por su amistad y apoyo incondicional.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS POSTGRADO:** Por brindarme la oportunidad de prepararme profesionalmente.
- A LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por abrirme las puertas hacia el conocimiento y permitirme culminar mis estudios a nivel de postgrados.



## CONTENIDO

<b>RESUMEN</b>	<b>I</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>I</b>
<b>1. ANTECEDENTES</b>	<b>1</b>
1.1. Reseña Histórica del Impuesto Al Valor Agregado en Guatemala	1
1.2. Origen de los Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado a cargo de Exportadores	7
1.3. Origen del Sistema Informático RetenIVA	9
1.4. Origen del Criterio Tributario Institucional Número 1-2019	10
1.5. Origen del Sistema de Retenciones Web	10
<b>2. MARCO TEÓRICO</b>	<b>11</b>
2.1. Tributos	11
2.2. Impuestos	12
2.3. Contribución Especial y Contribución por Mejoras	13
2.4. Impuesto al Valor Agregado	14
2.5. Características del Impuesto al Valor Agregado	15
2.6. Tipo impositivo	16
2.7. Determinación del Impuesto	16
2.8. Devolución de Crédito Fiscal para Exportadores	17
2.9. Agentes de Retención	18
2.10. Clasificación de los Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado	21
2.11. Agentes de Retención a cargo de Exportadores	21
2.12. Sanciones para los Agentes de Retención	23
2.13. Sistema Informático Retenciones Web IVA	24
2.14. Constancias de Retención	25
2.15. Declaración Jurada	26
2.16. Creación y funcionamiento de los Comités Institucionales	26
2.17. Junta de Criterios Institucionales	27
2.18. Criterio Tributario Institucional No. 1-2019	30

<b>3. METODOLOGÍA</b>	<b>36</b>
3.1. Definición del problema	36
3.2. Preguntas de investigación	37
3.3. Objetivos	37
3.4. Hipótesis	38
3.5. Especificación de variables	39
3.6. Método científico	39
3.7. Técnicas de investigación aplicadas	40
3.8. Enfoque de Investigación	41
3.9. Tipo de investigación y alcance	41
3.10. Delimitación de la muestra	42
3.11. Resumen del procedimiento	42
<b>4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS</b>	<b>46</b>
4.1. Aplicación de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado	46
4.2. Presentación de Resultados	64
4.3. Análisis del estudio	82
4.4. Análisis de resultados y propuesta	87
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>96</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>	<b>97</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>98</b>
<b>ANEXOS</b>	<b>102</b>
<b>ÍNDICE DE CUADROS</b>	<b>112</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICAS</b>	<b>114</b>

## **RESUMEN**

El Impuesto al Valor Agregado es la fuente de ingresos tributarios más importante de Guatemala debido a que grava los bienes y servicios, para fortalecer a la Superintendencia de Administración Tributaria y darle mayor capacidad de fiscalización con respecto a este impuesto, se creó el Decreto Número 20-2006 del Congreso de República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria dando origen a los Agentes de Retención con la finalidad de fortalecer y contribuir en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.

El problema de investigación se origina ante las constantes multas y sanciones sobre las retenciones del Impuesto al Valor Agregado compensadas incorrectamente a cargo de exportadores del sector Agropecuario y su incidencia al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, como resultado se han iniciado procesos administrativos para ejercer el derecho de defensa que tienen los exportadores, afectando directamente sus finanzas.

La investigación se realizó aplicando el método científico en sus tres fases: indagatoria para dar a conocer nuevos procesos, demostrativa para manifestar los resultados obtenidos y expositiva para exponer los resultados que sirvan de referencia para nuevas investigaciones. El método permite hacer una descripción sobre el principal problema originado en los exportadores agropecuarios, reflejando los resultados obtenidos por medio de gráficas.

En los resultados obtenidos de la investigación se determinó que existe incidencia en la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores agropecuarios al momento de solicitar la devolución de crédito fiscal.

En la investigación se determinó de acuerdo con la información proporcionada por la Administración Tributaria, durante los períodos del 2015 al 2021 se tenían activos un promedio de 470 Agentes de Retención, retuvieron crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en calidad de Exportador, obteniendo un promedio de IVA retenido de novecientos uno punto ochenta y seis millones de quetzales (Q901.86 cifra expresada en millones).

Con relación a los montos en quetzales que retienen los Agentes de Retención en calidad de exportador, para establecer si las multas y sanciones se consideran materiales o inmateriales, la Administración Tributaria indicó que no tiene procesada la información relacionada con los montos o el número de casos por retenciones compensadas incorrectamente.

Al 89% de los exportadores encuestados la Administración Tributaria les ha formulado multas y sanciones por las retenciones compensadas incorrectamente. Las principales causas identificadas son las siguientes: a) La interpretación de la ley; b) Sistema RetenIVA ahora Retenciones Web calificado como bueno, pero no excelente, c) La atención y seguimiento de consultas sobre las retenciones del Impuesto al Valor Agregado realizadas a la Administración Tributaria no supera las expectativas de los exportadores.

Además, se determinó que posterior a la publicación del Criterio Tributario Institucional No. 1-2019 en el portal de la Administración Tributaria, el problema aún persiste, presenta inconsistencias, el exportador se compensa incorrectamente las retenciones del Impuesto al Valor Agregado en los años 2019, 2020 y 2021.

## INTRODUCCIÓN

La aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores agropecuarios registrados en los períodos 2015 y 2016 ante la Administración Tributaria y su incidencia al solicitar devolución de crédito fiscal, es tesis que ha generado interés debido a la necesidad de eliminar los riesgos respecto al pago de multas y sanciones ocasionadas por la compensación incorrecta de las retenciones que tienen los contribuyentes inscritos como exportadores del sector agropecuario al solicitar devolución de crédito fiscal. Es importante determinar las incidencias que originan el problema para establecer una herramienta que permita solucionar el problema.

El problema de investigación identificado se refiere a la operación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado de los exportadores agropecuarios que difiere respecto a lo establecido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y el Artículo 16, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Cuando el Exportador del Sector Agropecuario realiza las retenciones del Impuesto al Valor Agregado de bienes y servicios adquiridos que son gravados, debe realizar una separación de las operaciones que correspondan a ventas locales y de exportación debido que tiene la facultad de compensar el impuesto retenido por las operaciones de exportación y enterar a las cajas fiscales lo retenido por operaciones locales. Cuando el exportador realiza la compensación incluyendo operaciones locales, está realizando operaciones que la ley no le faculta y en consecuencia deja de enterar en las cajas fiscales los montos del impuesto retenido, ocasionando pago de multas y sanciones que la Administración Tributaria establece de acuerdo a lo indicado en ley.

Ante el problema identificado se realizan las siguientes interrogantes ¿Cuáles son los elementos legales y técnicos fundamentales que deben considerarse de una propuesta adecuada para los exportadores del sector agropecuario habituales, inscritos ante la Administración Tributaria de Guatemala para eliminar el riesgo de multas y sanciones derivado de la compensación de retenciones basado en lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria?

¿El sistema Retenciones Web puesto a disposición por parte de la Administración Tributaria de Guatemala para la generación de las constancias de Retención y la Declaración Jurada Mensual de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, contienen las casillas para separar el crédito fiscal en operaciones locales y de exportación y establecer únicamente la compensación por las compras destinadas a la exportación aplicando la tarifa en calidad exportador habitual?

La implementación de dos casillas en el sistema Retenciones Web que permitan al exportador ingresar separado el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación son favorables para la correcta aplicación de la compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado como lo indica la ley y su reglamento.

El sistema Retenciones Web, al permitir que el exportador ingrese separado su crédito fiscal en las facturas electrónicas FEL, en las constancias de retención y seguidamente en la presentación de la Declaración Jurada de Retenciones del IVA podrá demostrar que lo destinado por operaciones locales no fue compensado, únicamente las operaciones destinadas a la exportación.

Ventajas que le traería al exportador al ingresar separado su crédito fiscal al sistema Retenciones Web siendo las siguientes: a) Eliminar el riesgo de multas y sanciones, b) Declarar que se compenso únicamente crédito fiscal por

operaciones de exportación, c) No ser fiscalizado frecuentemente por retenciones compensadas incorrectamente por parte de la Administración Tributaria.

El objetivo general de la investigación en relación directa con el problema principal se plantea de la siguiente manera: Establecer las incidencias al solicitar devolución del crédito fiscal al momento de aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario registrados ante la Administración Tributaria de Guatemala en los períodos 2015 y 2016.

Los objetivos específicos, que sirvieron de guía para la investigación, fueron los siguientes: (a) Determinar si los exportadores al aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado han sido motivo a ajustes, multas y sanciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal; (b) Establecer las causas que originan la compensación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario de los periodos del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016; (c) Identificar si el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria ha creado confusión al momento de aplicar la compensación de las retenciones a cargo de exportadores del sector agropecuario.

La hipótesis formulada, expone la propuesta de solución al problema: Al fortalecer el control interno por medio de un reporte detallado de las retenciones del IVA emitidas, segmentando el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, previo a la presentación de la declaración jurada de retenciones del IVA, el exportador agropecuario eliminará el riesgo de multas y sanciones al solicitar devolución de crédito fiscal.

La presente tesis consta de los capítulos siguientes: El capítulo uno, denominado "Antecedentes", incluye la reseña histórica del Impuesto al Valor Agregado, el

origen de los Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, así mismo investigaciones que han realizado especialistas en materia tributaria sobre la implementación de los Agentes de Retención y los efectos en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, origen del sistema Retenciones Web, origen del Criterio Tributario Institucional Número 1-2019.

En el capítulo dos, nombrado “Marco Teórico”, describe teorías científicas y análisis para fundamentar la investigación, establece la definición de tributos, impuesto y características del Impuesto al Valor Agregado vinculado con la Devolución de Crédito Fiscal a cargo de exportadores, enfoca las bases legales sobre la correcta aplicación y compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y la implementación del sistema informático Retenciones Web.

En el capítulo tres, “Marco Metodológico”, refiere a la definición del problema, objetivo general y objetivos específicos, hipótesis de la investigación, explica el método científico incluyendo las fases indagatoria, demostrativa y expositiva, además, las técnicas de investigación documental utilizadas, el instrumento para la recolección de datos aplicados en la investigación y el resumen del procedimiento.

En el capítulo cuatro, “Discusión de Resultados”, es un estudio detallado sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores, los resultados y análisis del trabajo de campo, presentación de la propuesta de solución que permita eliminar los riesgos de multas y sanciones por las incidencias en la aplicación de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, al solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria de Guatemala, considerando los aspectos contables y tributarios que se describen en la legislación vigente.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones del presente informe; así también, en la parte final se adjunta la bibliografía consultada como los anexos que soportan la investigación realizada.

## **1.ANTECEDENTES**

En el presente estudio, los antecedentes corresponden al Impuesto al Valor Agregado que es uno de los principales impuestos en el tema de recaudación para el Estado de Guatemala, en consecuencia, para mejorar la fiscalización y recaudación de este impuesto, se activaron los Agentes de Retención por medio de exportadores.

En este capítulo se realizará un acercamiento de la temática a nivel nacional con referencia a las reformas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, desde su creación, así como los programas y sistemas informáticos que ha implementado la Superintendencia de Administración Tributaria que son parte de la estrategia para mejorar la recaudación y dar cumplimiento de los fines del Estado.

### **1.1. Reseña Histórica del Impuesto Al Valor Agregado en Guatemala**

Durante el gobierno del General Efraín Ríos Montt, debido a la crisis económica en Guatemala, se planteó en una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el IVA, sustituyó al denominado Impuesto del Timbre sobre Ventas, a pesar de la oposición del sector privado, se promulgó el Decreto Ley 72-83, entrando en vigencia el 1 de agosto de 1983, que contenía las disposiciones relativas a este nuevo gravamen. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria que llegó a situarse por debajo del seis por ciento (6%), una de las menores de la historia.

El 6 de julio de 1983 se publicó el Decreto Ley 72-83, Ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales gravaban la transferencia de dominio o venta de mercancías, los servicios no personales prestados en el territorio nacional y derivados de contratos a futuro, las importaciones de mercancías originarias de cualquier país, los arrendamientos de bienes muebles.

El Decreto Ley estableció una lista de exenciones, entre las que se encontraban las importaciones que efectuaran los organismos del Estado y organizaciones sin fines de lucro, los servicios de las entidades financieras. En el artículo 19 se fijó la tasa del impuesto en diez por ciento (10%).

Era necesario establecer un impuesto el cual proporcionara una mayor seguridad fiscal y tratamiento equitativo, independiente a cada una de las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes y servicios no personales; otro objetivo era promover la reactivación económica.

A partir del año 1983, origen del Impuesto al Valor Agregado, presentaba una lista de actos que no eran de aplicación general, inician las reformas en donde se describen varias modificaciones sobresalientes que fueron aprobados de urgencia nacional por el Congreso de la Republica de Guatemala, varios sectores de la sociedad guatemalteca se pronunciaron y se enmarcaron varias exenciones y actos gravados que a continuación se describen:

En 1983, el Decreto Ley 120-83, amplía las operaciones no afectas, aumenta las exenciones e incluye dentro de la base la compraventa de vivienda por régimen de Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas FHA.

En 1984, el Decreto Ley 97-84, reforma el Decreto Ley 120-83; el tipo impositivo se disminuye al siete por ciento (7%) para actos gravados, así mismo, define las actividades que no estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado, define las entidades del Estado que estarán exentas, como también las que sean sin fines de lucro.

En 1985, el Decreto Ley 30-85 que reduce el número de artículos importados, con tasa del cero por ciento (0%), quedando únicamente los artículos siguientes: productos alimenticios, derivados del petróleo y agua potable. Agrega a exentos las misiones diplomáticas y consulares.

En 1987, el Decreto Número 60-87 del Congreso de la República de Guatemala, exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, Centros educativos privados y otros.

En 1989, el Decreto Número 24-89 del Congreso de la República de Guatemala, exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado a los vehículos importados para Diputados del Estado de Guatemala.

En 1992, el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, entra en vigencia derivado a las diversas reformas que ha tenido la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éste se llevó a cabo dentro de la política de racionalización y reordenamiento tributario, que amplía el ámbito de la aplicación del tributo, el cual incorpora a nuevos contribuyentes, indicando las exenciones generales y específicas, facilita a la Administración Tributaria el cumplimiento de sus atribuciones y les entrega nuevos y más eficientes elementos de control. Lo contenido en el Decreto Ley 97-84, ante las diversas reformas ha sido de difícil comprensión y cumplimiento, así como la administración del Impuesto al Valor Agregado.

En 1994, el Decreto Número 29-94 del Congreso de la República de Guatemala, beneficia a las Cooperativas con una exención especial al momento de realizar venta, prestación de servicios financieros y otros con sus asociados.

En 1994, el Decreto Número 60-94 del Congreso de la República de Guatemala, modifica las exenciones específicas y agrega exenciones generales, incrementa la tarifa del impuesto al diez por ciento (10%) y los exportadores pueden solicitar devolución del cien por ciento (100%) de crédito fiscal.

En 1996, el Decreto Número 142-96, del Congreso de la República de Guatemala, crea el Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores; así mismo, el Impuesto al Valor Agregado debe incluirse en el precio de venta de los bienes o servicios; define la procedencia y documentación del crédito fiscal.

En 1998, el Decreto Número 117-97 del Congreso de la República de Guatemala; deroga las exenciones, exoneraciones, así como las deducciones en materia tributaria y fiscal.

En 1999, el Decreto Número 39-99 del Congreso de la República de Guatemala; establece una tasa especial de pago del Impuesto al Valor Agregado para vehículos usados.

En 1999, el Decreto Número 44-99 del Congreso de la República de Guatemala; modifica el Decreto 39-99, Artículo 5 y párrafo tercero, para acogerse al régimen especial y temporal, los aspirantes deberán pagar el diez por ciento (10%) del impuesto total que se determine al aplicar la tarifa normal del impuesto al valor establecido en la lista que contiene los precios mínimos de compraventa de vehículos automotores usados.

En el año 2000, el Decreto Número 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala; adiciona el precio CIF (CIF viene de las siglas en inglés de Costo, Seguro y Flete.) a las mercancías importadas, cuando no figure en los documentos las aduanas lo deben determinar; los pequeños contribuyentes deben pagar el impuesto resultante en efectivo en cada período mensual, por trimestres calendarios vencidos.

En el 2001, el Decreto Número 32-2001 del Congreso de la República de Guatemala; la tarifa incrementa del diez por ciento (10%) al doce por ciento (12%), la recaudación se destinará a una nueva distribución de la tarifa del Impuesto.

En el 2001, el Decreto Número 48-2001 del Congreso de la República de Guatemala; destina el uno punto cinco por ciento (1.5%) para el funcionamiento de las municipalidades.

En el 2002, el Decreto Número 88-2002 del Congreso de la República de Guatemala; crea la exención por la exclusión de Activos y Pasivos cuando se transfieran a otros Bancos a sociedades financieras, con previa autorización de la Junta Monetaria.

En el 2003, el Decreto Número 16-2003 del Congreso de la República de Guatemala; refiere a la exención del pago del Impuesto del Valor Agregado, por la compra de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural.

En el 2003, el Decreto Número 32-2003 del Congreso de la República de Guatemala; adiciona el Artículo 10 bis al Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala; indica lo siguiente: Los contribuyentes afectos pagarán el impuesto con una tarifa del treinta por ciento (30%), sobre la base imponible, sobre la importación y la venta en el mercado interno de las bebidas que a continuación se describen: bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas con agua gaseosa, agua simple o endulzada, o de cualquier naturaleza, que contengan o no gas carbónico y cervezas y otras bebidas de cereales fermentados; el cual fue declarado inconstitucional según fallo de la Corte de Constitucionalidad según expedientes Números 1060-2003 y 1064-2003.

En el 2006, el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, emite las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, que coadyuvan a la detención de prácticas de evasión y elusión tributaria; la creación de los agentes de retención y lo concerniente a la bancarización en materia tributaria.

En el 2008, el Decreto Número 60-2008 del Congreso de la República de Guatemala; exonera el pago del Impuesto al Valor Agregado a la importación de alimentos o mercancías efectuadas por la Fundación de Asistencia Social de la Iglesia Católica de la Arquidiócesis de Guatemala, por el plazo de 5 años.

En 2008, el Decreto Número 61-2008 del Congreso de la República de Guatemala; exonera del pago del Impuesto del Valor Agregado a importaciones de bienes realizadas por el Departamento de Estado de los Estados Unidos de América a través de la Sección de Asuntos Narcóticos de la Embajada de los Estados Unidos de América en Guatemala, establece que este Decreto tendrá vigencia por 5 años.

En el 2012, el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala; llamado Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, al momento de emitir facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta; establece nuevos lineamientos acerca de las exenciones específicas; el cálculo del débito fiscal por la venta del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos; facturas especiales por cuenta del productor de productos agropecuarios y artesanales.

En el 2012, el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; Ley de Actualización Tributaria se reforma nuevamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado; procede el derecho al crédito fiscal para su compensación vinculados con la actividad económica; los exportadores que presten servicios o vendan bienes tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal; de los documentos obligatorios siendo éstos facturas, notas de débito, notas de crédito, deben de emitirse con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico.

Se faculta al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, emita el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado según Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regula los procedimientos y las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el 2019, el Decreto Número 7-2019 del Congreso de la República de Guatemala; se crea el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, para las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario, cuyas ventas no excedan los tres millones de Quetzales (Q3,000.000.00) dentro de un año fiscal computado del uno (01) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aplicando un tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre las utilidades.

La diversidad de reformas, derogaciones a la que ha sido objeto la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA desde su creación, ha creado confusión en los contribuyentes respecto a su interpretación. El IVA es un impuesto indirecto que recae en los consumidores finales por la compra o adquisición de bienes y servicios. “Por otro lado, es un impuesto que impacta menos la riqueza y la oportunidad de invertir, y en mi opinión personal, debería ser casi el único impuesto vigente en nuestro país” (Coyoy, 2017).

## **1.2. Origen de los Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado a cargo de Exportadores**

En el 2006, el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, entra en vigencia por la detección de prácticas de evasión y elusión, debido a la debilidad, ambigüedad en la aplicación de normas tributarias que permitan ejercer un mejor control que admitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo.

En el ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, literales a) y c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, El Congreso, Decreta Las siguientes “Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria” del citado Decreto, el cual está integrado por 8 capítulos, en el capítulo I se crea la figura de Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores.

A quienes según el Artículo 1 del citado Decreto, se les faculta a los exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q100,000.00) y se inscriban como personas individuales o jurídicas ante la Superintendencia de Administración Tributaria, serán considerados como Agentes de Retención en calidad de exportadores del Impuesto al Valor Agregado por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria dará el aviso de su activación y procederán a retener.

De acuerdo con estudios realizados, las concepciones de Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado han sido creadas con la finalidad de contribuir a mejorar el control en la recaudación. De acuerdo con el abogado Juan Carlos Zegarra Vílchez, en el artículo del Instituto Peruano de Derecho Tributario, escribe sobre el tema La Responsabilidad de los Agentes de Retención; establece que los Agentes de Retención dentro de la categoría de deudores tributarios en función a la naturaleza de la deuda es propia y por tanto se origina por la verificación y atribución del hecho generador. (Zegarra, 2006, p. 358)

Zegarra, describe también que “La obligación de los agentes de retención es de naturaleza administrativa (llamada también formal o accesorio), constituyendo una relación jurídica absolutamente distinta a la que se establece entre el Estado y el contribuyente.” (Zegarra, 2006, p. 365)

Uno de los deberes que imponen las leyes tributarias de Guatemala, es la carga de practicar retenciones de impuestos, trabajo que debe efectuar con estricto apego a las leyes fiscales. De acuerdo con el estudio del contador público y auditor Oscar Chile Monroy, en el artículo Termómetro Fiscal, expresa “El trabajo no solo es gratuito, sino que, además, conlleva responsabilidad solidaria, y ello se refiere a que la falta de cumplimiento de enterar a las cajas fiscales las sumas que debió retener o percibir responderá solidariamente con el contribuyente.” (Chile, 2021)

En la investigación realizada de tesis en el año dos mil once, Maestría en Consultoría Tributaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala, sobre el tema La Implementación de los Agentes de Retención, la licenciada Edda Coralía Cobar Sandoval, en el análisis de resultados indica: “Los resultados obtenidos evidencian que la implementación de los agentes de retención ha generado mayores ingresos al Estado, ayudando a disminuir la evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado.” (Cobar, 2011, p. 76)

### **1.3. Origen del Sistema Informático RetenIVA**

La Administración Tributaria puso a disposición de los contribuyentes el sistema informático RetenIVA, diseñado para los contribuyentes autorizados como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado. El sistema RetenIVA, genera las constancias de retención y la declaración jurada de retenciones del Impuesto al Valor Agregado aplicando los porcentajes que establece la ley las presenta por medio de archivos electrónicos a través de Bancasat.

Para tener acceso a este sistema informático RetenIVA, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria de aviso al exportador de su activación como Agente de Retención del Impuesto del Valor Agregado. La utilización de este sistema es obligatoria desde el momento que fue notificado el contribuyente como Agente de Retención.

#### **1.4. Origen del Criterio Tributario Institucional Número 1-2019**

La Superintendencia de Administración Tributaria publicó en el portal SAT, el Criterio Tributario Institucional Número 1-2019 de fecha 20 de febrero de 2019, denominado “La Correcta Compensación del Impuesto al Valor Agregado Retenido por los Contribuyentes Inscritos como Exportadores”, el cual hace referencia de la legislación vigente aplicable debido a que ha existido falta de claridad en la ley, así como en el reglamento, respecto a la correcta compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores.

#### **1.5. Origen del Sistema de Retenciones Web**

La Superintendencia de Administración Tributaria a partir del 01 de julio de 2021, ha puesto a disposición a los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado del sector público y privado, calificados como Contribuyentes Especiales y los inscritos como exportadores, una nueva herramienta, migrando de la plataforma conocida como RetenIVA a Retenciones Web.

Ahora Retenciones Web es un sistema disponible desde la agencia virtual por medio de un usuario y contraseña que será proporcionado por la Administración Tributaria, en este nuevo sistema se podrán emitir las constancias de retención, sin necesidad de instalarlo en el computador, esta herramienta ofrece información automática de facturas sujetas a retención, vía facturación electrónica (FEL) como insumo principal.

## **2.MARCO TEÓRICO**

El Marco teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada, con las obligaciones tributarias sobre las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario.

Para el estudio de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario durante los períodos 2015 y 2016, el marco teórico se convierte en un acercamiento epistemológico al conocimiento y una referencia que será utilizada para el análisis de los datos recopilados. A la vez identifica a los diferentes autores que han aportado sus definiciones basado a su experiencia profesional en el ámbito tributario.

El marco teórico retoma los conceptos más referentes a la aplicación de retenciones desde su creación contenido en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala; Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Identificándolo como una alternativa para resolver problemas acerca de su aplicación. Las retenciones se convierten en un objeto de estudio derivado que tiene la figura de asegurar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.

### **2.1. Tributos**

Son pagados de forma pecuniaria por los contribuyentes, exigidos por el Estado para garantizar a los habitantes el cumplimiento de sus fines.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española (2014) define el concepto de tributo como: "Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas."

En cuanto a sus orígenes existen varias teorías y conceptos en cuanto a su aplicación, refiriendo a la época en que se desarrollaba, de acuerdo con Pérez y Gardey en 2010 "Tributo es un término que proviene del latín tributum y que hace referencia a aquello

que se tributa. Tributar es, por otra parte, entregar al Estado cierta cantidad de dinero para las cargas públicas.”

Continuando con Pérez et al (2010) el tributo es considera “coactivo (se impone de forma unilateral, aunque de acuerdo a los principios constitucionales), pecuniario (la obligación tributaria en los países capitalistas siempre se concreta en forma de dinero).”

De acuerdo a la legislación guatemalteca hace mención a: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (Art. 9, Decreto Número 6-91 Código Tributario)

Las clases de Tributos según Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 10, establece los siguientes:

- a. Impuestos
- b. Arbitrios
- c. Contribuciones Especiales
- d. Contribuciones por Mejoras.

## **2.2. Impuestos**

Según el detalle de tributos antes mencionado se menciona los Impuestos y el Estado en su potestad tributaria, afecta una parte proporcional de la generación de riqueza que realizan sus habitantes, siendo un ingreso importante, el cual son medios necesarios para el desarrollo de servicios públicos.

El Diccionario de la Lengua Española (2014) define: impuesto directo “Impuesto que grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio.”

Continuando con el Diccionario de la Lengua Española (2014) define Impuesto Indirecto. “Impuesto que grava el consumo o gasto.”

Así mismo, la legislación guatemalteca hace referencia al concepto de impuesto el cual lo define como “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.” (Art. 11, Decreto Número 6-91 Código Tributario)

Ampliando el concepto de impuesto para Cossa L. (2011) lo analiza como “una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”. (p. 2)

Para de Marco V. (2011) lo define “parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción”.

Finalmente, para Beaulieu L. (2011) lo define “es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.”

### **2.3. Contribución Especial y Contribución por Mejoras**

Al mencionar una Contribución Especial se refiere al pago de un tributo que realiza el contribuyente por un beneficio directo o por servicios estatales. Así mismo, una Contribución Especial por Mejoras, es establecida para contribuir a una obra pública que producirá una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. (Art. 13, Decreto Número 6-91 Código Tributario)

Las Contribuciones Especiales como un tributo cuyo hecho imponible consiste en un beneficio directo por el aumento de valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de la ampliación de servicios públicos (Belgrano, 2021).

Continuando con Belgrano M. (2021) define las Contribuciones de Mejoras en un cobro de forma pecuniaria que realiza el Estado: es decir, como lo realiza por medio de los impuestos y las tasas, las economías privadas deben pagarlas en dinero, haciendo una aclaración que los impuestos se cobran periódicamente, sin embargo, las contribuciones de mejoras las cobra el Estado cuando realiza obras públicas y se pagan por única vez.

#### **2.4. Impuesto al Valor Agregado**

Es un impuesto indirecto que graba directamente el consumo, desde la importación de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio guatemalteco, cuya administración, control, recaudación y fiscalización le corresponde a la Dirección General de Rentas Internas (Art. 1, Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado). Actualmente denominada Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La derivación de los impuestos a las ventas, tributos, tasas, que económicamente inciden sobre los consumos. Debemos recordar que bajo la denominación genérica de impuestos al consumo se comprende aquellos que gravan, en definitiva, y como su nombre lo indica, al consumidor de un determinado bien.

Desde el punto de vista jurídico el consumidor final no es el sujeto pasivo, sino cuando la persona se halla en cierta vinculación con el bien antes que éste llegue a manos del consumidor (por ejemplo, el productor, el importador, el industrial o el comerciante).

Sucede que estos sujetos pasivos tratarán de agregar el impuesto pagado en el precio de la mercancía, para que la carga sea soportada por el consumidor final. Esta traslación, casi siempre es extraña a la regulación jurídica del tributo, aunque constituya la realidad que ha tenido en cuenta el legislador al establecer el impuesto (Villegas, 2001).

Al momento de referimos al Impuesto Valor Agregado, como un impuesto sobre las ventas. La imposición al consumo se puede dividir desde una perspectiva técnico-formal en dos grandes grupos: primero, los impuestos sobre el consumo de bienes o servicios específicos y, segundo, los impuestos generales sobre las ventas (Estrada, 2020).

Finalmente el Impuesto al Valor Agregado, denominado como un tributo que grava la adquisición de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas en ley como hecho generador (Guerrero V & Govea, 2006).

Del hecho generador del impuesto se originan en: La venta o permuta de bienes muebles, la prestación de servicios, las importaciones, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, los retiros de bienes muebles efectuados por el contribuyente o por el propietario, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, la primera venta o permuta de bienes inmuebles, la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles, la aportación de bienes inmuebles a sociedades (Art. 4, Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado).

## **2.5. Características del Impuesto al Valor Agregado**

Las características son las siguientes:

- a) Tiene que estar establecido en ley.
- b) Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo que es una manifestación mediata de riqueza o exteriorización de la capacidad contributiva.
- c) Es un impuesto, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc.

- d) Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riquezas que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
- e) No es un impuesto acumulativo, que afecte en mayor grado a los productos con mayor valor agregado.
- f) No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
- g) El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final. (Guerrero V & Govea, 2006)

## 2.6. Tipo impositivo

Los contribuyentes afectos a las disposiciones de la ley deben pagar una tarifa única del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, siendo la referida tarifa vigente la cual no ha sufrido modificación desde el año 2001, según se muestra en el cuadro 1, la tarifa del impuesto debe estar incluida en el precio de venta de los bienes o en la prestación de servicios. Los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria para retener el impuesto lo deben trasladar en las cajas fiscales por medio de las herramientas electrónicas disponibles para su cumplimiento.

**Cuadro 1: De la tarifa del Impuesto al Valor Agregado tarifa única**

AÑO	Decreto No.	Tarifa Única
1983	72-83	10%
1983	120-83	7%
1994	60-94	10%
2001	32-2001	12%

Fuente: Elaboración propia, basado en los Decretos referidos

## 2.7. Determinación del Impuesto

Para determinar el impuesto se debe sumar el total del Impuesto al Valor Agregado de ventas y servicios prestados denominado débito fiscal y generado durante el periodo a declarar con sus respectivas deducciones, a esta suma debe restarse el total de crédito

fiscal del mismo periodo a declarar; si el resultado es positivo se procede a pagar el impuesto, si el resultado es negativo se registra crédito fiscal a compensar en el siguiente periodo.

## **2.8. Devolución de Crédito Fiscal para Exportadores**

La devolución del crédito fiscal es un derecho que la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), les otorga a los exportadores por las circunstancias particulares en las que estos se encuentran. Los contribuyentes del IVA generan crédito fiscal al momento de adquirir bienes o utilizar servicios que se vinculan con la actividad económica que realizan y generan débito fiscal al momento de cargar el impuesto en las operaciones en las cuales venden o prestan servicios. Por lo tanto, para las personas individuales o jurídicas que no son exportadores, el crédito fiscal que pagan es compensado con el débito fiscal que reciben al momento de vender los bienes o prestar los servicios por sus operaciones locales.

En el caso de los exportadores, estos no reciben débito fiscal, ya que las exportaciones se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto, los exportadores generan crédito fiscal al adquirir bienes o utilizar servicios que son necesarios para realizar la exportación, pero al no poder compensarlo, la ley contempla la oportunidad de que éstos soliciten dentro del plazo legal establecido la devolución del crédito fiscal por operaciones de exportación ante la Administración Tributaria.

Previo a la reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto Número 4-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para la Reactivación Económica del Café, se contemplaban tres regímenes para que los exportadores pudiesen obtener la devolución del crédito fiscal (Régimen Optativo, Régimen Especial y Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal para Exportadores), adicional al procedimiento general para solicitar la devolución del Crédito Fiscal.

En virtud de la presa generada por los procedimientos regulados en la ley, el Decreto Número 4-2019, Ley para la Reactivación Económica del Café; modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado e introdujo el Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores. De conformidad con este nuevo régimen, los exportadores tienen derecho a solicitar el 100% del crédito fiscal y esta devolución se realizará por períodos impositivos mensuales vencidos.

El procedimiento regulado en la ley establece que la Administración Tributaria verificará el cumplimiento de los requisitos establecidos y deberá resolver en un plazo de 30 días contados a partir de presentada la solicitud de devolución. En el caso de que la solicitud sea favorable, se remitirá en el plazo de 5 días para que el Banco de Guatemala realice la devolución correspondiente.

Para que los exportadores puedan solicitar el crédito fiscal con base en este régimen, deben demostrar su calidad de exportador, estar incorporados al régimen de factura electrónica (FEL) en línea y utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio (Fuentes Pieruccini, 2020).

## **2.9. Agentes de Retención**

Son quienes retienen un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado (IVA) el cual retiene a sus proveedores por la adquisición de bienes o los servicios recibidos, seguidamente deberán enterarlo directamente al fisco, excepto en el caso de los exportadores quien en todos los casos la totalidad del impuesto retenido será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución.

Un Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado es una la persona individual o jurídica, “que al participar en una operación de mercado y por expresa disposición legal, debe descontar en el momento del pago o abono en cuenta al agente retenido un

porcentaje sobre una base y un concepto estipulado” (Chavarro Cadena & Cortés Guzman, 2016).

La legislación guatemalteca hace referencia de los Agentes de Retención el cual lo define como “responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (Art. 28, Decreto Número 6-91 Código Tributario).

Una retención es una forma de imposición de la autoridad administrativa de un país que le permite retener una cantidad determinada de sus rentas o ingresos como forma de cobro anticipado de impuestos.

Considerando la retención como un anticipo de Impuesto, a través de un Agente de Retención, extraer una parte determinada del dinero del contribuyente para adelantar sus pagos al Estado. Esta calidad de impuesto se les faculta a los exportadores habituales que se compensen con el crédito fiscal sujeto a devolución, si resulta tributo a pagar lo debe declarar en los plazos establecidos en ley.

Es importante mencionar cual es el propósito de realizar una retención, existen varios países del mundo llevan a cabo este tipo de actuaciones tributarias. Los motivos son sobre todo los dos siguientes:

Por un lado, evitar el fraude fiscal cobrando una parte del impuesto por adelantado. Esto permite que el Estado cobre antes y sea el contribuyente el que deba compensar después. Otro aspecto, el Estado recibe ciertas cantidades de dinero por adelantado. Esto permite mejorar de forma considerable su liquidez. De esta forma, puede hacer frente a ciertos pagos periódicos sin necesidad de recurrir a préstamos (Arias, 2020).

Es importante mencionar quien es el responsable de las retenciones que se emiten el cual la legislación guatemalteca lo define “Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.” (Art. 29, Decreto Número 6-91 Código Tributario)

Al momento de ser notificado como Agente de Retención esta calidad tiene ventajas se mencionan algunas de ellas: No es sujeto de retención de IVA, si tiene categoría de exportador y el IVA retenido lo usa para recuperar su crédito fiscal acumulado. Así mismo, existen desventajas las que se pueden mencionar: Es responsable de cumplir con las obligaciones que establece la ley, mayor fiscalización por parte de la Administración Tributaria, Costo Administrativo, de no ser exportador habitual, debe enterar la retención del IVA a la Administración Tributaria en los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, aun cuando su crédito con el proveedor pueda ser a 60 o 90 días (Acevedo, 2018).

Continuando con Acevedo (2018), los Agentes de Retención tienen que cumplir con obligaciones las cuales hace mención a las siguientes: Efectuar las retenciones establecidas en la ley cuando deban actuar como Agentes de Retención, entregar la constancia de retención prenumerada y autorizada por la Administración Tributaria, por cada operación sujeta a retención del IVA, excepto en los casos de las operaciones con tarjetas de crédito, enterar a las cajas fiscales el impuesto retenido dentro del plazo establecido y llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas.

La Administración Tributaria contará con un registro de los Agentes de Retención a que se refiere el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, pondrá a su disposición el sistema RetenIVA ahora Retenciones Web a través de estos sistemas se realizarán los registros y llevarán control de las obligaciones a su cargo. Esto incluye

las plataformas para la emisión y control de constancias, así como la presentación de declaraciones mensuales y el pago del impuesto retenido.

La Administración Tributaria tiene publicado en su portal SAT una lista actualizada de los Agentes de Retención inscritos en dicho registro.

## **2.10. Clasificación de los Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado**

De conformidad con lo establecido en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; hace referencia a varios agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado donde será sujeto de análisis únicamente a los exportadores, el cual los clasifica de la manera siguiente:

- a) Exportadores
- b) Sector Público
- c) Operadoras de tarjetas de crédito o de débito
- d) Adquisición de combustibles pagadas con tarjetas de crédito o débito
- e) Contribuyentes especiales
- f) Otros Agentes de retención

## **2.11. Agentes de Retención a cargo de Exportadores**

Es la facultad de retener un porcentaje legal del Impuesto al Valor Agregado que un Agente de Retención retiene a sus proveedores por la adquisición de bienes o servicios recibidos, para enterarlo directamente al Fisco, excepto en el caso de los exportadores calificados como agentes de retención, éstos deben abstenerse de realizar retenciones por compras de bienes o servicios a otros Agentes de Retención.

Los Agentes de Retención son personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Superintendencia de Administración Tributaria, como exportadores habituales y cuya exportación mensual sea de cien mil quetzales (Q. 100,000.00) como mínimo, serán

considerados como agentes de retención, por lo que la Administración Tributaria le dará el aviso de su activación.

En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio el treinta y cinco (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco (65%) de dicho impuesto del monto total de la factura.

En la adquisición de otros productos o servicios distintos a los referidos anteriormente se retendrá el quince (15%) del Impuesto al Valor Agregado en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador de servicio, el treinta y cinco (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco (65%) de dicho impuesto, del valor total de la factura.

La totalidad del Impuesto al Valor Agregado retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al periodo impositivo en que se realizó la retención (Art. 1, Capítulo I, Decreto Número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria).

La activación consistirá en un aviso de la Administración Tributaria al Agente de Retención el cual se le notifica para dar inicio a las operaciones de retención. Ante el incumplimiento por haber sido sentenciado por delito contra el patrimonio o contra el régimen tributario, los fallidos o concursados. Los exportadores que no se hubieren inscrito ante la Administración Tributaria establecido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. La desactivación consistirá en un aviso de la Administración Tributaria al agente de retención que debe suspender sus operaciones de retención, la suspensión persistirá mientras continúen las causas que dieron origen a tal suspensión (Art. 12, Decreto Número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria).

### **2.12. Sanciones para los Agentes de Retención**

Los agentes de Retención que no enteren a la Administración Tributaria el impuesto retenido, estarán sujetos a las sanciones, así lo indica el Decreto del Congreso 20-2006, y refiere a lo regulado en el Código Tributario y el Código Penal, según lo que corresponda (Art. 14, Decreto Número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria).

El código Tributario establece las infracciones a los deberes formales el cual indica, el omitir percibir o retener tributos. Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omita (Art. 94, numeral 7 Decreto Número 6-91 Código Tributario).

Al momento que un Agente de Retención realice pagos extemporáneos de Tributos Retenidos, Percibidos del Impuesto Al Valor Agregado y no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código (Art. 91, Decreto 6-91 Código Tributario).

De acuerdo al Código Penal, también tipifica como delito e indica que es apropiación indebida de Tributos actuando en beneficio propio, el no enterar a las cajas fiscales quien, actuando en calidad de agente de percepción o retención, los impuestos percibidos o retenidos (Art. 358 C, Decreto 17-73 Código Penal).

### **2.13. Sistema Informático Retenciones Web IVA**

A partir del 1 de julio de 2021 la Administración Tributaria implementó la herramienta de Retenciones por medio del Sistema Retenciones Web -IVA- que consiste en generar constancias de retención de IVA y la Declaración Jurada y Pago Mensual de Retenciones. Por otra parte, el sistema cuenta con un desplegado que permite consultar retenciones emitidas, consultar la declaración jurada y carga masiva de facturas en papel.

Cabe señalar que para hacer uso de esta herramienta el contribuyente debe estar calificado y activado por la Superintendencia de Administración Tributaria en calidad de Agente de Retención del IVA y contar con Agencia Virtual.

Existen algunos parámetros para no practicar retenciones, dentro de las cuales se detallan las siguientes: cuando les presten servicios o hagan compras netas menores a dos mil quinientos quetzales (Q2,500.00), con excepción del sector público, las operadoras de tarjeta de crédito o débito y adquisición de combustibles pagada con tarjeta de crédito o débito.

#### **2.14. Constancias de Retención**

Son documentos generados por medio del Sistema Retenciones Web IVA y cuya finalidad es presentar la información del agente retenedor principal es calcular el porcentaje de retención del impuesto al valor agregado, tanto de forma individual como masiva, a partir de facturas electrónicas FEL y facturas impresas en papel.

Las constancias de retención contienen un número de constancia de retención, identificación del sujeto de retención, detalle de la retención, en el cual se le aplica el porcentaje retenido y la identificación del agente retenedor.

Para generar las constancias de retención el exportador habitual debe ingresar a la Agencia Virtual y observar los pasos siguientes:

- 1) Ingresar a Retenciones Web
- 2) Seleccionar la opción emisión constancias de retención
- 3) Seleccionar las facturas electrónicas o impresas en papel, y
- 4) Generar Retención.

Después de observar lo anterior, el sistema genera la Constancia de retención del IVA en un documento en formato PDF, denominado SAT 2229 y éste debe ser entregado al proveedor del bien o servicio adquirido y ahora puede ser consultado a través de su Agencia Virtual.

### **2.15. Declaración Jurada**

El porcentaje de la retención practicado en concepto de IVA a las facturas debe ser pagado a las cajas fiscales durante los primeros diez y quince días hábiles del mes inmediato siguiente en el que se desarrolle la retención, según corresponda, para esto el sistema Retenciones Web genera la Declaración Jurada de Retenciones del Iva y pago mensual de retenciones mediante el formulario SAT-2340 para los regímenes General y Pequeño Contribuyente y el formulario SAT-2320 para el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario. La declaración jurada contiene la suma total de retenciones practicadas, las retenciones a compensar con crédito fiscal, así como el valor a pagar en concepto de retenciones.

### **2.16. Creación y funcionamiento de los Comités Institucionales**

De acuerdo a la Resolución SAT-S-210-2008, emite la Normativa que crea y regula el funcionamiento de los Comités Institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria, en sus disposiciones generales indica que el Superintendente con la finalidad de facilitar el ejercicio de sus competencias, puede crear y regular el funcionamiento de los Comités Institucionales que funcionan en la Superintendencia de Administración Tributaria; derivado que los Comités Institucionales se encuentran regulados en normativas dispersas es necesario unificar en un solo cuerpo normativo para facilitar su conocimiento y aplicación; según lo establecido en los artículos 25 inciso 5) del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, artículo 23 inciso h) del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 25 incisos 1) y 5) del acuerdo de Directorio Número 007-2007. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los Comités Institucionales son equipos de trabajo integrados por funcionarios o empleados que ejecutan sus funciones en los distintos órganos y dependencias de la SAT; los planes de trabajo deben estar alineados con el Plan Estratégico Institucional y el Plan Operativo Anual, deben contar con un Coordinador y un Secretario, el Coordinador mantendrá informado al Superintendente de las actividades que realice el

Comité, mediante un memorando remitido al secretario del Comité, los miembros titulares deberán nombrar al empleado o funcionario que los sustituirá en caso de ausencia, participaran con voz y en su caso con voto serán responsables de las decisiones que se adopten y deberán informar al titular los resultados de las mismas.

Las sesiones de los Comités Institucionales, como mínimo, tendrán el orden del día siguiente:

- a) Verificación del quorum;
- b) Cuando corresponda, lectura y aprobación del acta de la sesión anterior;
- c) Discusión de los temas incluidos en la agenda;
- d) Puntos varios.

De toda la sesión de la Junta se dejará constancia en acta que aprobará el Comité, serán asentadas en un libro con folios móviles numerados. Las actas se reproducirán las sesiones, contendrán las decisiones que se adopten y serán suscritas por los miembros titulares del Comité Institucional o sus suplentes, que hubieren participado en las mismas SAT (2008).

### **2.17. Junta de Criterios Institucionales**

Así mismo, en el portal SAT se encuentra la Resolución de Superintendente Número SAT-DSI-714-2017, que derivado a la aplicación de leyes y reglamentos en materia tributaria y aduanera por parte de la Administración Tributaria, se origina controversias en la interpretación y aplicación de dichas leyes y reglamentos, con el propósito de alcanzar consensos para emitir criterios que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o aduaneras; así como constituir una herramienta de trabajo útil a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Junta de Criterios Tributarios Institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya denominación podrá abreviarse “La Junta”, es un órgano de coordinación institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan controversias tributarias y aduaneras originadas por la falta de claridad o ambigüedad de las Leyes y Reglamentos o por la ausencia de los mismos, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que, después de ser aprobados por el Superintendente de la Administración Tributaria, son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia Administración Tributaria.

La Junta será coordinada por el Intendente de Asuntos Jurídicos, quien designará al funcionario o empleado de dicha intendencia para que funja como secretario de la junta, y participará sin voz y sin voto.

La junta se integra con los titulares siguientes:

- a) El Intendente de Asuntos Jurídicos;
- b) El intendente de Recaudación y Gestión
- c) El Intendente de Aduanas;
- d) El Intendente de Fiscalización;
- e) El intendente de Atención al Contribuyente;
- f) El Gerente de Contribuyentes Especiales Grandes; y
- g) El Gerente de Contribuyentes Especiales Medianos.

Las ponencias las deberá elaborar y presentar la máxima autoridad de la dependencia interesada ante el Coordinador de la Junta. Una vez recibida una ponencia, el Coordinador de la Junta deberá convocar a reunión a los demás integrantes de la Junta, en un plazo de máximo de 15 días calendario, quienes deberán recibirla por lo menos 3 días hábiles de antelación a la sesión en que se discutirá, con el objetivo que puedan efectuar observaciones. El ponente deberá estar presente en la primera sesión de la Junta en que se discuta su ponencia.

La junta sesionara cada vez que la convoque su Coordinador o el Superintendente. Las ponencias serán discutidas en un máximo de 3 sesiones, las que tendrán que celebrarse en el plazo de 30 días calendario, contados a partir del día en que se celebre la primera sesión.

Las sesiones de la Junta, como mínimo, tendrán el orden del día siguiente:

- a) Verificación del quorum;
- b) Cuando corresponda, lectura y aprobación del acta de la sesión anterior;
- c) Discusión de los temas incluidos en la agenda;
- d) Puntos varios.

Todos los integrantes y suplentes cuando estén sustituyendo a un titular, tendrán derecho a participar en las sesiones de la Junta con voz y en su caso, con voto.

De toda la sesión de la Junta se dejará constancia en acta que aprobará la Junta. Las actas serán asentadas en un libro con folios móviles numerados. Las actas reproducirán las sesiones, contendrán las decisiones que se adopten y serán suscritas por los miembros titulares de la Junta o sus suplentes, que hubieren participado en las mismas.

Los criterios emitidos por la Junta, serán cursados al Superintendente, y una vez aprobados, se institucionalizarán mediante Criterios de Superintendencia. Si el Superintendente no está de acuerdo con el criterio emanado por la Junta, éste lo regresara con observaciones para que en una sola sesión se emita el nuevo Criterio, para su aprobación o denegatoria del Superintendente, en un plazo máximo de 15 días. Para efectos de la presente resolución, por Criterios de Superintendencia se entenderán como las normas mediante las cuales el Superintendente expresa la forma de aplicar e interpretar las Leyes y reglamentos tributarios y aduaneros, en el ámbito interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Junta divulgará los Criterios de Superintendencia a través del portal SAT, la Junta queda facultada para mantener, modificar, conservar, variar o ampliar los criterios tributarios y aduaneros que emita, con la debida autorización del Superintendente. En todo caso, la modificación o ampliación de un criterio, deberá ser divulgada internamente por el Coordinador de la Junta.

Para los casos no previstos, así como cualquier duda que pudiera surgir de la aplicación, interpretación y ejecución de la presente resolución, será resueltos por el Superintendente de conformidad con la legislación que resulte aplicable SAT (2017).

#### **2.18. Criterio Tributario Institucional No. 1-2019**

Se la ha denominado “La Correcta Compensación del Impuesto al Valor Agregado Retenido por los Contribuyentes Inscritos Como Exportadores”, derivado que en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, se crea la figura de Agentes de Retención quienes retendrán una parte del Impuesto al Valor Agregado por la adquisición de bienes y servicios recibidos por parte de contribuyentes inscritos como exportadores, realizando retenciones en los porcentajes que establece la ley.

Derivado que los exportadores se compensan la totalidad del impuesto retenido en calidad de exportador, no haciendo la separación de las compras que se utilizarán para los productos que serán exportados y los destinados a la venta local, regulando la ley en una forma distinta a la establecida.

**Cuadro 2: Porcentaje de retención por actividad**

<b>CONTRIBUYENTE</b>	<b>PORCENTAJE DE RETENCIÓN</b>	<b>ACTIVIDAD</b>
Exportador habitual	65%	En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, en la forma que serán exportados, café en cualquier forma excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios.
Exportador habitual	15%	En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios no detallados en el párrafo anterior.
Exportadores calificados en el Decreto Número 29-89	65%	En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios.

Fuente: elaboración propia, basado en Criterio Tributario Institucional No. 1-2019

El primer escenario se indica que las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, que adquieran productos agrícolas y pecuarios, detallados en el cuadro número dos, excepto las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; pagaran al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En el segundo escenario menciona que la adquisición de productos distintos a los referidos en el cuadro número dos, así como los servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el quince por ciento (15) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Como tercer escenario las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período Impositivo en que realizó la retención.

Una de las obligaciones establecidas en ley, indica que el exportador deberá enterar la totalidad del Impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, una declaración jurada como agente retenedor, el cual debe contener el porcentaje de retención y el valor retenido entre otros, ésta deberá ser presentada mensualmente.

El impuesto retenido únicamente podrá ser compensado con lo dispuesto en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Dentro de los procedimientos para la aplicación de los porcentajes de retención establecido en el Acuerdo Gubernativo No. 425-2006, Presidencia de la República, Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, los Agentes de Retención deben ingresar el monto total de la factura, al Sistema de Retenciones de SAT, el cual determinara el porcentaje de retención a realizar por cada factura. El monto de la factura incluirá el Impuesto al Valor Agregado.

### Cuadro 3: Crédito fiscal declarado sujeto a devolución

(Cifras expresadas en Quetzales)

PERÍODOS IMPOSITIVOS	OPERACIONES DE EXPORTACIÓN			VALOR A SOLICITAR POR DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL ANTE SAT
	CRÉDITO FISCAL DECLARADO	(-) RETENCIONES PRACTICADAS	CRÉDITO FISCAL SUJETO A DEVOLUCIÓN	
ENERO DE 2015	3,199,758.00	381,395.00	2,818,363.00	2,818,363.00
FEBRERO DE 2015	3,362,804.00	393,847.00	2,968,957.00	2,968,957.00
MARZO DE 2015	3,484,334.00	312,793.00	3,171,541.00	3,171,541.00
<b>TOTALES</b>	<b>10,046,896.00</b>	<b>1,088,035.00</b>	<b>8,958,861.00</b>	<b>8,958,861.00</b>

Fuente: elaboración propia, basado al Criterio Tributario Institucional No. 1-2019

De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria deberá enterarlo al fisco del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al periodo impositivo en el que realizó la retención. Si los exportadores al realizar compras y reportan en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, como crédito fiscal local, se aclara que no es compensable con las retenciones efectuadas en su calidad de exportador, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 7 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos.

**Cuadro 4: Ejemplo de correcta compensación a cargo de exportador habitual**

Descripción según Art. 1 al 7 Decreto del Congreso 20-2006	% de Retención	Compra de productos agrícolas y pecuarios para exportar	Compra de materia prima local para exportar productos tradicionales	Una maquila que compra tela, para exportar camisas, no goza de dualidad como agente de retención
Monto total de la factura		Q70,000.00	Q112,000.00	Q140,000.00
IVA		Q7,500.00	Q12,000.00	Q15,000.00
Exportadores habituales. En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, en la forma que serán exportados, café en cualquier forma excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios.	65%	Q4,875.00		
Exportadores habituales. En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios no detallados en el párrafo anterior.	15%		Q1,800.00	
Exportadores calificados en el Decreto Número 29-89. En las compras o adquisición de bienes, productos o servicios	65%			Q9,750.00
Contribuyentes Especiales. En las compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores.	15%	Q1,125.00	Q1,800.00	
<b>Total de retención por factura</b>		<b>Q6,000.00</b>	<b>Q3,600.00</b>	<b>Q9,750.00</b>
Descripción	%Distribución según Libro de Compras	(Retención x % distribución)		
Compras destinadas a la exportación	55%	Q2,681.25	Q990.00	Q5,362.50
Compras para venta local	45%	Q2,193.75	Q810.00	Q4,387.50
Monto sujeto a compensación		Q2,681.25	Q990.00	Q5,362.50
Monto a pagar a cajas fiscales (Retención por compras para venta local + retención en calidad de contribuyente especial)		<b>Q3,318.75</b>	<b>Q2,610.00</b>	<b>Q4,387.50</b>

Fuente: elaboración propia, basado en Criterio Institucional Tributario 1-2019

Las sanciones que aplica para el exportador por la compensación aplicada incorrectamente el Artículo 14 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, indica que debe aplicarse lo establecido en el Código Tributario y el Código Penal, según corresponda.

El Código Tributario, del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 91, indica, cuando un agente de retención del Impuesto al Valor Agregado no entere en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido en las leyes tributarias, los impuestos serán sancionados con multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido de pago resultante del Impuesto del Impuesto al Valor Agregado; desde el momento que el exportador debió pagar en las cajas fiscales la retención realizada, a la fecha que realice el pago de estas, deberá pagar intereses resarcitorios, esto con base con los Artículos 58 y 59 del Decreto antes referido.

Por tal razón éste criterio indica que únicamente el exportador compensara el monto de las retenciones que efectuó en calidad de exportador en la proporción relacionada con el crédito fiscal registrado y declarado por operaciones de exportación (crédito fiscal sujeto a devolución); si existe crédito fiscal registrado y declarado por operaciones locales, el Impuesto al Valor Agregado retenido en esta proporción deberá ser pagado a las cajas fiscales en el plazo legal, no pudiéndose compensar por ningún motivo dicho impuesto SAT (2019).

### **3.METODOLOGÍA**

En el marco del desarrollo de la investigación denominada por la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario registrados ante la Administración Tributaria de Guatemala durante los años 2015 y 2016. Se identificaron los métodos y técnicas de investigación propicias para la consecución de los objetivos planteados con la finalidad de contribuir a identificar las causas de sanciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal.

La metodología utilizada para la realización de este estudio comprende un enfoque cuantitativo, auxiliándose del método inductivo. Siendo una investigación exploratoria que por medio de instrumentos permiten la recolección de información primaria a través de la entrevista estructurada, con preguntas abiertas y fuentes secundarias para dar a conocer las principales causas a la problemática planteada.

#### **3.1. Definición del problema**

Ante las múltiples multas y sanciones que la Administración Tributaria ha generado a los exportadores del sector agropecuario por las retenciones del Impuesto al Valor Agregado compensadas incorrectamente, derivado de las auditorías practicadas al momento de solicitar devolución de crédito fiscal.

El problema de investigación tributario identificado para los exportadores del sector agropecuario se refiere a la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado en calidad de exportador, debido a que éstas no son aplicables a lo contenido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; utilizando su calidad como exportador habitual para su aplicación.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación tributario consiste en identificar las principales causas o procedimientos erróneos que originan sanciones e infracciones al momento de generar las retenciones y seguidamente la presentación de la declaración mensual jurada de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

### **3.2. Preguntas de investigación**

- a) ¿Cuáles son los elementos legales y técnicos fundamentales que deben considerarse de una propuesta adecuada para los exportadores del sector agropecuario habituales, inscritos ante la Administración Tributaria de Guatemala para eliminar el riesgo de multas y sanciones derivado de la compensación de retenciones basado en lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria?
  
- b) ¿El sistema Retenciones Web puesto a disposición por parte de la Administración Tributaria de Guatemala para la generación de las constancias de Retención y la Declaración Jurada Mensual de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, contienen las casillas para separar el crédito fiscal en operaciones locales y de exportación y establecer únicamente la compensación por las compras destinadas a la exportación aplicando la tarifa en calidad exportador habitual?

### **3.3. Objetivos**

Los objetivos son los propósitos o fines de la investigación. En la presente investigación se plantean objetivos generales y específicos relacionados con la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario.

### **3.3.1. Objetivo general**

Establecer las incidencias al solicitar devolución del crédito fiscal al momento de aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario registrados ante la Administración Tributaria de Guatemala en los períodos 2015 y 2016.

### **3.3.2. Objetivos específicos**

1. Determinar si los exportadores al aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado han sido motivo a ajustes, multas y sanciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal.
2. Establecer las causas que originan la compensación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario de los periodos del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.
3. Identificar si el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; ha creado confusión al momento de aplicar la compensación de las retenciones a cargo de exportadores del sector agropecuario.

### **3.4. Hipótesis**

La hipótesis siguiente expone en forma clara y objetiva la propuesta de solución al problema de investigación: Al fortalecer el control interno por medio de un reporte detallado de las retenciones del IVA emitidas, segmentando el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, previo a la presentación de la declaración jurada de retenciones del IVA, el exportador agropecuario eliminará el riesgo de multas y sanciones al solicitar devolución de crédito fiscal.

### **3.5. Especificación de variables**

#### **a) Variable Independiente**

Impuesto al Valor Agregado.

#### **b) Variables dependientes**

Retenciones del Impuesto al Valor Agregado compensadas en calidad de exportador habitual.

### **3.6. Método científico**

El método científico fue el utilizado en la presente investigación el cual constituye una serie de pasos sistemáticos aplicando sus tres fases: indagatoria, demostrativa y expositiva que llevan a conseguir un determinado fin.

#### **3.6.1. Fase Indagatoria**

Se realizó a través de los procesos de recolección de información obtenida directamente de las fuentes objeto de estudio siendo estos los exportadores de productos agropecuarios registrados ante la Administración Tributaria de Guatemala durante los períodos 2015 y 2016.

#### **3.6.2. Fase Demostrativa**

La fase demostrativa se realizó a través de la comprobación de la hipótesis, en los procesos de análisis, síntesis, abstracción, comparación e investigación de campo. Después de tabular las principales causas que han generado las sanciones e infracciones por las retenciones compensadas del Impuesto al Valor Agregado a cargo de los exportadores del sector agropecuario; se analizó, si el procedimiento aplicado en el RetenIVA ahora Retenciones Web ha incidido en las sanciones e infracciones a los exportadores y establecer la correcta declaración por las retenciones compensadas y disminuir el riesgo de sanciones y multas en futuras solicitudes de devolución de crédito fiscal.

### **3.6.3. Fase Expositiva**

Es la fase final, se presentaron de manera gráfica los resultados obtenidos de la investigación con sus respectivos análisis.

## **3.7. Técnicas de investigación aplicadas**

Las técnicas de investigación documental y de campo para la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

### **3.7.1. Técnicas de investigación documental**

Según Sampieri et al (2018), la investigación documental es detectar, obtener y consultar la biografía y otros materiales que parten de otros conocimientos y/o informaciones recogidas moderadamente de cualquier realidad, de manera selectiva, de modo que pueden ser útiles para los propósitos del estudio.

Se realizó una revisión a la legislación tributaria y la creación de los agentes de retención a través del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; facultad que dio a realizar retenciones a cargo de exportadores del sector agropecuario inscritos ante la Administración Tributaria para retener un porcentaje del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, utilizando técnicas como lectura analítica, resumen, citas, entre otras.

### **3.7.2. Instrumento para la recolección de datos**

Para la recolección de datos cualitativos estructurado por medio de boleta de encuesta y de acuerdo con el planteamiento del problema; como base para el análisis y comprobación de la hipótesis y los objetivos planteados.

Para este estudio se utilizó una boleta de encuesta a exportadores del sector agropecuario inscritos ante la Administración Tributaria, durante los períodos 2015 y 2016 quienes solicitaron devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado,

tomando en cuenta una guía de preguntas que fueron estructuradas de acuerdo al contexto del tema sujeto de estudio.

### **3.8. Enfoque de Investigación**

Para la elaboración de esta investigación se utilizó un enfoque cuantitativo utilizando un método inductivo.

De acuerdo a Sampieri (2018) la investigación cuantitativa consiste en afinar y estructurar más formalmente la idea de investigación se fundamenta más en un proceso inductivo (explorar y describir, y luego generar perspectivas teóricas). Por tanto, esta investigación se estructuro de lo particular a lo general. Se procedió al estudio de las principales causas para obtener conclusiones respecto a lo estudiado.

El enfoque cuantitativo se basa en aplicar cinco elementos de la investigación: objetivos, preguntas, justificación, viabilidad y evaluación de las deficiencias. En la investigación cuantitativa los cinco elementos deben ser capaces de conducir hacia una investigación concreta y con posibilidad de prueba empírica (Sampieri, 2018). Derivado de lo anterior el análisis de esta investigación no fue un análisis estadístico, sino buscó obtener las perspectivas y puntos de vista de los participantes, desde un enfoque cuantitativo.

### **3.9. Tipo de investigación y alcance**

La investigación desarrollada fue exploratoria derivada a que el fenómeno de interés no ha sido claramente definido, las principales causas que ha originado a sanciones e infracciones a cargo de exportadores del sector agropecuario.

La investigación descriptiva busca especificar las propiedades importantes del fenómeno sometido a análisis. Mide y evalúa diversos aspectos, dimensiones o comportamientos del fenómeno a investigar desarrollando predicciones incipientes del fenómeno de estudio. La investigación exploratoria busca conocer aquellas líneas poco investigadas y ayuda a identificar tendencias (Sampieri, 2018).

De igual manera la investigación fue de tipo interpretativa ya que se basó en el proceso de recolección y análisis de la información realizando el investigador su propia interpretación de los datos.

### **3.10. Delimitación de la muestra**

De acuerdo a Sampieri (2018) la muestra en el proceso cuantitativo es un subgrupo de la población de interés sobre el cual se recolectaron datos, y que tiene que definirse o delimitarse de antemano con precisión, éste deberá ser representativo de dicha población.

Para este estudio se delimitó la muestra de acuerdo con los exportadores del sector agropecuario registrados ante la Administración Tributaria de Guatemala, por lo que se delimitaron aquellos que han solicitado devolución de crédito fiscal en los periodos de 2015 y 2016 para determinar los casos a estudiar.

Identificando para la muestra las características de los exportadores las siguientes: a) Que estén autorizados como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado. b) En los periodos 2015 y 2016 han solicitado devolución de crédito fiscal. c) Que han sido sancionados por la Administración Tributaria por retenciones compensadas incorrectamente. d) Que tengan inicio de un proceso administrativo para ejercer su derecho de defensa por las multas y sanciones formuladas por la Administración Tributaria.

### **3.11. Resumen del procedimiento**

Se recopilaron los datos existentes basados a la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria por medio del Expediente No. UIPSAT-1170-2021, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1213-2021, de fecha veinticinco de mayo de dos mil veintiuno, el cual indica para el año 2015 la cantidad de solicitudes ingresadas fueron ciento trece (113) por un monto solicitado de cuatrocientos sesenta y siete millones cuarenta y siete mil doscientos veintitrés quetzales con setenta y cuatro

centavos (Q467,047,223.74), monto autorizado por un valor de doscientos setenta y cuatro millones cuarenta mil novecientos cincuenta y seis quetzales con cincuenta centavos (Q274,040,956.50), solicitudes denegadas treinta y ocho (38), resultando que las solicitudes atendidas fueron de setenta y cinco (75); para el año 2016 la cantidad de solicitudes ingresadas fueron cuarenta y dos (42) por un monto solicitado de ciento ochenta y un millones ciento ochenta mil quinientos dieciséis quetzales con setenta y seis centavos (Q181,180,516.76), monto autorizado por un valor de ciento nueve millones cuatrocientos cuarenta y ocho mil quinientos veinticuatro quetzales con treinta y seis centavos (Q109,448,524.36), solicitudes denegadas diez (10), resultando que las solicitudes atendidas fueron de treinta y dos (32), como respuesta a la solicitud realizada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, de acuerdo a los objetivos específicos de la presente investigación.

Dando como resultado para el universo del estudio de la investigación fueron setenta y cinco (75) para el año 2015 y treinta y dos (32) para el año 2016, en ambos años fueron ciento siete (107) exportadores del sector agropecuario a quienes se les atendió su solicitud de devolución de crédito fiscal en los períodos 2015 y 2016, la muestra se obtuvo a través del método probabilístico, enviando encuestas a 37 contribuyentes exportadores quienes respondieron en su totalidad la información requerida, tomando en consideración quienes reunían las características de los exportadores del sector agropecuario antes mencionado.

Cuadro 5: Tamaño de la muestra estadística

<b>TAMAÑO DE LA MUESTRA ESTADÍSTICA</b>	
<b>N</b>	Solicitudes atendidas devolución de crédito fiscal. Año 2015 = 75 Año 2016 = 32 Total 107
<b>Y</b>	Valor promedio de una variable= 1, exportadores, sector agropecuario y agentes de retención
<b>Se</b>	Error Estándar = .040, determinado por investigador (Alfredo Santizo)
<b>V2</b>	Varianza de la población. Su definición (Se) cuadrado del error estandar.
<b>S2</b>	Varianza de la muestra expresada como probabilidad de Ocurrencia de y.
<p>n= Tamaño de la muestra sin ajustar n= Tamaño de la muestra</p> <p>Sustituyendo tenemos que:</p> $n = S^2/V^2$ $S^2 = p(1 - p) = .1(1 - .1) = 0.09$ $V = (.040)^2 = 0.0016$ $n = \frac{0.09}{0.0016} = 56.25$ $n = \frac{n}{1 + n/N} = \frac{56.25}{1 + 56.25/107} = 36.87$ <p><b>R // n = 37 Exportadores a encuestar</b></p>	

Fuente: Elaboración propia

Posteriormente se realizaron estadísticas con la información proporcionada, para identificar las principales causas que originaron las multas y sanciones por la incorrecta compensación de las retenciones de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Adicionalmente, se analizó el Criterio Tributario Institucional No. 1-2019 La Correcta Compensación del Impuesto al Valor Agregado retenido por los Contribuyentes Inscritos como Exportadores; y el procedimiento para la emisión de las constancias de retención de IVA y la declaración jurada de retenciones del IVA, relacionado con tema sujeto de estudio.

La interpretación de los resultados obtenidos, producto del análisis efectuado, permitieron elaborar conclusiones y recomendaciones.

## **4.DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

En este capítulo se presenta el análisis relacionado con la aplicación de las Retenciones a cargo de exportadores del sector Agropecuario del Impuesto al Valor Agregado de los períodos 2015 y 2016, la activación que tienen los agentes de retención en calidad de exportadores y contribuyentes especiales, así como el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos separando las operaciones locales y de exportación, su incidencia al solicitar devolución de crédito fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria y los resultados de la investigación.

El estudio realizado, se fundamenta principalmente en los exportadores del sector Agropecuario quienes solicitaron devolución de crédito fiscal en los períodos 2015 y 2016.

### **4.1. Aplicación de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado**

Para los períodos objeto de estudio a continuación se describe como se operaban las retenciones a través del sistema RetenIVA y la generación del formulario SAT 2229 por tipo de Agente de Retención activado en la Administración Tributaria. además, se realiza análisis con ejemplos por medio de cuadros estableciendo las inconsistencias que ocasionan las multas y sanciones por las retenciones compensadas incorrectamente.

#### **4.1.1 Retenciones a cargo de Exportadores y Contribuyentes Especiales.**

Los exportadores que se encontraban activos por medio de notificación de Resolución emitida por la Administración Tributaria, para ser Agentes de Retención en las calidades de Exportador y Contribuyente Especial, en las retenciones que realizaran cuando correspondía, se debía aplicar ambas calidades.

De acuerdo al Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, cuando se aplica la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), la ley establece que puede compensarse el Impuesto al Valor Agregado retenido con el crédito

fiscal de las operaciones destinadas a la exportación sujeto a devolución y el Artículo 5 del mismo Decreto, establece que la tarifa del quince por ciento (15%), en calidad de Contribuyente Especial debe retener y enterar la totalidad del impuesto en los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente.

En el cuadro número seis se observa la constancia de retención número seis mil seiscientos setenta y siete, al ingresar la factura serie A número 13866 el sistema RetenIVA por un valor total de Q27,750.00, el sistema genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por Q24,776.79, aplicando la tarifa como exportador del sesenta y cinco por ciento (65%), el sistema genera un importe retenido de Q1,932.59, valor que es sujeto a compensación demostrando que el sistema RetenIVA no registra la separación del crédito fiscal de las operaciones de exportación y local, aplica el impuesto retenido al total del crédito fiscal generado en la factura, la inconsistencia se determina cuando se genera la constancia de retención, porque el registro de la factura en el Libro de Compras y Servicios Recibidos se encuentra distribuida en crédito fiscal local y de exportación, en éste caso, el exportador compensa de forma incorrecta el crédito fiscal en la declaración de retenciones.

El exportador en calidad de Contribuyente Especial, aplica la retención a la misma factura referida por valor total de Q27,750.00, el sistema RetenIVA genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por Q24,776.79, se aplica la tarifa del quince por ciento (15%) y el sistema genera un importe retenido de Q445.98, valor que debe pagar a la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días del mes inmediato siguiente.

**Cuadro 6: Constancia de retención del IVA año 2015 agente de retención  
exportador y contribuyente especial**

 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA República de Guatemala, C.A.		<b>Constancia de retención de IVA</b>		<b>SAT 2229</b> Release 1.0
				<b>6677</b>
<b>EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCIÓN A:</b>				
<b>NIT del contribuyente</b>		<b>Nombre, razón o denominación social del contribuyente</b>		
11552211		EL DESARROLLO PORVENIR SOCIEDAD ANÓNIMA		
<b>Fecha de emisión de la constancia</b> Día      Mes      Año <b>14      SEPTIEMBRE      2015</b>		<b>Cantidad de: Facturas</b> No. de factura No. de liquidación	<b>1</b> <b>A13866</b>	
<b>CONCEPTOS DE RETENCIONES -cifras en quetzales-</b>				
<b>RETENCIONES EFECTUADAS POR:</b>		<b>Tarifa</b>	<b>Importe neto del bien o servicio</b>	<b>Impuesto retenido</b>
Exportador Adquisición de Productos Agrícolas y Pecuarios		65.00%	24,776.79	1,932.59
Contribuyentes Especiales		15.00%	24,776.79	445.98
<b>Total</b>				<b>2,378.57</b>
<b>IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR</b>				
<b>NIT del agente retenedor</b>		<b>Nombre, razón o denominación social</b>		
12345678		EJEMPLO EXPORTADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA		
<b>RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente encaso de ser esta una rectifica</b>				
No. De constancia que se rectifica				
(-) Valor impuesto retenido con la constancia que se rectifica		<b>.00</b>		
<b>VALOR TOTAL CONSTANCIA DE RETENCIÓN EN QUETZALES</b>				<b>2,378.57</b>
Código de verificación o autenticación		MBDD1235FCB2352CADE-40E542A0 Asegure la autenticidad de este documento en el sitio <a href="http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia">http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia</a>		
Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.				
Cantidad en letras <b>TOTAL: DOS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO CON 57/100</b>				

Fuente: Elaboración propia, basado sistema RetenIVA

#### **4.1.2. Separación del Crédito Fiscal en Operaciones Locales y de Exportación**

Al ingresar los valores de las facturas al sistema RetenIVA ahora Retenciones Web para la determinación del importe neto del bien o servicio y seguidamente para determinar el Impuesto retenido, como se establece para la generación de la constancia de retención del IVA, al aplicar la tarifa de retención del sesenta y cinco por ciento (65%) en calidad de Exportador y retener el crédito fiscal y compensarse con el crédito fiscal por operaciones de exportación; es importante mencionar que se debe verificar como se encuentra la separación del crédito fiscal de las facturas de las cuales aplica realizar la retención.

Con la finalidad de determinar cuál será el porcentaje definido para la segmentación que se realizara del crédito fiscal por la adquisición de bienes y servicios recibidos, es importante mencionar que en la practica el contribuyente lo realiza con base a sus ventas el cual posteriormente se ve reflejado en sus libros contables y en la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado a través del formulario SAT-2237.

En el cuadro número siete se detalla las ventas locales y las destinadas a la exportación teniendo en cada mes una variación en porcentajes distintos el cual es aplicado a sus compras, en el mes de septiembre de 2015 que es sujeto de análisis de estudio, teniendo como resultado ventas locales por Q75,000.00, representado en un 20% y para ventas de exportación por Q300,000.00 con un 80%.

**Cuadro 7: Ventas año 2015**

MES	LOCAL	EXPORTACIÓN	TOTAL VENTAS	DISTRIBUCIÓN	
				LOCAL	EXPORTACIÓN
enero	19,500.00	240,000.00	259,500.00	8%	92%
febrero	26,500.00	150,000.00	176,500.00	15%	85%
marzo	42,500.00	350,000.00	392,500.00	11%	89%
abril	36,400.00	275,000.00	311,400.00	12%	88%
mayo	25,500.00	115,000.00	140,500.00	18%	82%
junio	32,350.00	75,000.00	107,350.00	30%	70%
julio	54,500.00	325,000.00	379,500.00	14%	86%
agosto	22,100.00	450,000.00	472,100.00	5%	95%
<b>septiembre</b>	<b>75,000.00</b>	<b>300,000.00</b>	<b>375,000.00</b>	<b>20%</b>	<b>80%</b>

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro número ocho se presenta el registro en el Libro de Ventas y Servicios Prestados del mes de septiembre de 2015, de las ventas destinadas a la exportación por las cantidades de 105,400.00 más 90,250.00 más 104,350.00 asciendo un total de Q300,000.00, y ventas locales por las cantidades de 50,000.00 más 25,000.00 asciendo un total de Q75,000.00, dando un total de ventas por Q375,000.00 que serán las ventas por reportar en la declaración mensual del IVA.

**Cuadro 8: Registro de las ventas septiembre 2015**

Libro de ventas y servicios prestados					BASE GRAVADA	BASE EXENTA	IVA	TOTAL VENTAS LOCALES	TOTAL VENTAS EXPORTACIÓN
Periodo:		SEPTIEMBRE		2015	BIENES	BIENES			
No.	DIA	NUMERO	TIPO	SERIE					
1	2/09/2015	12458	FC	A	-	105,400.00	-		105,400.00
2	7/09/2015	12459	FC	A	-	90,250.00	-		90,250.00
3	7/09/2015	12460	FC	A	-	104,350.00	-		104,350.00
4	21/09/2015	15650	FC	B	44,642.86	-	5,357.14	50,000.00	
5	22/09/2015	15651	FC	B	22,321.43	-	2,678.57	25,000.00	
<b>TOTAL</b>					<b>66,964.29</b>	<b>300,000.00</b>	<b>8,035.71</b>	<b>75,000.00</b>	<b>300,000.00</b>

Fuente: Elaboración propia

Al consultar la legislación vigente, la ley no indica el porcentaje de segmentación del crédito fiscal entre compras locales y las destinadas a la exportación; por esta razón, el contribuyente determina de forma proporcional los porcentajes según las operaciones realizadas con base en el Libro de Ventas y Servicios Prestados, al operar en el libro compras la adquisición de bienes y servicios recibidos en el mes de septiembre de 2015, como se observa en el ejemplo, se registra por operaciones de exportación el 80% y por operaciones locales un 20%.

A lo contenido en el Artículo 16 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado preceptúa: “(...) La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración, mostrando separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas. (...)”.

Derivado de lo anterior en el Libro de Compras y Servicios Recibidos es importante verificar el registro que realizó el exportador, en varias ocasiones separa bienes y servicios para operaciones locales y de exportación como lo establece el artículo 38 del Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, Presidencia de la República, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; en el presente caso existe una separación del crédito fiscal en un ochenta por ciento (80%) por operaciones de exportación, y veinte por ciento (20%) por operaciones locales, según la ley únicamente procede efectuar la compensación sobre el crédito fiscal por operaciones de exportación.

En el cuadro número nueve el registro del crédito fiscal en el Libro de Compras y Servicios Recibidos por valor de Q24,857.14 corresponde al total del crédito fiscal por operaciones de exportación siendo la base para el cálculo de la retención que se compensara con la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), dando como resultado el valor de Q16,157.14 de la retención efectuada.

La inconsistencia se origina cuando se genera la constancia de Retención de IVA, debido que la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), se aplica al total del crédito fiscal de la factura y dicho crédito contiene operaciones locales que fueron separados según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos por un valor de Q6,214.29, generando la retención y compensación que no procede por un valor de Q4,039.29.

En el presente caso de análisis derivado de lo anterior éste monto es motivo de ajuste, cobro de multas y sanciones por la Administración Tributaria al momento de realizar solicitudes de devolución de crédito fiscal, el cual según las Audiencias conferidas indican que el crédito fiscal compensado incorrectamente le correspondía retener y pagar en las cajas fiscales de la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente.

Es importante mencionar el monto retenido y compensado incorrectamente en el presente caso el valor de Q4,039.29, estará sujeto a ajuste y por consiguiente a multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido según lo establecido en el artículo 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; así también al cobro de intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar según lo establecido en los Artículos 58 y 59 del Decreto antes referido.

### Cuadro 9: Separación del crédito fiscal local y de exportación registro en el libro de compras y servicios recibidos

(cifras expresadas en quetzales)

LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS					ANÁLISIS RETENCIÓN IVA					
					RETENCIÓN A COMPENSAR	RETENCIÓN EFECTUADA				RETENCIONES COMPENSADAS INCORRECTAMENTE
TOTAL DE FACTURA	COMPRA	TOTAL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL		EXPORTACIÓN (65%)	TARIFA	TOTAL	CRÉDITO FISCAL LOCAL (65%)	EXPORTACIÓN (65%)	
			LOCAL (20%)	EXPORTACIÓN (80%)						
<b>SEPTIEMBRE DE 2015</b>										
50,000.00	44,642.86	5,357.14	1,071.43	4,285.71	2,785.71	65%	3,482.14	696.43	2,785.71	696.43
55,000.00	49,107.14	5,892.86	1,178.57	4,714.29	3,064.29	65%	3,830.36	766.07	3,064.29	766.07
65,000.00	58,035.71	6,964.29	1,392.86	5,571.43	3,621.43	65%	4,526.79	905.36	3,621.43	905.36
75,000.00	66,964.29	8,035.71	1,607.14	6,428.57	4,178.57	65%	5,223.21	1044.64	4,178.57	1,044.64
45,000.00	40,178.57	4,821.43	964.29	3,857.14	2,507.14	65%	3,133.93	626.79	2,507.14	626.79
<b>290,000.00</b>	<b>258,928.57</b>	<b>31,071.43</b>	<b>6,214.29</b>	<b>24,857.14</b>	<b>16,157.14</b>		<b>20,196.43</b>	<b>4,039.29</b>	<b>16,157.14</b>	<b>4,039.29</b>

Fuente: Elaboración propia

En el caso antes mencionado para evitar multas y sanciones ante la Administración Tributaria al solicitar devolución del crédito fiscal, la cantidad total de retenciones realizadas por el contribuyente por Q20,196.43 que está integrado por retenciones de operaciones locales por el valor de Q4,039.29 y de exportación por valor de Q16,157.14. En el ejemplo anterior Q4,039.29, por operaciones locales fueron tomados en el total del crédito fiscal como parte de la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%) sujeto a compensación.

Al momento de registrar las constancias de retención en el sistema informático Retenciones Web, se deben fortalecer los controles internos llevando un registro de forma simultánea, detallando las facturas que fueron sujetas a retención del Impuesto al Valor Agregado del exportador con la numeración de la constancia de retención emitida, para establecer exactamente las cantidades que procede compensarse y las cantidades que procede efectuar el pago correspondiente. Con base a los totales generados en el reporte del control establecido, se deberá presentar la declaración jurada de retenciones del IVA, tomando en cuenta que únicamente procede compensarse los Q16,157.14, y los Q4,039.29 se debe realizar el pago respectivo en las cajas fiscales de la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes

inmediato siguiente. En el cuadro número diez se detalla el control interno sobre el detalle de las retenciones emitidas y de los totales será base para la presentación de la declaración mensual de retenciones del IVA.

### Cuadro 10: Control Interno reporte detallado de retenciones

AGENTE DE RETENCION NIT: 12345-6 NOMBRE: EJEMPLO, SOCIEDAD ANÓNIMA  
CONSTANCIAS DEL: 01/09/2015 AL: 30/09/2015

RETENCIONES PRODUCTO AGRÍCOLA Y PECUARIO							CONTROL INTERNO	
No. RETENCIÓN	FECHA RETENCIÓN	NIT PROVEEDOR	PROVEEDOR	SERIE	NO. FACTURA	TOTAL RETENIDO 65%	VALOR A PAGAR IVA LOCAL 20%	RETENCIÓN A COMPENSAR IVA EXPORTACIÓN 80%
12345	3/09/2015	232321-1	AGROPECUARIA MONJA BLANCA, SOCIEDAD ANÓNIMA	B	257	3,482.14	696.43	2,785.71
67891	8/09/2015	262728-9	LA CEIBA, SOCIEDAD ANÓNIMA	A	3030	3,830.36	766.07	3,064.29
11121	13/09/2015	332211-1	XOCOMIL, SOCIEDAD ANÓNIMA	A	1225	4,526.79	905.36	3,621.43
13141	13/09/2015	101112-3	PALMERAS CAPITAL SOCIEDAD ANÓNIMA	C	178	5,223.21	1,044.64	4,178.57
15161	14/09/2015	141516-4	EMPRESA COMERCIAL AGRÍCOLA SOCIEDAD ANÓNIMA	A	88	3,133.93	626.79	2,507.14
TOTALES						20,196.43	4,039.29	16,157.14

REALIZADO POR: \_\_\_\_\_ REVISADO POR: \_\_\_\_\_

Fuente: Elaboración propia

#### 4.1.3. Exportadores calificados en el Decreto 29-89 y Contribuyentes Especiales

Los exportadores calificados en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; así mismo, tienen la calidad de Contribuyentes Especiales, en la constancia de retención de IVA, se debe aplicar ambas retenciones en las dos calidades.

Según lo establecido en los Artículos 1 y 5 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, aplicando la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), la ley establece que puede retener y compensarse el crédito fiscal con sus operaciones de exportación y aplicando la tarifa del quince por ciento (15%), en calidad de Contribuyente

Especial debe retenerlo y pagar en los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente.

En el cuadro número once la constancia de retención número mil ciento veintidós el sistema RetenIVA al ingresar la factura número 2325 serie A por un valor total de Q57,500.50 el sistema genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por Q51,339.75, aplicando la tarifa como exportador bajo el (Decreto 29-89) del sesenta y cinco por ciento (65%) el sistema genera un importe retenido de Q4,004.50, valor que es sujeto a compensación reflejando que el sistema RetenIVA no registra la separación del crédito fiscal por operaciones de exportación y locales aplicando el impuesto retenido al total del crédito fiscal generado de la factura, creando la inconsistencia que el exportador se compense crédito fiscal por operaciones locales según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos.

En calidad de Contribuyente Especial aplicando la retención a la misma factura referida por valor total de Q27,750.00 el sistema genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por Q24,776.79 aplicando la tarifa del quince por ciento por ciento (15%), el sistema genera un importe retenido de Q445.98, valor que se retiene y debe pagarse en las cajas fiscales dentro de los primeros quince (15) días del mes inmediato siguiente.

**Cuadro 11: Constancia de retención del IVA agente de retención calificado según Decreto 29-89 y contribuyente especial**

 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA República de Guatemala, C.A.		<b>Constancia de retención de IVA</b>		<b>SAT 2229</b> Release 1.0	
				<b>1122</b>	
<b>EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCIÓN A:</b>					
<b>NIT del contribuyente</b>			<b>Nombre, razón o denominación social del contribuyente</b>		
<b>85225500</b>			<b>EL EJEMPLO SOCIEDAD ANÓNIMA</b>		
Fecha de emisión de la constancia			Cantidad de: Facturas		<b>1</b>
Día	Mes	Año	No. de factura		<b>A2325</b>
<b>23</b>	<b>NOVIEMBRE</b>	<b>2015</b>	No. de liquidación		
<b>CONCEPTOS DE RETENCIONES</b>					
<b>-cifras en quetzales-</b>					
<b>RETENCIONES EFECTUADAS POR:</b>		<b>Tarifa</b>	<b>Importe neto del bien o servicio</b>	<b>Impuesto retenido</b>	
<b>Exportador (Decreto 29-89)</b>		<b>65.00%</b>	<b>51,339.73</b>	<b>4,004.50</b>	
<b>Contribuyentes Especiales</b>		<b>15.00%</b>	<b>51,339.73</b>	<b>924.12</b>	
<b>Total</b>				<b>4,928.61</b>	
<b>IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR</b>					
<b>NIT del agente retendor</b>		<b>Nombre, razón o denominación social</b>			
<b>12345678</b>		<b>EL DIAMANTE, SOCIEDAD ANÓNIMA</b>			
RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente encaso de ser esta una rectifica					
No. De constancia que se rectifica					
(-) Valor impuesto retenido con la constancia que se rectifica					<b>.00</b>
<b>VALOR TOTAL CONSTANCIA DE RETENCIÓN EN QUETZALES</b>					<b>4,928.61</b>
Código de verificación o autenticación		MBDD1235FCB2352CADE-80E602A0 Asegure la autenticidad de este documento en el sitio <a href="http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia">http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia</a>			
Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a querimiento de la SAT.					
Cantidad en letras					
<b>TOTAL: CUATRO MIL NOVECIENTOS VEINTIOCHO CON 61/100</b>					

Fuente: Elaboración propia, basado al sistema RetenIVA

#### **4.1.4. Retenciones por Adquisición de productos Agrícolas y Pecuarios**

La adquisición de productos agrícolas y pecuarios detallados en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; faculta al exportador en retener el crédito fiscal y compensarse con las operaciones de exportación, aplicando la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%).

En el cuadro número doce la constancia de retención número veinticinco mil seiscientos setenta y siete el sistema RetenIVA, al ingresar la factura número 3355 serie A por un valor total de Q6,258,325.51 el sistema genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por un valor de Q5,587,790.63, aplicando la tarifa como exportador del sesenta y cinco por ciento (65%) el sistema genera un importe retenido por un valor de Q435,847.67, valor que es sujeto a compensación reflejando que el sistema RetenIVA no registra la separación del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, aplicando la tarifa al total del crédito fiscal generado de la factura, generando la inconsistencia que el exportador se compense crédito fiscal por operaciones locales según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos por la adquisición de productos agrícolas y pecuarios adquiridos en calidad de exportador.

En este caso se considera un ajuste con materialidad debido a que el monto operado tiene un impacto significativo en las finanzas del contribuyente, la inconsistencia consiste en que el sistema RetenIVA aplica de forma automática la retención sin tener opción a que el exportador ingrese de forma separada el impuesto generado en las operaciones locales y las operaciones de exportación.

**Cuadro 12: Constancia de retención del IVA adquisición de productos agrícolas y pecuarios**

		<b>Constancia de retención de IVA</b>		<b>SAT 2229</b> Release 1.0
República de Guatemala, C.A.				25981
<b>EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCIÓN A:</b>				
<b>NIT del contribuyente</b>		<b>Nombre, razón o denominación social del contribuyente</b>		
85225500		EL EJEMPLO SOCIEDAD ANÓNIMA		
Fecha de emisión de la constancia			Cantidad de: Facturas	1
Día	Mes	Año	No. de factura	A3355
13	JULIO	2015	No. de liquidación	
<b>CONCEPTOS DE RETENCIONES -cifras en quetzales-</b>				
<b>RETENCIONES EFECTUADAS POR:</b>		<b>Tarifa</b>	<b>Importe neto del bien o servicio</b>	<b>Impuesto retenido</b>
Adquisición de Prod Agrícolas y Pecuarios		65.00%	5,587,790.63	435,847.67
Total				435,847.67
<b>IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR</b>				
<b>NIT del agente retendor</b>		<b>Nombre, razón o denominación social</b>		
12345678		EL DIAMANTE, SOCIEDAD ANÓNIMA		
RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente encaso de ser esta una rectifica)				
No. De constancia que se rectifica				
(-) Valor impuesto retenido con la constancia que se rectifica				.00
<b>VALOR TOTAL CONSTANCIA DE RETENCIÓN EN QUETZALES</b>				<b>435,847.67</b>
Código de verificación o autenticación	MBDD1235FCB3352CADE-80E802A0 Asegure la autenticidad de este documento en el sitio <a href="http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia">http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia</a>			
Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a querimiento de la SAT.				
Cantidad en letras				
<b>TOTAL: CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA YSIETE CON 67/100</b>				

Fuente: Elaboración propia, basado sistema RetenIVA

#### **4.1.5. Retenciones por Adquisición de productos No Agrícolas y Pecuarios ó Servicios**

La adquisición de productos no agrícolas y pecuarios o servicios, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, beneficia al exportador en compensar el Impuesto al Valor Agregado retenido con el crédito fiscal sujeto a devolución, aplicando la tarifa del quince por ciento (15%).

En el cuadro número trece la constancia de retención número treinta mil setecientos cincuenta el sistema RetenIVA, al ingresar la factura número 3355 serie A por un valor total de Q30,225.50 el sistema genera el Importe neto del bien o servicio sin IVA por un valor de Q26,987.05, aplicando la tarifa como exportador del quince por ciento (15%).

El sistema RetenIVA genera un importe retenido por un valor de Q485.77, valor que es sujeto a compensación reflejando que el sistema RetenIVA, como en los casos anteriores, no registra la separación del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, aplica la tarifa al total del crédito fiscal generado de la factura, generando la inconsistencia cuando el exportador compense crédito fiscal por operaciones locales según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos por la adquisición de productos no agrícolas y pecuarios o servicios adquiridos en calidad de exportador.

**Cuadro 13: Constancia de retención del IVA adquisición de productos no agrícolas y pecuarios o servicios**

 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA República de Guatemala, C.A.		<b>Constancia de retención de IVA</b>		<b>SAT 2229</b> Release 1.0
				<b>30750</b>
<b>EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCIÓN A:</b>				
<b>NIT del contribuyente</b> <b>11335520</b>		<b>Nombre, razón o denominación social del contribuyente</b> <b>TOP ONE SOCIEDAD ANÓNIMA</b>		
<b>Fecha de emisión de la constancia</b>		<b>Cantidad de: Facturas</b>		<b>1</b>
<b>Día</b> <b>13</b>	<b>Mes</b> <b>AGOSTO</b>	<b>Año</b> <b>2015</b>	<b>No. de factura</b>	<b>A3355</b>
			<b>No. de liquidación</b>	
<b>CONCEPTOS DE RETENCIONES</b>				
				<b>-cifras en quetzales-</b>
<b>RETENCIONES EFECTUADAS POR:</b>		<b>Tarifa</b>	<b>Importe neto del bien o servicio</b>	<b>Impuesto retenido</b>
<b>Adquisición de Prod No Agrícolas y Pecuarios</b>		<b>15.00%</b>	<b>26,987.05</b>	<b>485.77</b>
<b>Total</b>				<b>485.77</b>
<b>IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR</b>				
<b>NIT del agente retendor</b> <b>15586780</b>		<b>Nombre, razón o denominación social</b> <b>TORRE BLANCA, SOCIEDAD ANÓNIMA</b>		
<b>RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente encaso de ser esta una rectifica</b>				
<b>No. De constancia que se rectifica</b>				
<b>(-) Valor impuesto retenido con la constancia que se rectifica</b>				<b>.00</b>
<b>VALOR TOTAL CONSTANCIA DE RETENCIÓN EN QUETZALES</b>				<b>485.77</b>
<b>Código de verificación o autenticación</b>		<b>MBDD1235FCB3352CADE-80E802A0</b> Asegure la autenticidad de este documento en el sitio <a href="http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia">http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia</a>		
Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a querimiento de la SAT.				
<b>Cantidad en letras</b> <b>TOTAL: CUATROCIENTOS OCHENTA Y CINCO CON 77/100</b>				

Fuente: Elaboración propia, basado sistema RetenIVA

#### **4.1.6. Declaración Jurada de Retenciones del IVA**

Dentro de las obligaciones de los Agentes de Retención se encuentra la presentación de la Declaración Jurada de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado IVA. Los requisitos que debe contener son los siguientes: número de Identificación Tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención, valor retenido, valor de las retenciones a compensar con el crédito fiscal y la fecha de cada retención realizada.

La declaración jurada, deberá ser presentada mensualmente dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, asimismo deberá ser presentada mensualmente aun cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.

En el cuadro número catorce se presenta la declaración jurada de retenciones del IVA, formulario SAT 2219 número 10355533, vigente en los períodos 2015 y 2016. Para generar el formulario, se ingresa al Sistema RetenIVA, utilizando el usuario del exportador y clave del exportador, éste sistema almacena todas las constancias emitidas en una base de datos cada mes que se declara, se debe revisar que todas las constancias del período a declarar estén en el proceso del sistema, impresas, autorizadas o anuladas, seguido, selecciona la opción en proceso, luego indica el periodo a declarar, mes, año, así como el número de identificación tributaria (NIT) del agente de retención, nombre o razón social del agente de retención, después de ingresar estos datos, el sistema busca automáticamente de acuerdo a la información ingresada, todas las constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado realizadas durante el mes que se está declarando.

El sistema RetenIVA genera de forma automática el impuesto retenido acumulado en el mes a declarar de la siguiente manera: en calidad de exportador, con la tarifa de retención del Impuesto al Valor Agregado del sesenta y cinco por ciento (65%), por la Adquisición de Productos Agrícolas y Pecuarios en el importe neto del bien o servicio

(precio sin incluir el Impuesto al Valor Agregado), por valor de Q2,284,420.98, genera un impuesto retenido acumulado por un valor de Q178,184.84; en calidad de Contribuyente Especial con la tarifa del quince por ciento (15%), el importe neto del bien o servicio (precio sin incluir el Impuesto al Valor Agregado), por valor de Q409,420.98, genera un impuesto retenido acumulado por valor de Q7,369.58; por retenciones que ha efectuado a contribuyentes inscritos en el régimen de Pequeño Contribuyente aplicando la tarifa del cinco por ciento (5%), en el importe neto del bien o servicio (precio sin incluir el Impuesto al Valor Agregado), por valor de Q2,551.50, generando un impuesto retenido acumulado por un valor de Q127.58, en la columna de Impuesto Retenido del Sistema RetenIVA, genera un Sub-total por valor de Q185,681.99, por las retenciones generadas en calidad de Exportador y Contribuyente Especial.

En la siguiente línea del ejemplo, (cuadro 14), en el título del formulario que indica: menos las retenciones a compensar con crédito fiscal por un valor de Q178,184.84 y la línea siguiente valor a pagar por valor de Q7,497.15, es en donde se genera la inconsistencia debido que el valor de Q178,184.14, según el Sistema RetenIVA genera el formulario con éste monto, sin considerar que tiene incluido crédito fiscal por operaciones locales que al momento de elaborar las constancias de retenciones no permite separar entre lo local y de exportación, el monto total no está sujeto a devolución, en consecuencia es sujeto de ajustes y multas cuando el exportador solicita devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria.

Seguidamente de no existir cambios se da por finalizada y autorizada la Declaración Jurada de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, se genera automáticamente con el reporte la Declaración Jurada de Retenciones del IVA. Al revisar la declaración si es necesario hacer algún cambio, se rectifica, para lo cual se genera una nueva declaración.

Cuadro 14: Declaración jurada de retenciones del Impuesto Al Valor Agregado

 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA República de Guatemala, C. A.	<b>DECLARACIÓN JURADA DE</b>		<b>SAT 2219</b> Release 1.0						
	<b>RETENCIONES DEL IVA</b>		No. 10355533						
NIT del agente retenedor	Nombre, razón o denominación social del agente retedor								
11225566	EL EJEMPLO SOCIEDAD ANÓNIMA								
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">PERIODO</td> <td style="text-align: center;">Mes</td> <td style="text-align: center;">JULIO</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">IMPOSICIÓN</td> <td style="text-align: center;">Año</td> <td style="text-align: center;">2015</td> </tr> </table>				PERIODO	Mes	JULIO	IMPOSICIÓN	Año	2015
PERIODO	Mes	JULIO							
IMPOSICIÓN	Año	2015							
<b>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>									
CONCEPTOS DE RETENCIONES									
<b>RETENCIONES EFECTUADAS POR:</b>	<b>Tarifa</b>	<b>Importe neto del Bien o Servicio</b>	<b>Impuesto Retenido</b>						
Adquisición Prod Agrícolas y Pecuarios	65%	2,284,420.98	178,184.84						
Contribuyentes especiales	15%	409,420.98	7,369.58						
Pequeño contribuyente 5%	5%	2,551.50	127.58						
<b>Sub-total</b>			185,681.99						
( - ) Retenciones a compensar con crédito fiscal			178,184.84						
<b>Valor a pagar</b>			7,497.15						
RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente encaso de ser esta una rectificación)									
No. declaración que se rectifica									
( - ) Valor Impuesto ingresado (en la declaración que se rectifica)									
( = ) Valor a ingresar (impuesto a pagar menos valor ingresado en la declaración que se rectificó)			7,497.15						
MULTA, INTERESES Y MORA									
( + ) Multa									
( + ) Intereses									
( + ) Mora									
( = ) Saldo a pagar ( valor a ingresar más multa, intereses y mora )									
<b>TOTAL A PAGAR</b>			<b>7,497.15</b>						
<p>A) Los documentos de soporte han sido elaborados y certificados de acuerdo a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT</p> <p>B) Declaro y juro que son verdaderos los datos contenidos en este formulario y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio</p>									

Fuente: Elaboración propia, basado sistema RetenIVA

## 4.2. Presentación de Resultados

Se presenta el análisis de los resultados obtenidos, para el efecto, se aplicó un instrumento de evaluación, el cuestionario. Treinta y siete exportadores del sector agropecuario, inscritos ante la Administración Tributaria de Guatemala en los períodos 2015 y 2016 que solicitaron devolución de crédito fiscal, objeto central de estudio de la investigación, respondieron todas las preguntas realizadas proporcionando información sobre las principales causas que originan multas y sanciones sobre la compensación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de los exportadores. Las respuestas fueron procesadas gráficamente, se realizó análisis de cada una y presentación de resultados.

La presentación y análisis de resultados se estructura de la siguiente manera:

- a) Preguntas contenidas en el instrumento de investigación, formuladas y dirigidas a exportadores del sector agropecuario.
- b) Gráficas.
- c) Análisis y resultado de las respuestas obtenidas.

Como resultado del trabajo realizado de acuerdo a la hipótesis y objetivos, a continuación, se presenta el cuestionario, las gráficas y porcentajes con base a la muestra determinada.

¿La empresa ha sido sujeto de ajustes por mala aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria?

De la muestra seleccionada, el 89% que equivale a 33 exportadores han sido sancionados, mientras que el 11% que equivale a 4 exportadores no han tenido sanción, la gráfica 1, permite visualizar que la mayoría de los exportadores han sido multados y sancionados al momento de solicitar devolución del crédito fiscal por la aplicación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

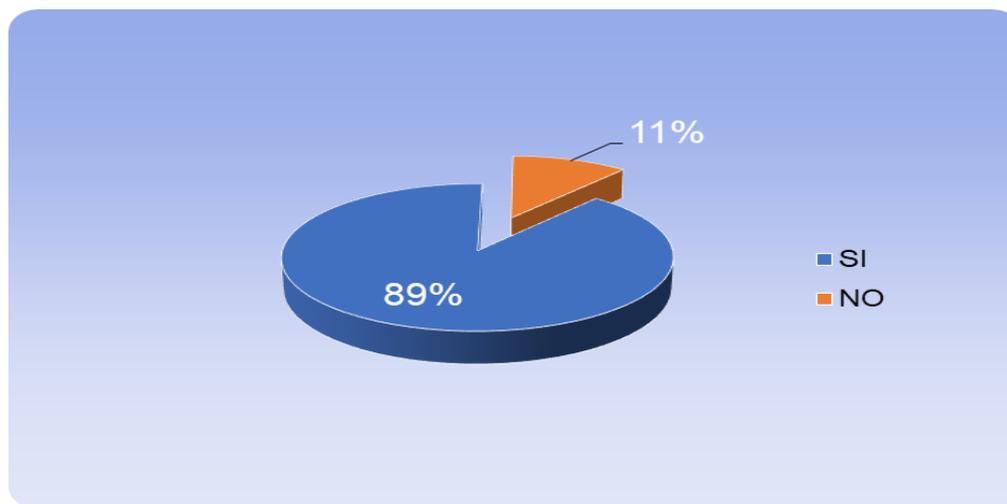
De acuerdo a los resultados obtenidos, los exportadores entrevistados que están autorizados como Agentes de Retención en su mayoría han tenido inconvenientes con las retenciones derivado que la Administración Tributaria les ha formulado ajustes y por consiguientes multas al momento de solicitar devolución de crédito fiscal, dando como resultado que existe un problema, debe ser analizado, verificar la causa principal y los efectos que conlleva para el exportador.

Es importante analizar los aspectos legales y técnicos, son elementos esenciales para identificar el procedimiento que realiza el exportador en el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos; como procede al momento de generar la constancia de retención del IVA, declaración jurada de retenciones del IVA y como declara la compensación del crédito fiscal.

El exportador presenta inconsistencias con las retenciones que genera en calidad de exportador, cuando solicita devolución de crédito fiscal, está sujeto a lo establecido en los Artículos 58, 59 y 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual establece que se cobrara multa del cien por ciento por (100%) del impuesto retenido o percibido, así como al pago de los Intereses Resarcitorios por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.

Los exportadores que no han sido sancionados por la Administración Tributaria en calidad de exportadores, según la gráfica número uno, es derivado que el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, únicamente tienen registradas las compras de productos destinados a la exportación, éstos no realizan la separación del crédito fiscal en operaciones locales y de exportación de manera que al aplicar las retenciones y compensaciones únicamente afecta al crédito fiscal por operaciones de exportación, el cual no afecta y no son sujetos a multas y sanciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria.

**Gráfica 1: A la empresa le han formulado multas y sanciones por las retenciones**



Fuente: Elaboración propia, basado a datos de encuesta, agosto 2021.

¿En qué calidad de agente de retención se encuentra autorizado por parte de la Administración Tributaria para realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

De la muestra seleccionada, el 59% equivalentes a 22 exportadores encuestados del sector agropecuario que tienen ambas calidades como Agente de Retención a cargo de exportadores y como Contribuyente Especial, el 17% que corresponde a 6 exportadores encuestados tienen la calidad de Contribuyente Especial, el 24% que corresponde a 9 exportadores son Agente de Retención en calidad de exportadores; de manera que nos permite visualizar que la mayoría de los encuestados están autorizados por la Administración Tributaria en más de una calidad como Agente de Retención.

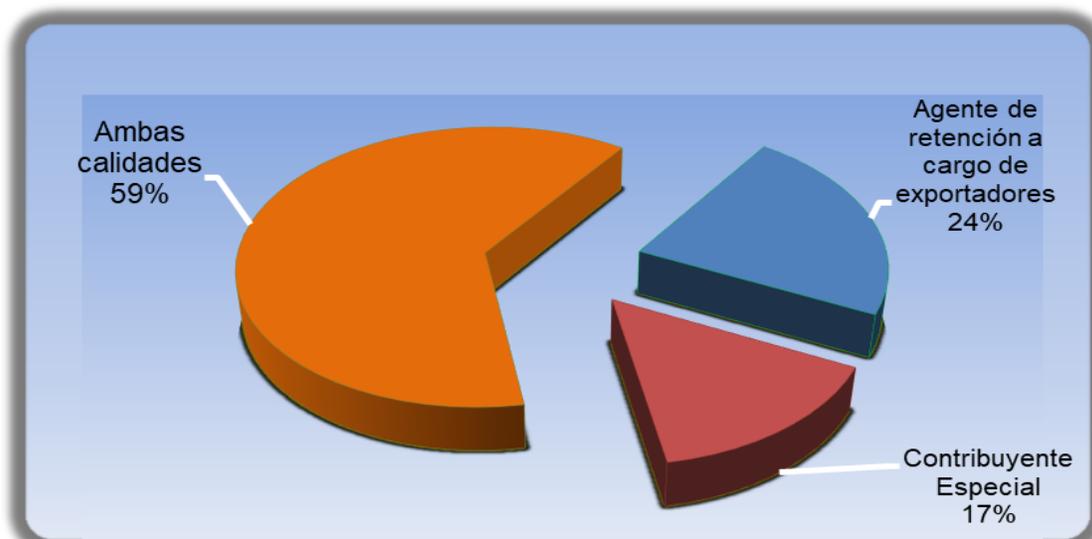
Al tener las varias calidades de Agente de Retención a cargo de exportadores y como Contribuyente Especial se le denomina (Dualidad), según el Artículo 9 del Acuerdo Gubernativo No. 425-2006, Presidencia de la República, Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, indica en los casos de los contribuyentes estén activados como Agentes de Retención en más de uno de los establecidos en la ley, deben hacer las retenciones por

cada una de las actividades en las que la Administración Tributaria lo haya activado aplicando los porcentajes que indica la ley.

En este sentido si corresponde poder efectuar ambas retenciones, el porcentaje aplicado como exportador el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que puede compensarse lo retenido con el crédito fiscal por operaciones de exportación y solicitar la diferencia ante la Administración Tributaria, en caso resulta débito fiscal éste debe enterarse a las cajas fiscales. En calidad de Contribuyente Especial, el exportador debe retener aplicando el quince por ciento (15%) y pagar lo retenido en los primeros quince (15) días calendario del mes inmediato siguiente.

Derivado de lo anterior el exportador al tener dos calidades de Agente de Retención, se origina la inconsistencia en el sistema Retenciones Web aplicando la tarifa de retención en calidad de exportador al total del crédito fiscal, de manera que no hace la separación entre operaciones locales y de exportación, así como en el formulario del Impuesto al Valor Agregado SAT-2237 y el Libro de Compras y Servicios Recibidos.

**Gráfica 2: Agente de retención calidad de exportador y contribuyente especial**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

¿Al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ha sido sancionado por mala aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, que seguimiento le ha dado?

De la muestra seleccionada, 27 exportadores equivalentes al 73% ha iniciado un proceso Administrativo, y 10 exportadores que representan el 27% han presentado recurso de lo Contencioso Administrativo, mientras que el 0% equivalente a ningún exportador ha pagado la multa que ha interpuesto la Administración Tributaria.

De acuerdo a los resultados obtenidos, en Audiencia y Resolución correspondiente se da a conocer al exportador los resultados de la auditoría practicada por la solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria. Los exportadores han sido sancionados por la incorrecta compensación de las retenciones practicadas en calidad de exportador, el Artículo 146 de Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, faculta que tiene treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente que fueron notificados, para presentar por escrito su inconformidad por los ajustes y multas formulados por la Administración Tributaria, durante este tiempo el exportador ha presentado su desacuerdo derivado a los resultados e iniciado en su mayoría un proceso administrativo.

De lo anterior, el proceso ha sido evacuar la Audiencia presentando sus argumentos citando leyes, según el Artículo 143 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, le faculta a solicitar un período de prueba de treinta (30) días hábiles, para presentar las pruebas que el exportador considere pertinentes, el cual no podrá prorrogarse.

Otro proceso que se puede llevar a cabo es realizar diligencias para mejor resolver según esta establecido en el Artículo 144 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, previo al dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver: Que se tenga a la vista

cualquier documento que sea pertinente, para que se realicen o se amplíen las que se hubiese hecho, estas diligencias se practicaran dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles.

El plazo para dictar Resolución por parte de la Administración Tributaria según los Artículos 149 y 150 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, será dentro de los treinta (30) días hábiles.

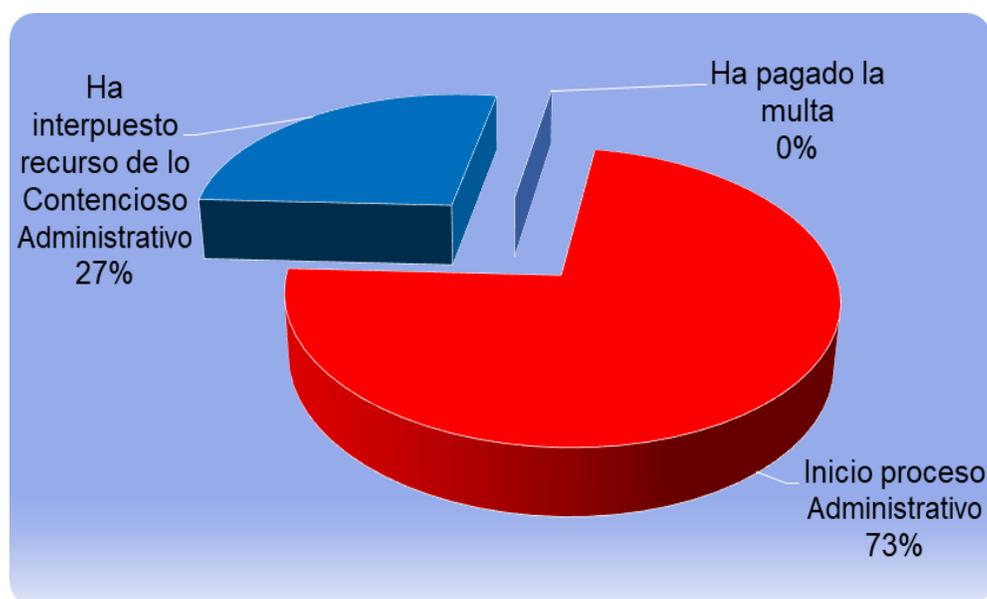
El recurso de Revocatoria es presentado por el exportador en contra de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, éste interpondrá por escrito ante el funcionario que dictó la resolución, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedara firme.

El Ocurso se da trámite cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte agraviada podrá ocurrir ante el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

El último recurso interpuesto por el exportador en desacuerdo por las sanciones formuladas por la Administración Tributaria es recurso de lo Contencioso Administrativo, éste recurso es en contra de las resoluciones de los recursos de Revocatoria, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada por los magistrados especializados en materia tributaria preferentemente, en el plazo para interponer de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

Según lo descrito anteriormente el exportador ha hecho uso de los recursos que la ley le permite, para manifestar su desacuerdo por las multas y sanciones que la Administración Tributaria ha formulado por las retenciones compensadas incorrectamente, pasando por todo el Proceso Administrativo el cual ha sido confirmada la multa y sanción, llegando ante las salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo quienes serán los que definan si procede o no el pago correspondiente para los exportadores.

**Gráfica 3: Seguimiento a multas y sanciones**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

¿La empresa cuenta con asesores especializados en materia tributaria, que les brinden la información necesaria para la correcta aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

De la muestra seleccionada, 35 exportadores equivalente al 95% de los encuestados tiene asesores especialistas en materia tributaria el cual les brindan la información oportuna acerca de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, mientras que el 5% equivalente a 2 exportadores, no cuentan con asesores tributarios, el

cual nos permite visualizar que la mayoría de los exportadores poseen asesores especialistas en materia tributaria.

De acuerdo a los resultados obtenidos, la mayoría de exportadores del sector agropecuario cuentan con asesores externos quienes les brindan la información sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, la Administración Tributaria ha determinado multas y sanciones por la incorrecta compensación de las retenciones aplicadas.

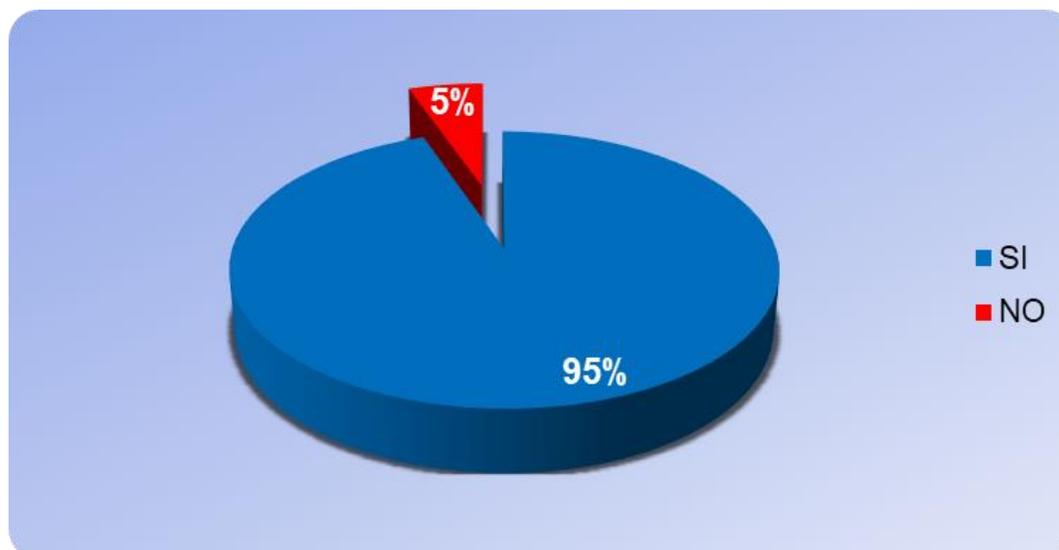
Al evaluar los períodos 2015 y 2016 sujetos a análisis no se contaba con el pronunciamiento de la Administración Tributaria como entidad fiscalizadora a través de los Criterios Tributarios Institucionales. El Criterio Tributario Institucional No. 1-2019 denominado La Correcta Compensación del del Impuesto al Valor Agregado Retenido por los Contribuyentes Inscritos como Exportadores, es una herramienta que utilizan los trabajadores de la Administración Tributaria para proceder ante las inconsistencias que se generan por la compensación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores.

Es importante mencionar que el procedimiento a seguir para que los exportadores aplicaran la compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, se realizaba por medio de la orientación de asesores tributarios y de acuerdo a los resultados de la gráfica número cuatro, ha existido confusión en la interpretación de la ley con respecto a las compensaciones, se ha interpretado de forma incorrecta las compensaciones incluyendo el crédito fiscal por operaciones locales.

Con la publicación del Criterio Tributario Institucional No. 1-2019 por tener ambigüedad en la ley y para aclarar la correcta compensación a cargo de exportadores, sin embargo, según la interpretación que los asesores tributarios le dieron a la ley, las multas y sanciones formuladas por la Administración Tributaria no proceden, por tal motivo se

inició el Proceso Administrativo para defender su criterio ante la Administración Tributaria y ante las Salas de lo Contencioso Administrativo.

**Gráfica 4: Cuenta con asesores tributarios**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

¿Qué causas considera han intervenido para ser motivo de ajuste o sanción por la aplicación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

De la muestra seleccionada, el 87% equivalente a 32 exportadores han indicado que por Interpretación de la ley ha originado ser sancionados por parte de la Administración Tributaria, el 5% que equivale a 2 exportadores indicaron por desconocimiento de la ley, mientras que el 8% equivale a 3 exportadores indicaron que la causa ha sido la mala aplicación contable.

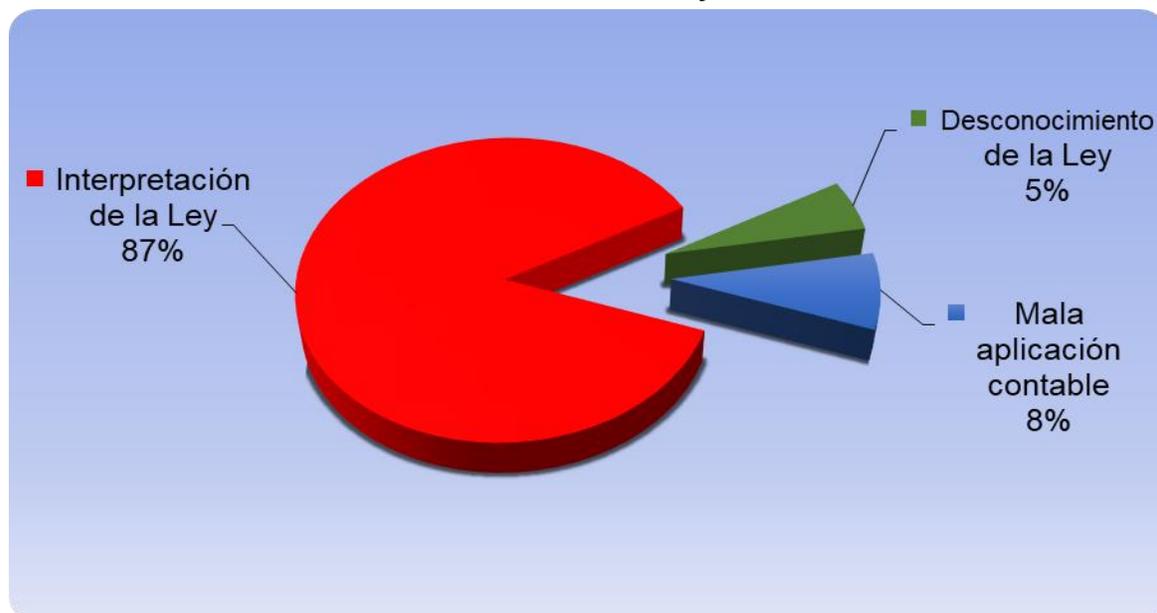
Los resultados de la encuesta reflejan que el 87% de los exportadores, coinciden que la interpretación en la ley ha sido la causa principal que ha intervenido al momento de aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores. Los Asesores Tributarios según los resultados de la gráfica cuatro son los que en la práctica definen los procesos y dan las instrucciones al exportador para aplicar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, según la interpretación a lo establecido en el Artículo 1

del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, según las entrevistas realizadas se argumenta que la ley indica que en todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución.

Con respecto a la aplicación contable el crédito fiscal, está dividido en operaciones locales y de exportación según su Libro de Compras y Servicios Recibidos, al momento de emitir la constancia de retención del IVA, se toma la totalidad del crédito fiscal generado de la factura y se aplica el porcentaje establecido en ley para las retenciones a cargo de exportadores.

Es importante mencionar que el sistema de retenciones RetenIVA ahora Retenciones Web, fue programado para tomar la totalidad del crédito fiscal de las facturas, presumiendo que todas las compras de productos adquiridos y servicios recibidos son destinadas a la exportación.

**Gráfica 5: Causa de multas y sanciones**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

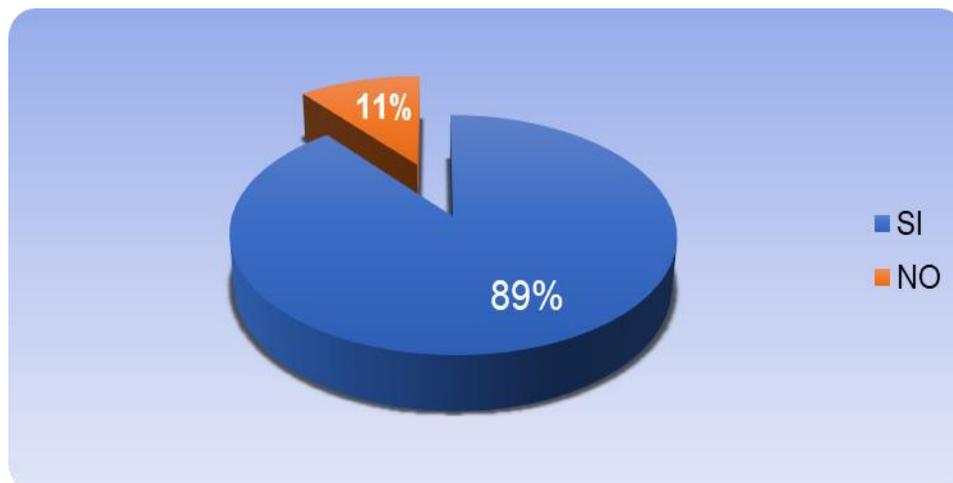
¿Considera que la interpretación de la ley ha generado confusión al momento de aplicar porcentajes, cálculo, compensación con lo establecido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria?

De la muestra seleccionada, el 89% equivalente a 33 exportadores ha tenido confusión al momento de interpretar la ley y aplicar lo indicado en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, mientras que el 11% que equivale a 4 exportadores no han tenido problemas de interpretación y aplicación de la ley.

De acuerdo a los resultados obtenidos, lo establecido en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República antes referido, ha generado confusión al momento de la aplicación de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, derivado que no establece y define un procedimiento con relación a separar cierto porcentaje del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, distinto al registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos.

Esta situación ha ocasionado multas y sanciones para el exportador, derivado que la interpretación que le ha dado la Administración Tributaria a través del Criterio Tributario Institucional 1-2019, establece que solo a las operaciones de exportación es aplicable el porcentaje de retención y compensación en calidad de exportador.

**Gráfica 6: Ha creado confusión la interpretación de la ley**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

¿Ha existido suficiente información que permita orientar de manera efectiva por parte de la Administración Tributaria acerca de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de los exportadores del sector agropecuario?

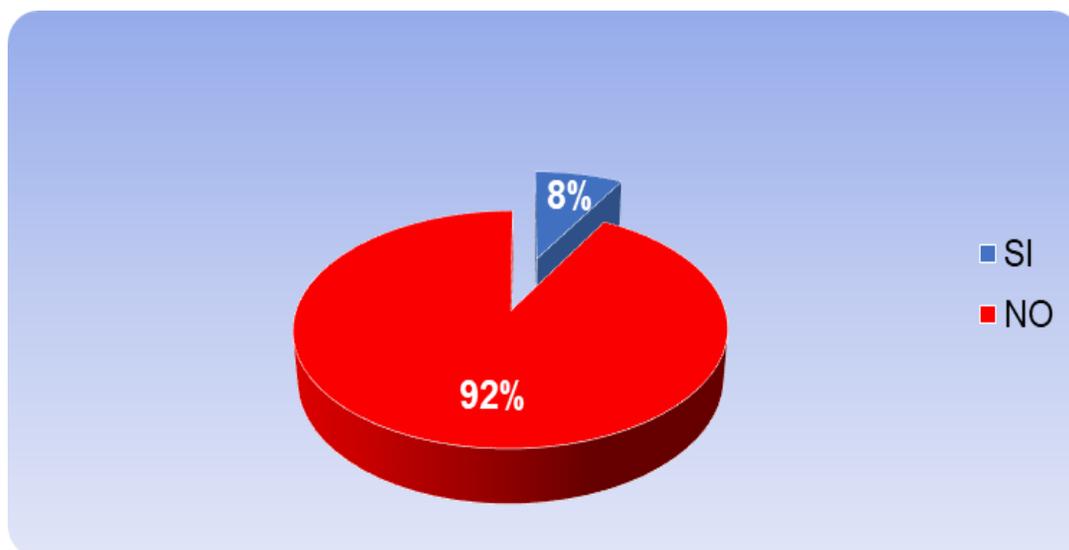
Los resultados indican que 34 exportadores equivalentes al 92% de la muestra, no han tenido suficiente información acerca de la correcta aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado por parte de la Administración Tributaria, mientras que el 8% equivalente a 3 exportadores si han tenido información sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

Los resultados de la encuesta reflejan que el 92% de los exportadores indican que no han tenido información oportuna sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, es una situación grave y ha generado controversia.

No existe información del procedimiento derivado que existe confusión en la interpretación de la ley. La Superintendencia de Administración Tributaria, se pronunció a través del criterio SAT No.1-2019, en dónde aclara la correcta compensación a cargo de exportadores; sin embargo el problema persiste, los asesores tributarios de los contribuyentes asumen otra postura al respecto de la interpretación de la ley, afirmando

de acuerdo a su interpretación que proceden las compensaciones de crédito fiscal por las retenciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal, originando que se inicie un proceso administrativo, afectando las finanzas del contribuyente por gastos de representación, asesoría, abogacía, multas e intereses resarcitorios .

**Gráfica 7: Existe información de SAT que oriente acerca de las retenciones**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

La Administración Tributaria se pronunció para indicarles a empleados sobre la correcta compensación de las retenciones a cargo de exportadores como una herramienta de trabajo derivado de lo anterior se les consulto a los exportadores lo siguiente ¿La creación de los Criterios Tributarios Institucionales puestos a disposición por parte de la Administración Tributaria por medio de su portal electrónico ha aclarado dudas sobre porcentajes, compensaciones y dualidad sobre las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario?

Los resultados indican que 32 exportadores equivalente al 86% de la muestra, que los Criterios Tributarios Institucionales no han aclarado las dudas sobre porcentajes, compensaciones y dualidad de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo

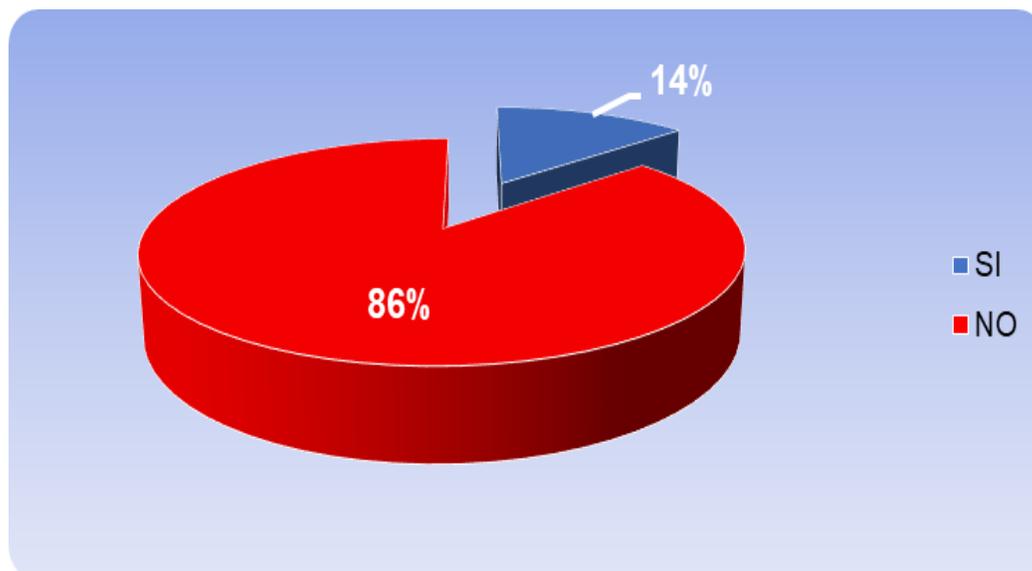
de exportadores agropecuarios, mientras que el 14% equivalente a 5 exportadores si han aclarado sus dudas.

En la encuesta se refleja que el 86% de los exportadores del sector agropecuario indican que la creación de los Criterios Tributarios Institucionales específicamente el No. 1-2019 puesto a disposición por la Administración Tributaria no ha sido de ayuda para aclarar las dudas sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, debido a que el criterio número 1-2019 está dirigido para empleados que laboran para la Administración Tributaria y define de forma general cual es la correcta compensación de las retenciones a cargo de los exportadores, al momento de presentarse éste tipo de inconsistencias indica como debe de proceder para el empleado de la Administración Tributaria.

Según el contenido determina de presentarse estas inconsistencias se procederá aplicar lo establecido en los Artículos 58, 59 y 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, con multa y el cobro de los intereses resarcitorios, cabe mencionar que los períodos 2015 y 2016 presentan estas inconsistencias el cual se están resolviendo como lo establece el Criterio Tributario Institucional No. 1-2019. El Criterio no indica el procedimiento a través del sistema Retenciones Web acerca de la separación del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación para la correcta compensación de las retenciones a cargo de exportadores a efecto de devolución de crédito fiscal de acuerdo con el penúltimo párrafo del Artículo 16 del Impuesto al Valor Agregado. Además, al verificar el manual de uso de retenciones Web del exportador habitual, no existen casillas en el sistema que permitan realizar la separación entre operaciones locales y de exportación.

Por tal razón según los resultados de la gráfica número tres reflejan el desacuerdo de los exportadores y ha originado llevar esta inconsistencia ante las Salas que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

**Gráfica 8: Los criterios tributarios institucionales han beneficiado al exportador**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

¿Cómo califica la implementación de la herramienta RetenIVA al momento de realizar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Según los resultados de los encuestados, 3 exportadores equivalentes al 8% indican que la herramienta RetenIVA es calificada como excelente, 27 exportadores equivalentes al 73% la califican como buena y 7 exportadores equivalentes al 19% la califican como mala.

El resultado de las encuestas resalta que la creación del sistema RetenIVA no ha superado las expectativas lo cual ha sido calificada por 27 exportadores del sector agropecuario como buena, no fue calificada como excelente dándole una interpretación aceptable, esto refleja que existen deficiencias al momento de utilizarla debido a que 7 exportadores la han calificado como mala según se muestra en la gráfica número nueve.

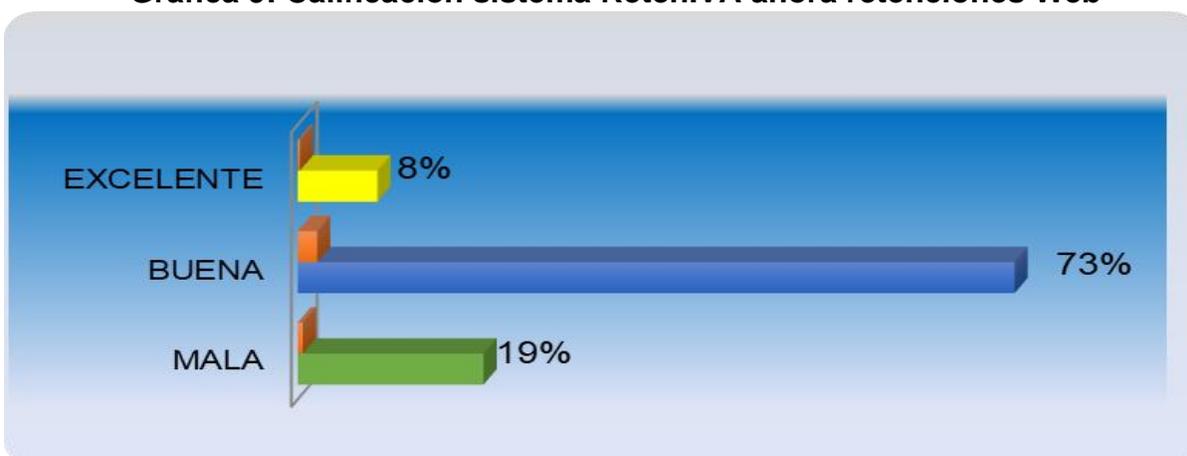
Siendo una herramienta fundamental para la emisión de las retenciones de IVA, al momento de ingresar los datos de la factura y el porcentaje sujeto para aplicar la retención el sistema de retenciones de la Administración Tributaria, realiza los cálculos

automáticamente y determina el Impuesto retenido, según lo establecido en el Acuerdo Gubernativo Número 425-2006, Presidencia de la República, Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, en su Artículo 4.

A partir del 01 de julio del año 2021, se implementa un nuevo sistema de retenciones del Impuesto al Valor Agregado llamado Retenciones Web. Al sistema se ingresa a través de la Agencia Virtual, para la aplicación de las retenciones se basa en un parámetro de búsqueda de facturas electrónicas FEL y facturas en papel.

Analizando el nuevo sistema denominado Retenciones Web cuenta con la misma programación que el sistema anterior llamado RetenIVA, presenta el mismo inconveniente, opera el valor total del crédito fiscal de la factura y hace la compensación automáticamente para la generación de la constancia de retención IVA omitiendo la separación de operaciones locales y de exportación de acuerdo al registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos. Al momento de solicitar la devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, la inconsistencia continua al respecto que se compensa el crédito fiscal por operaciones locales, ocasionando multas y sanciones para el exportador.

**Gráfica 9: Calificación sistema RetenIVA ahora retenciones Web**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

Derivado de la inconsistencia que ha generado las retenciones a cargo de los exportadores del sector agropecuario se consultó ¿Ha tenido seguimiento al momento de solicitar información sobre la aplicación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado del sector Agropecuario por parte de la Administración Tributaria?

Según los resultados de los encuestados, 35 exportadores equivalentes al 95% indican que han solicitado información a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y éstos no han tenido una respuesta y seguimiento, mientras que únicamente 2 exportadores equivalentes al 5% sí han tenido seguimiento a información requerida.

El resultado de las encuestas refleja la demanda que existe de información y procedimientos por parte de los exportadores del sector agropecuario y la falta de seguimiento y respuesta por parte de la Administración Tributaria, siendo una de las funciones de la Administración Tributaria a través de la Gerencia de Atención al Contribuyente.

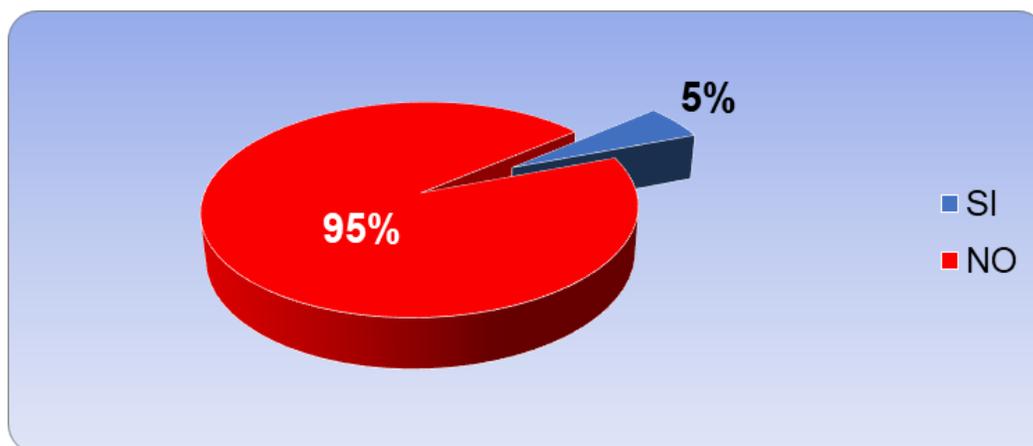
Según las reformas al Acuerdo Número 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su artículo 31D, son funciones de la Gerencia de Atención al Contribuyente las siguientes:

- a) Diseñar e implementar procesos que permitan una relación continua y cercana con los contribuyentes;
- b) Elaborar mediciones periódicas de la satisfacción del contribuyente en cuanto a la atención brindada, independientemente del canal de contacto que éste utilice: teléfono, en forma personal, correo electrónico (e-mail) y la banda de comunicaciones mundial (Web);

- c) Elaborar estudios de análisis de los resultados obtenidos en las mediciones de satisfacción al contribuyente para tomar acciones preventivas y correctivas en el servicio al contribuyente;
- d) Administrar controles estadísticos de la información e indicadores de gestión relacionados con el servicio y atención al contribuyente;
- e) Atender, resolver y dar seguimiento a quejas y reclamos presentados en cuanto al servicio prestado al contribuyente;
- f) Velar porque el personal que tenga contacto directo con el contribuyente, se capacite periódicamente en los servicios que presta la Institución y gestiones que éste realiza;
- g) Administrar el sistema integral de atención al contribuyente y asegurarse que éste funcione eficaz y eficientemente en toda la Institución, en estricta observancia a lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y lo establecido en otras disposiciones legales concerniente a la confidencialidad de la información en materia tributaria;
- h) Velar porque la atención a los requerimientos de información de los contribuyentes que se dé en los diferentes canales de contacto de la Institución, responda en tiempo real a las expectativas del contribuyente, en estricta observancia a lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República y la de confidencialidad en materia tributaria;
- i) Velar porque el Centro de Atención Telefónica Institucional (Call Center) funcione eficientemente y responda a los requerimientos de los contribuyentes;
- j) Velar porque los diferentes canales de contacto de la Institución hacia el contribuyente, proporcionen información con base a criterios definidos y estandarizados; y,
- k) Las demás que le asigne el Superintendente en materia de su especialidad.

De acuerdo a la encuesta realizada, no se están cumpliendo con las funciones que tiene por realizar la Gerencia de Atención al Contribuyente, debido que existe baja calificación de los exportadores sobre el seguimiento a las consultas que se realizan en los diferentes medios electrónicos que tiene a su disposición la Administración Tributaria.

**Gráfica 10: Seguimiento a consultas por las retenciones del IVA ante SAT**



Fuente: Elaboración propia con datos de encuesta, agosto 2021.

#### **4.3. Análisis del estudio**

De acuerdo a la investigación realizada y los resultados obtenidos con la boleta de investigación, al 89% de los exportadores encuestados, la Administración Tributaria ha formulado multas y sanciones por las compensaciones de retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores, problema que está afectando financieramente a los exportadores y debe darse solución inmediata basada en procedimientos legales y técnicos.

De acuerdo al análisis realizado de la información obtenida, a continuación, se identifican tres principales causas que originan la compensación incorrecta de las retenciones:

- a) La interpretación de la ley
- b) Sistema RetenIVA ahora Retenciones Web calificado como bueno pero no excelente
- c) La atención y seguimiento de consultas sobre las retenciones del Impuesto al Valor Agregado realizadas a la Administración Tributaria no supera las expectativas de los exportadores.

Un procedimiento indefinido basado en la ley acerca de la compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, es la razón por la que los exportadores

interpreten la ley aplicando su propio criterio, resultado que toman como válido; según el análisis que el exportador realiza, todo lo retenido en calidad de exportador puede ser compensado con el crédito fiscal sujeto a devolución.

El sistema Retenciones Web es una herramienta implementada por la Administración Tributaria para operar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, presenta deficiencias, es calificada por los exportadores del sector agropecuario como una herramienta buena, no considerada como excelente, según resultado de la encuesta realizada. Las deficiencias técnicas que presenta la herramienta son: cálculo incorrecto en las retenciones, falta de memoria de los servidores, así como la falta de separación del impuesto retenido en operaciones locales y de exportación.

Otro aspecto importante indicado en el Artículo 38 del Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, Presidencia de la República, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las compras e importaciones de bienes y adquisición de servicios deben separarse al finalizar cada período mensual, en la práctica se realiza el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos. Al verificar la declaración jurada y pago mensual del IVA general, formulario SAT-2237, la declaración debe realizarse separando las operaciones locales y las de exportación; en ambos se realiza la separación del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación. En el sistema Retenciones Web, por el contrario, al operar la retención del IVA, la tarifa se aplica al total del impuesto, sin considerar la separación de las operaciones locales y de exportación.

El sistema Retenciones Web, no permite al exportador ingresar al sistema el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación de forma separada como se registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos.

La publicación en el portal SAT del Criterio Tributario Institucional No. 1-2019, en el año 2019 denominado “La Correcta Compensación del Impuesto al Valor Agregado retenido por los contribuyentes inscritos como exportadores”, define el procedimiento correcto

para el registro del Impuesto al Valor Agregado para exportadores en cuanto a la compensación del crédito fiscal, análisis técnico que la Administración Tributaria realiza en donde al persistir inconsistencia sobre la compensación, crea la herramienta para que los auditores tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, realicen el ajuste correspondiente y apliquen las multas al exportador de acuerdo a lo establecido en la ley.

Para determinar si la publicación del Criterio Tributario Institucional solucionó la inconsistencia sobre la compensación incorrecta del impuesto retenido al crédito fiscal para los períodos 2019, 2020 y 2021, ante las solicitudes de devolución de crédito fiscal que realizó el exportador, se solicitó información a la Unidad Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria.

A través de la Resolución Número R-SAT-IAJ-DC-UIP-1354-2022, de fecha veinticuatro de mayo de dos mil veintidós, la Unidad Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria se obtuvo la siguiente respuesta: *“no se tiene procesada la información relacionada con los montos o números de casos por retenciones compensadas incorrectamente por parte de exportadores”*. Esta respuesta se considera una debilidad que actualmente tiene la Administración Tributaria siendo un problema que afecta directamente las finanzas del exportador por las multas que se formulan y al fisco por la no disponibilidad de impuesto retenido. (p. 3)

Se determinó que el problema aún persiste después de la publicación del Criterio Tributario Institucional en el año 2019, no se resolvió el problema y continúa presentando inconsistencias para los años posteriores, el exportador compensa incorrectamente las retenciones del Impuesto al Valor Agregado. En la sección de anexos, se muestra la explicación de la multa que formula la Administración Tributaria. Así mismo, se consultó si contaban con registros acerca de montos en quetzales que retuvieron los agentes de retención en calidad de exportadores en los períodos 2015, 2016, 2019, 2020 y 2021, para establecer si las multas y sanciones se consideran

materiales o inmateriales, la Unidad Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria dio respuesta a través de la misma resolución, indicando el número de agentes de retención con calidad de exportadores y retenciones de IVA practicadas, el monto del IVA retenido en quetzales, según se detalla en el cuadro en los anexos de esta investigación, el cual es considera material.

Teniendo como resultado que del período 2015 al 2021 se reporta un promedio de IVA retenido de novecientos uno punto ochenta y seis millones de quetzales ( 901.86, cifra expresada en millones de quetzales), considerando una cantidad importante que afecta al exportador, según respuestas, en el análisis de la gráfica número uno, al 89% de los exportadores se les ha formulado multas y sanciones por la Administración Tributaria por la compensación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo al Artículo 28 Derecho de Petición, de la Constitución Política de la República de Guatemala, con respecto a la materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparo o ajustes por cualquier tributo, este derecho es fundamental para el exportador. Según el resultado en la gráfica número tres, el 73% de los exportadores han iniciado un proceso administrativo impugnando las resoluciones de la Administración Tributaria por las multas y sanciones impuestas por la compensación incorrecta de las retenciones a cargo de exportadores, el 27% ha llevado estas impugnaciones a las salas de lo Contencioso Administrativo, ejerciendo su derecho de defensa presentando su desacuerdo hasta llegar a la resolución de sentencia de juez.

Con respecto al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala Principio de Legalidad, en el inciso f) Las infracciones y sanciones tributarias. Están establecidas en los Artículos 58 y 59 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, con respecto a la transgresión que incurren los Agentes de Retención por retener y compensarse las operaciones locales del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y no enterarlo en las cajas fiscales en los primeros

quince (15) días del mes inmediato siguiente, según el análisis se ésta incurriendo en multas y sanciones para el exportador por la falta de solución inmediata al sistema Retenciones Web implementado por la Administración Tributaria, el cual no permite separar el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación según lo registrado y declarado por el exportador.

El Artículo 3 inciso h) del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, indica: Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es atribución que le corresponde a la Administración Tributaria que los sistemas informáticos implementados faciliten a los contribuyentes la declaración de sus impuestos, para los Agentes de Retención a cargo de exportadores la creación del Sistema Retenciones Web está creando inconsistencias que afectan las finanzas de los contribuyentes, debido que al no compensar correctamente las operaciones genera multas y sanciones, situación que contraviene lo establecido en el Artículo antes referido.

Las multas y sanciones generadas al exportador no son por la falta del cumplimiento de las obligaciones tributarias, es por el procedimiento establecido en el sistema Retenciones Web para la generación de las constancias de retención y la declaración jurada de retenciones del IVA distinto al registro contable y en la presentación de la declaración mensual del IVA.

El Artículo 105. \* Determinación por el Contribuyente o Responsable. del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, indica: La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.

El exportador está cumpliendo con el procedimiento de acuerdo a las casillas establecidas en el sistema Retenciones Web. La Administración Tributaria ya definió la correcta compensación a cargo de contribuyentes inscritos como exportadores a través del Criterio Tributario Institucional 1-2019, dejando sin definir el procedimiento correcto que le facilite al exportador al momento de operar sus retenciones y efectuar la compensación teniendo separado el crédito fiscal.

La propuesta de solución corresponde a la implementación de dos casillas en el sistema Retenciones Web que permitan al exportador separar las operaciones locales y de exportación del crédito fiscal para la correcta aplicación de la compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado como lo indica la ley y su reglamento.

El sistema Retenciones Web, al permitir que el exportador ingrese separado el crédito fiscal en las facturas electrónicas FEL seleccionadas cuando corresponda y seguidamente al realizar la retención y compensación, podrá demostrar en la declaración Jurada de Retenciones del IVA, que lo destinado por operaciones locales no fue compensado.

Ventajas que tienen los exportadores al implementar las casillas para poder ingresar separado el crédito fiscal al sistema Retenciones Web:

- a) Eliminar el riesgo de multas y sanciones
- b) Declarar que se compenso únicamente crédito fiscal por operaciones de exportación
- c) No ser fiscalizado frecuentemente por la Administración Tributaria, por retenciones compensadas incorrectamente.

#### **4.4. Análisis de resultados y propuesta**

La Administración Tributaria a partir del 01 de julio de 2021, puso a disposición el sistema Retenciones Web para Agentes de Retención activos a través de la Agencia

Virtual para operar y generar la constancia de retención de IVA y la Declaración Jurada de Retenciones del IVA correspondiente.

La implementación de dos casillas en el sistema Retenciones Web que permitan al exportador ingresar separado el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación son favorables para la correcta compensación del crédito fiscal retenido, de acuerdo al manual de uso de retenciones Web Exportador Habitual consultado, al momento que el usuario seleccione las facturas electrónicas FEL y contengan los ítems de bienes y servicios que le aplique las tarifas establecidas en el Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, y les faculte compensarse el crédito fiscal retenido.

El sistema Retenciones Web, como muestra el cuadro número quince, debe permitir generar una ventana que contenga la consulta al usuario si las facturas electrónicas FEL seleccionadas contienen separado el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, si procede, manualmente pueda el usuario ingresar los montos respectivos en las casillas IVA Local e Iva Exportación, el sistema realizará la retención en los montos donde indica Afecto Retención teniendo identificado que estas facturas cuentan con el crédito fiscal separado, en la casilla Retención mostrara el valor de la retención realizada; en caso no tenga el usuario separado el crédito fiscal dejara el blanco las casillas, y el sistema realizara el cálculo del monto que aparece en la casilla Afecto Retención aplicando la tarifa que corresponda, seguidamente teniendo establecido el crédito fiscal por operaciones de exportación se generara la constancia de retención del IVA y dentro de los primeros quince (15) días del mes inmediato siguiente se presentara la Declaración Jurada de Retenciones del IVA.

**Cuadro 15: Selección de facturas electrónicas FEL ingreso crédito fiscal local y de exportación**

The screenshot shows the 'Retenciones Web' interface. At the top, there's a search filter section titled 'PARÁMETRO BÚSQUEDA DE FACTURAS RÉGIMEN FEL'. It includes fields for 'Emisión del:' (01/10/2021), 'Atr:' (21/10/2021), 'Regimen:' (GSA Y PDI), 'Tipo Documento:' (FEL), and a checkbox for '¿Es fecha de emisión constancia?' (checked). A 'Buscar' button is present. Below this is a section titled 'DETALLE DEL PROVEEDOR Y SUS FACTURAS' which contains a table of invoice details.

NIT	Nombre	Número Autorización	Serie	Número de Factura	Fecha Factura	Total Factura	Importe Neto	Afecto Retención	Retención	Iva Local	Iva Exportación
11225545	Tikal Sociedad Anónima	1540BD5A-7752-5892-B82E-258BB9C03C27	E540AD3A	3360316846	12/10/2021	Q57,258.60	Q51,123.75	Q6,134.85	Q3,967.65	Q1,595.06	Q2,392.59
22558891	Baul Sociedad Anónima	7752-5892C83E-258BB9C03C29	A940AC3A	4860216744	9/10/2021	Q27,351.60	Q24,421.07	Q2,930.53	Q1,904.84	Q761.94	Q1,142.31
22554400	Rodeo Sociedad Anónima	8752-5992-C82E-248C29C03C26	M430AC1B	9460216832	15/10/2021	Q65,852.20	Q58,796.61	Q7,055.59	Q4,586.14	Q1,834.45	Q2,751.68
33445589	Palacio Sociedad Anónima	8752-5592-B82E-238H29C03C31	C530AC1C	1230216529	21/10/2021	Q75,225.10	Q67,165.27	Q8,059.83	Q5,238.89	Q2,095.56	Q3,143.33
<b>TOTAL</b>						<b>Q225,687.50</b>	<b>Q201,506.70</b>	<b>Q24,180.80</b>	<b>Q15,717.52</b>	<b>Q6,287.01</b>	<b>Q9,430.51</b>

Fuente: Elaboración propia, basado sistema Retenciones Web

#### 4.4.1. Constancia de Retención de IVA a través del Sistema Retenciones Web

A través del sistema Retenciones Web se genera la constancia de Retención del IVA, de un período determinado, puede ser consultado por el contribuyente (proveedor) a través de su agencia virtual, para verificar que retenciones ha emitido sus clientes y registrarlas en sus operaciones contables. Esta constancia según el procedimiento verificado toma el total del importe neto y sobre ese monto aplica la tarifa para calcular el IVA retenido en calidad de Exportador o Contribuyente Especial según corresponda.

Al continuar con este procedimiento el exportador al compensar el crédito fiscal retenido y solicitar ante la Administración Tributaria devolución de crédito fiscal, si tiene separado el crédito fiscal en operaciones locales y de exportación, tendría la inconsistencia de retenciones compensadas incorrectamente debido que fue tomado el total del crédito fiscal en la constancia de retención del IVA, en el Libro de Compras y Servicios Recibidos tiene separado su crédito fiscal, no correspondiendo los valores por consiguiente, está sujeto a multas y sanciones al conferirle la Audiencia correspondiente.

En el cuadro número dieciséis está generada la constancia de retención del IVA número 2005262966507, según formulario SAT 2229, el sistema Retenciones Web al importe neto del bien sin IVA por un valor de Q201,506.70, por adquisición de productos agrícolas y pecuarios o servicios con una tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), realizando la retención por un valor de Q15,717.52, el crédito fiscal es sujeto a compensación en calidad de exportador y tiene incluido IVA por operaciones locales.

**Cuadro 16: Constancia de retención de IVA a cargo de exportadores sistema retenciones web**

		<b>CONSTANCIA DE RETENCIÓN DE IVA</b>		<b>SAT 2229</b>	
				Número de Constancia	2005262966507
<b>EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCIÓN A:</b>					
NIT del contribuyente			Nombre, razón o denominación social del contribuyente		
11335520			TOP ONE SOCIEDAD ANÓNIMA		
Fecha de emisión de la constancia			Cantidad de Facturas	4	
Día	Mes	Año	Serie		
21	10	2021	Número de factura		
<b>DETALLE DE CONSTANCIA</b>					
<b>CONCEPTO</b>			<b>TARIFA</b>	<b>IMPORTE NETO DEL BIEN</b>	<b>RETENCIÓN</b>
Adquisición de Prod Agrícolas y Pecuarios ó Servicios			65.00%	Q201,506.70	Q15,717.52
<b>TOTAL</b>					<b>Q15,717.52</b>
<b>IDENTIFICACIÓN DEL AGENTE RETENEDOR</b>					
NIT	15586780	Contribuyente	TORRE BLANCA, SOCIEDAD ANÓNIMA		
Tipo agente de retención	EXPORTADOR	Unidad			
<p>Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permaneceran en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o preentaré a requerimiento de la SAT.</p> <p><b>Código de verificación o autenticación:</b> La presente constancia de retención, podrá verificarla ingresando a su Agencia Virtual SAT en el sitio web: <a href="https://portal.sat.gob.gt">https://portal.sat.gob.gt</a></p> <p>Cantidad en letras:</p>					
<b>Total: QUINCE MIL SETECIENTOS DIECISIETE QUETZALES CON 52/100</b>					

Fuente: Elaboración propia, basado sistema Retenciones Web

Teniendo emitida la constancia de retención del IVA generada número 2005262966507, según lo establecido en el cuadro número quince seguido de la selección de las facturas electrónicas FEL e ingresando los valores del crédito fiscal en aquellas facturas que tienen separado el crédito fiscal en operaciones locales y de exportación.

El sistema Retenciones Web mostrara de forma automática el valor del crédito fiscal donde es aplicable la retención por operaciones de exportación como se muestra en el cuadro número quince, el valor de Q15,717.52 que corresponde al valor total retenido, mostrara el valor que corresponde compensarse por Q9,430.51 correspondiente al sesenta por ciento (60%), según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, y el valor de Q6,287.01 correspondiente al cuarenta por ciento (40%) por operaciones locales según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, este monto corresponde a crédito fiscal que corresponde a operaciones locales que no puede compensarse y deberá ser parte del valor a pagar y no procede aplicar la tarifa de retención en calidad de exportador.

Seguidamente se procedería a generar la declaración jurada de retenciones del IVA, únicamente se ingresa en la casilla correspondiente el monto por las retenciones a compensar con crédito fiscal por operaciones de exportación.

#### **4.4.2. Declaración Jurada de Retenciones del IVA**

La presentación de la Declaración Jurada de Retenciones del IVA y pago mensual de las retenciones identificada con el número de formulario 10 332 000 0001 efectuadas de acuerdo al régimen que se hayan practicado las retenciones del IVA, desde la opción generar declaración jurada, el sistema Retenciones WEB genera una declaración jurada desde el formato de Declaraguante, seguidamente se imprime el formulario SAT-2000, para la presentación en las ventanillas de los bancos del sistema, después de realizado el pago se puede imprimir el formulario con el número de acceso y número de formulario a través de Declaraguante, el cual aparecerá en estado 4 de 4 presentado, para su resguardo y a requerimiento de la Administración Tributaria por las solicitudes de devolución de crédito fiscal futuras.

De acuerdo al procedimiento realizado en el cuadro número quince y la emisión de la constancia de retención número 2005262966507 del IVA, el crédito fiscal exportación por un valor de Q9,430.51 correspondiente al sesenta por ciento (60%), según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, el crédito fiscal por valor de Q6,287.01 correspondiente al cuarenta por ciento (40%) por operaciones locales según el registro en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, será crédito fiscal que corresponde a operaciones locales que no corresponde compensar y formará parte del valor a pagar en la presentación de la declaración jurada de retenciones del IVA.

En el cuadro número diecisiete se presenta la declaración jurada de retenciones del IVA, de las cuatro facturas seleccionadas según el detalle en el cuadro número quince y la separación ingresada por el exportador del crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, como resultado el valor de Q201,506.70 corresponde al valor neto del bien o servicios sin IVA aplicada la tarifa del sesenta y cinco por ciento (65%), y el impuesto retenido por un valor de Q15,717.52, declarando el crédito fiscal correcto en la casilla (-) Retenciones a compensar con crédito fiscal por un valor de Q9,430.51.

Como se estableció en el cuadro número quince, el valor de Q6,287.01 que corresponde a operaciones locales retenido será parte del valor a pagar que no corresponde la compensación y que no forma parte de las compras destinadas a la exportación, se procederá a pagar en las cajas fiscales dentro de los quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente el crédito fiscal retenido por operaciones locales.

Lo retenido en calidad de exportador es necesario verificar que el sistema Retenciones Web realice los cálculos correctos según lo ingresado en el cuadro número catorce Selección de facturas electrónicas FEL ingreso crédito fiscal local y de exportación, que contenga las cantidades correctas del crédito fiscal ingresado por el exportador, basado en la separación que realizó del crédito fiscal en el Libro de Compras y Servicios Recibidos.

Con este procedimiento se eliminaría el riesgo al exportador de multas y sanciones al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, cumpliendo con lo establecido en el Artículo 7 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, establece que el impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos.

Cuadro 17: Declaración jurada de retenciones del IVA sistema retenciones web

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor: Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.			
<b>SAT</b> Superintendencia de Administración Tributaria	<b>DECLARACIÓN JURADA DE RETENCIONES DEL IVA</b>		<b>SAT-2320</b> Release 1
Número de Acceso 717 707 123	Impuesto al Valor Agregado, Retenciones efectuadas. Declaración jurada y pago mensual.		Número de Formulario <b>10 332 000 0001</b>
	<b>3 de 4: Congelado</b>		Número de Contingencia 15 999 888 777 666 555 44 333
<b>Aclaraciones</b>			
<b>¿Quiénes pueden utilizar este formulario?</b> Los agentes de retención del IVA autorizados por la SAT para efectuar las retenciones establecidas en la ley.			
<b>¿Cómo se usa este formulario?</b> Llenado automático por el sistema RetenIVA.			
<b>1. NIT DEL AGENTE DE RETENCIÓN</b> 11335520 <b>TOP ONE, SOCIEDAD ANÓNIMA</b>			
<b>2. PERIODO A DECLARAR</b> MES <input type="text" value="OCTUBRE"/> AÑO 2021			
<b>1. MOTIVOS</b>			
Adquisición de Prod Agrícolas y Pecuarios ó Servicios	<b>65%</b>	<b>201,506.70</b>	<b>15,717.52</b>
Sub-Total			
<b>4. COMPENSACIÓN</b>			
( - ) Retenciones a compensar con crédito fiscal			<b>9,430.51</b>
Valor a pagar			<b>6,287.01</b>
<b>5. RECTIFICACIÓN (Opcional)</b> (llene solo si necesita corregir datos de un anterior formulario SAT-2320 o equivalente)			
<b>Número de formulario SAT-2340 que se rectifica</b>			
( - ) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores			<b>0.00</b>
( = ) Impuesto a pagar			<b>6,287.01</b>
( = ) Impuesto a favor del contribuyente			<b>0.00</b>
<b>5. ACCESORIOS</b> (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)			
<b>Fecha máxima de pago sin accesorios</b> Fecha de vencimiento según calendario tributario			22/11/2021
<b>¿Cuándo pagará este formulario?</b> Si el pago lo realizará después del 03/11/2021, cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esta fecha el formulario podrá adcionar sus accesorios.			22/11/2021
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)			<b>0.00</b>
(+) Multa por omisión			<b>0.00</b>
(+) Multa formal por rectificación			<b>0.00</b>
(+) Multa por omisión			<b>0.00</b>
(+) Mora			<b>0.00</b>
(=) Accesorios a pagar			<b>0.00</b>
<b>TOTAL A PAGAR</b>			<b>6,287.01</b>
A) Los documentos de soporte han sido elaborados y certificados de acuerdo a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT			
B) Declaro y juro que son verdaderos los datos contenidos en este formulario y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio			

Fuente: Elaboración propia, basado sistema Retenciones Web

## CONCLUSIONES

1. Las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario, tienen incidencia en la devolución de crédito fiscal debido a la incorrecta interpretación de la ley que los agentes de retención han realizado, además el sistema de Retenciones Web es calificado por los exportadores como bueno pero no excelente presentando deficiencias; así mismo, la falta de atención y seguimiento sobre las diversas consultas sobre el tema de las retenciones, no supera las expectativas de los exportadores.
2. De acuerdo a la investigación realizada y según Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1354-2022, de la Administración Tributaria se determinó que a los exportadores se les ha formulado multas y sanciones al solicitar devolución de crédito fiscal, por la incorrecta compensación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado.
3. El Artículo 1 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, ha ocasionado confusión para el exportador al interpretar la ley, debido que no establece como proceder si del Impuesto Retenido en calidad de exportador contiene crédito fiscal por operaciones locales, únicamente indica que la totalidad del impuesto retenido en calidad de exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución.
4. Al no existir fuente de información confiable que orientara al exportador sobre compensarse correctamente las retenciones del Impuesto al Valor Agregado para los periodos 2015 y 2016, el exportador realizó las consultas a Asesores Tributarios quienes interpretaron la ley distinta a lo pronunciado por la Administración Tributaria.
5. Se comprueba la hipótesis planteada, al fortalecer el control interno e implementar un reporte de segmentación de retenciones de IVA, en donde se dividan las operaciones locales y de exportación previo a la presentación de la declaración jurada de retenciones del IVA, el exportador del sector agropecuario eliminará el riesgo de multas y sanciones al solicitar devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria de Guatemala.

## RECOMENDACIONES

1. Para eliminar las incidencias de las retenciones del Impuesto a al Valor Agregado a cargo de exportadores al solicitar la devolución de crédito fiscal y evitar el riesgo de multas y sanciones, se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria implemente dos casillas en el sistema Retenciones Web para ingresar el crédito fiscal sujeto a retención, separando las operaciones locales y de exportación para realizar la correcta compensación únicamente de las operaciones de exportación, sin incluir las operaciones locales.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria debe aumentar sus controles, verificaciones y actualizaciones del sistema denominado Retenciones Web, puesto a disposición de los Agentes de Retención, con el objetivo de evitar multas y sanciones en el registro de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado.
3. Considerar que el crédito fiscal por operaciones locales no puede ser compensado aplicando la tarifa como exportador en las retenciones practicadas, la ley establece que el impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el Agente de Retención, ni podrá ser compensado con tributos, únicamente con el crédito fiscal por compras destinadas para la exportación.
4. Que los exportadores asistan a capacitaciones que brinda la Superintendencia de Administración Tributaria dirigido a Agentes de Retención, así mismo, consultar los resultados de la presente investigación para contribuir con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así poder dar solución a los diferentes conflictos de interpretación que ocasiona la ley.
5. El exportador debe implementar un reporte de control interno detallado de retenciones de IVA, separar el impuesto retenido por operaciones locales y de exportación; basado en la segmentación presentará la declaración jurada de retenciones del IVA con la finalidad que se recaude el impuesto correspondiente, el contribuyente realice la compensación correcta del impuesto y se evite multas y sanciones.

## BIBLIOGRAFÍA

### Consulta de Libros

Baptista Lucio, P., Fernández-Collado, C. y Hernández Sampieri, R., (2018). Metodología de la Investigación. México, McGraw-Hill Interamericana.

Cobar Sandoval, E.D. (2011). Implementación de agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado a través de las entidades descentralizadas [Tesis de Maestría, Universidad de San Carlos de Guatemala].

Mendizabal Portillo, L. A. J. (2014). Análisis Jurídico de la Evasión Fiscal y Elusión Fiscal en Guatemala [Tesis de Maestría], Universidad Rafael Landívar].

Samanamud V, E. (2013) Estudio comparado de los regímenes de Retenciones y Percepciones del IVA e Impuesto a la Renta en américa latina y el caribe.

Vilchez Zegarra, J. C. (2006). Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria.

Villegas, H. B. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma.

### Normativo

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias.

**Leyes**

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. Decreto Número 6-91.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92.

Congreso de la República de Guatemala. (1993). Código Penal. Decreto Número 17-73.

Congreso de la República de Guatemala. (2006). Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto Número 20-2006.

Congreso de la República de Guatemala. (2019). Ley para la Reactivación Económica del Café. Decreto 4-2019.

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

Presidencia de la República de Guatemala. Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Acuerdo Gubernativo Número 425-2006.

**Consultas Electrónicas**

Agexport Guatemala, Taller Regímenes de Devolución de Crédito Fiscal.

<https://www.comptetividad.gt/AdminChar/images/magazine/TALLER-IVA-Agerxport-julio2018--2e5045.pdf>

Congreso de la República de Guatemala. (2022). Listado Decretos.

[https://www.congreso.gob.gt/seccion\\_informacion\\_legislativa/decretos#gsc.tab=0](https://www.congreso.gob.gt/seccion_informacion_legislativa/decretos#gsc.tab=0)

Consortium Legal (21 de febrero de 2020). Se crea régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal para exportadores.

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a833fce2-7cd8-4eea-ac41-ea5de2c819f>

Definición de tributo. (2013). <https://definicion.de/tributo/>

Diccionario de la lengua española. (2014). <https://dle.rae.es/tributo>

1983: entra en vigencia el Impuesto al Valor Agregado (29 de julio de 2017). El Impuesto al Valor Agregado, IVA, surgió durante el régimen del general Efraín Ríos Montt, por la caída de los impuestos de exportación. <https://www.prensalibre.com/hemeroteca/1983-entra-en-vigencia-el-impuesto-al-valor-agregado/>

Impuestos (26 de febrero de 2011). Definiciones de impuestos.

<http://impuestosextoc.blogspot.com/2011/02/definiciones-de-impuestos.html>

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (diciembre de 2007). Historia de la Tributación en Guatemala.

[https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia\\_tributacion\\_en\\_guatemala.pdf](https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf)

Los recursos públicos. Las Contribuciones Especiales: Concepto.

<https://sites.google.com/site/elsistematributario/las-contribuciones-especiales-concepto>

Mexico | Enciclopedia Jurídica Onlines (15 de agosto de 2020). Impuesto al Valor Agregado. <https://mexico.leyderecho.org/impuesto-al-valor-agregado/>

Perpectivas. (09 de octubre de 2017). El IVA y su impacto en la recaudación Tributaria de Guatemala. <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/iva-y-su-impacto-en-la-recaudacion-tributaria-de-guatemala.html>

Prensa Libre. (4 de noviembre de 2021). Termómetro Fiscal, la delicada tarea de retener tributos. <https://www.prensalibre.com/opinion/columnasdiarias/la-delicada-tarea-de-retener-tributos/>

Retención. (07 de mayo de 2020). <https://economipedia.com/definiciones/retencion.html>

Superintendencia de Administración Tributaria. (2021). Criterios Institucionales. <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/#1580138892442-4721be8a-5fbf>

Universidad Privada Dr. Rafael Beloso Chacín Venezuela. (2006). El impuesto al valor agregado y el comercio electrónico en legislación tributaria venezolana. <https://www.redalyc.org/pdf/784/78450203.pdf>

Universidad Autónoma de Chihuahua. (1992). La Investigación científica. <https://investigacioncientifica.org/investigación-documental-según-autores/>

vlex (2016). Agentes de retención. <https://vlex.com.co/vid/agentes-retencion-640942433>

## ANEXOS



## BOLETA DE INVESTIGACIÓN



Universidad de San Carlos de Guatemala  
 Facultad de Ciencias Económicas  
 Escuela de Estudios de Postgrado  
 Maestría en Gestión Tributaria

### AGENTES DE RETENCION A CARGO DE EXPORTADORES DEL SECTOR AGROPECUARIO

Sus respuestas son de carácter confidencial y serán parte de la base de datos objeto de análisis de la investigación de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores agropecuarios registrados en los períodos 2015 y 2016 ante la Administración Tributaria y su incidencia al solicitar devolución de crédito fiscal.

**Instrucciones:** Marque con una X en la casilla donde se consigna su respuesta.

1. ¿La empresa ha sido sujeto de ajustes por mala aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

2. ¿En qué calidad de agente de retención se encuentra autorizado por parte de la Administración Tributaria para realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Agente de retención a cargo de exportadores


Contribuyente Especial

3. ¿Al momento de solicitar devolución de crédito fiscal ha sido sancionado por mala aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, que seguimiento le ha dado?

Ha pagado la multa


Inicio proceso Administrativo

Ha interpuesto recurso de lo Contencioso Administrativo

4. ¿La empresa cuenta con asesores especializados en materia tributaria, que les brinden la información necesaria para la correcta aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

5. ¿Qué causas considera han intervenido para ser motivo de ajuste o sanción por la aplicación incorrecta de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Mala aplicación contable

--

Interpretación de la Ley

--

Desconocimiento de la Ley

--



## BOLETA DE INVESTIGACIÓN



Universidad de San Carlos de Guatemala  
 Facultad de Ciencias Económicas  
 Escuela de Estudios de Postgrado  
 Maestría en Gestión Tributaria

### AGENTES DE RETENCION A CARGO DE EXPORTADORES DEL SECTOR AGROPECUARIO

Sus respuestas son de carácter confidencial y serán parte de la base de datos objeto de análisis de la investigación de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores agropecuarios registrados en los períodos 2015 y 2016 ante la Administración Tributaria y su incidencia al solicitar devolución de crédito fiscal.

**Instrucciones:** Marque con una X en la casilla donde se consigna su respuesta.

6. ¿Considera que la interpretación de la ley ha generado confusión al momento de aplicar porcentajes, cálculo, compensación con lo establecido en el artículo 1 del Decreto No. 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

7. ¿Ha existido suficiente información que permita orientar de manera efectiva por parte de la Administración Tributaria acerca de la aplicación de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de los exportadores del sector agropecuario?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

8. ¿La creación de los Criterios Tributarios Institucionales puestos a disposición por parte de la Administración Tributaria por medio de su portal electrónico ha aclarado dudas sobre porcentajes, compensaciones y dualidad sobre las retenciones del Impuesto al Valor Agregado a cargo de exportadores del sector agropecuario?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

9. ¿Cómo califica la implementación de la herramienta RETEN IVA al momento de realizar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Excelente

Buena

Mala

10. ¿Ha tenido seguimiento al momento de solicitar información sobre la aplicación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado del sector Agropecuario por parte de la Administración Tributaria?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_



**Expediente UIPSAT No. 1170-2021**  
**Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1213-2021**

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA.** Guatemala, veinticinco de mayo de dos mil veintiuno.

**ASUNTO:** **ALFREDO BENJAMÍN SANTIZO VÁSQUEZ**, el 13 de mayo de 2021, presentó solicitud vía correo electrónico, ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que requiere la información de la cantidad de solicitudes de devolución de crédito fiscal recibidas durante los periodos 2015 y 2016, de exportadores registrados en el sector agropecuario y sean grandes contribuyentes y sean agentes de retención del IVA, necesito monto en Quetzales solicitados y monto en Quetzales devuelto y la cantidad de solicitudes que fueron denegadas, y si cuentan con algún registro si existe una cantidad de exportadores que fueron ajustados por retenciones mal compensadas.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1170-2021**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Alfredo Benjamin Santizo Vásquez**, acerca de la información indicada en el asunto.

**CONSIDERANDO:**

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

**CONSIDERANDO:**

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala 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.

**Licda. Lucrécia Noriega Díaz**  
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
 Departamento de Consultas  
 Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 1 de 3  
 Unidad de Información Pública  
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1213-2021  
 LND/EROR/glv

**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 citado anteriormente, 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.

**CONSIDERANDO:**

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

**POR TANTO:**

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 19, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

**RESUELVE:**

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Alfredo Benjamin Santizo Vásquez**.
- II. Formar el expediente respectivo.

*Licda. Lucrécia Márquez Díaz*  
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
 Departamento de Consejo  
 Presidencia de Asuntos Jurídicos



- III. Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones establecidas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, información que fue remitida a esta Unidad por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos y Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual se detalla a continuación:

**Solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, año 2015**  
Exportadores, Agropecuario, Agentes de Retención

CANTIDAD DE SOLICITUDES INGRESADAS	MONTOS SOLICITADOS (Expresados en Quetzales)	MONTOS AUTORIZADOS (Expresados en Quetzales)	CANTIDAD DE SOLICITUDES DENEGADAS
113	467,047,223.74	274,040,956.50	38

**Solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA, año 2016**  
Exportadores, Agropecuario, Agentes de Retención

Cantidad de solicitudes ingresadas	Monto Solicitado	Monto Autorizado	Cantidad de solicitudes denegadas
42	Q 181,180,516.76	Q 109,448,524.36	10

Con a los ajustes por retenciones mal compensadas, se le informa que en el presente caso no se lleva el control por ajustes realizados.

- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico [absantizo1386@gmail.com](mailto:absantizo1386@gmail.com), proporcionada para el efecto.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

*Licda. Leticia Mercedes Díaz*  
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
Departamento de Consultas  
Superintendencia de Asuntos Jurídicos



**Expediente UIPSAT No. 1284-2022  
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1354-2022**

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA.** Guatemala, veinticuatro de mayo de dos mil veintidós.



**ASUNTO:** **ALFREDO BENJAMIN SANTIZO VÁSQUEZ**, el 17 de mayo de 2022, solicitó a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione información sobre los montos en Quetzales que han retenido los Agentes de Retención en calidad de exportadores, en los años 2015, 2016, 2019, 2020 y 2021; montos o números de casos por retenciones compensadas incorrectamente por parte de los exportadores de los años 2019, 2020 y 2021.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1284-2022**, que contiene la solicitud formulada a través de correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **Alfredo Benjamín Santizo Vásquez**, acerca de la información indicada en el asunto.

**CONSIDERANDO:**

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

**CONSIDERANDO:**

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala 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

Lidia Patricia Reyes Rodríguez  
Intendenta de Asuntos Jurídicos

Lidia Quirós Morillo Díaz  
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
Departamento de Consultas  
Intendencia de Asuntos Jurídicos



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 relacionado 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, quién 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; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala y el 2 de Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

#### RESUELVE:

- I. Toner por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Alfredo Benjamín Santizo Vásquez**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante lo requerido, según lo remitido por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, haciéndole saber que, se remite los montos en Quetzales que han retenido los Agentes de Retención en calidad de exportadores, en los años 2015, 2016, 2019, 2020 y 2021, información que obra en un archivo en formato Excel.

  
Lic. Ericka Yajaira Ordóñez Rojas  
Intendencia de Asuntos Jurídicos

  
Carlos Luis de Hoyos Díaz  
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
Departamento de Consultas  
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 2 de 3  
Unidad de Información Pública  
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1354-2022  
LNDIEKOR/mjar



Asimismo, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, se le hace saber que, no se tiene procesada la información relacionada con los montos o números de casos por retenciones compensadas incorrectamente por parte de los exportadores.



Lo indicado anteriormente, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, mismo que establece que el enlace de cada una de sus 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.

- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Hacer del conocimiento del solicitante, la presente resolución a la dirección de correo electrónico [absantizo1386@gmail.com](mailto:absantizo1386@gmail.com), proporcionada para el efecto.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

  
 Lic. Francisco Andrés Ordoñez Reges  
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos

  
 Licda. Lucrécia Noriega Díaz  
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
 Departamento de Consultas  
 Intendencia de Asuntos Jurídicos

## Número de agentes de retención con calidad de exportador y retenciones de IVA practicadas

Cifras en unidades y en millones de quetzales en términos brutos

Año	Cantidad de contribuyentes con calidad de Exportador	IVA retenido
2015	397	812.46
2016	398	823.08
2017	398	845.35
2018	464	645.50
2019	540	990.93
2020	549	1,387.57
2021	543	808.16

Fuente: Elaboración propia con información del Sistema de Retenciones del IVA.



## EXPLICACIÓN DE MULTA

**CONTRIBUYENTE:**

**NIT:**

### EXPLICACIÓN DE MULTA

#### IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

**Períodos impositivos:** Del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2018

**Nombre de la sanción:** Multa del 100% correspondiente a Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, no enteradas a la Administración Tributaria en el plazo legal.

**Valor de la multa:** **Q27,891.25**

**Explicación:**

Derivado de la auditoría realizada se determinó impuesto a pagar por retenciones del Impuesto al Valor Agregado por operaciones locales no enteradas a la Administración Tributaria, por **VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y UN QUETZALES CON VEINTICINCO CENTAVOS (Q27,891.25)**, las cuales compensó con el crédito fiscal por operaciones de exportación.

De conformidad con el artículo 91 del Código Tributario y sus reformas, “(...) quienes actuando en calidad de agente de retención o percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido (...)”, por lo que corresponde sancionar la infracción tributaria cometida con multa del 100%, correspondiente a los períodos impositivos del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2018, que asciende a Q27,891.25 más intereses resarcitorios.

Por lo que de conformidad con lo establecido en los artículos 88, 89 y 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, procede cobrar multa de Q27,891.25 equivalente al 100% del impuesto omitido.

**Base Legal:** Artículos 58, 59, 88, 89, 91 y 103, del Decreto Número 6-91, Código Tributario, 19 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado; ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala. Artículos vigentes en los períodos impositivos auditados.

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1: De la tarifa del Impuesto al Valor Agregado tarifa única	16
Cuadro 2: Porcentaje de retención por actividad	31
Cuadro 3: Crédito fiscal declarado sujeto a devolución	33
Cuadro 4: Ejemplo de correcta compensación a cargo de exportador habitual	34
Cuadro 5: Tamaño de la muestra estadística	44
Cuadro 6: Constancia de retención del IVA año 2015 agente de retención exportador y contribuyente especial	48
Cuadro 7: Ventas año 2015	50
Cuadro 8: Registro de las ventas septiembre 2015	50
Cuadro 9: Separación del crédito fiscal local y de exportación registro en el libro de compras y servicios recibidos	53
Cuadro 10: Control Interno reporte detallado de retenciones	54
Cuadro 11: Constancia de retención del IVA agente de retención calificado según Decreto 29-89 y contribuyente especial	56
Cuadro 12: Constancia de retención del IVA adquisición de productos agrícolas y pecuarios	58
Cuadro 13: Constancia de retención del IVA adquisición de productos no	60
Cuadro 14: Declaración jurada de retenciones del Impuesto Al Valor Agregado	63
Cuadro 15: Selección de facturas electrónicas FEL ingreso crédito fiscal local y de exportación	89

Cuadro 16: Constancia de retención de IVA a cargo de exportadores sistema retenciones web	91
Cuadro 17: Declaración jurada de retenciones del IVA sistema retenciones web	95

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: A la empresa le han formulado multas y sanciones por las retenciones	66
Gráfica 2: Agente de retención calidad de exportador y contribuyente especial	67
Gráfica 3: Seguimiento a multas y sanciones	70
Gráfica 4: Cuenta con asesores tributarios	72
Gráfica 5: Causa de multas y sanciones	73
Gráfica 6: Ha creado confusión la interpretación de la ley	75
Gráfica 7: Existe información de SAT que oriente acerca de las retenciones	76
Gráfica 8: Los criterios tributarios institucionales han beneficiado al exportador	78
Gráfica 9: Calificación sistema RetenIVA ahora retenciones Web	79
Gráfica 10: Seguimiento a consultas por las retenciones del IVA ante SAT	82