

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



**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO Y REQUISITOS LEGALES PARA LA
SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE UNA EMPRESA
EXPORTADORA DE PRODUCTOS QUÍMICOS EN GUATEMALA**



LICDA. SHIRLY LILIANA LÓPEZ SANTOS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO Y REQUISITOS LEGALES PARA LA
SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE UNA EMPRESA
EXPORTADORA DE PRODUCTOS QUÍMICOS EN GUATEMALA**

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

Docente del curso

MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor

LICDA. SHIRLY LILIANA LÓPEZ SANTOS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

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

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

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

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez

ACTA/EP No. **2432****ACTA No. GT-D-22-2020**

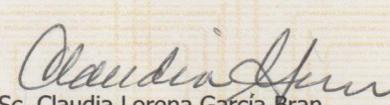
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 17 de octubre de 2020, a las 15:45 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Shirly Liliana López Santos, carné No. 201215792, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado –SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "DENEGATORIA DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADO DE LA RECEPCIÓN DE RETENCIONES DE IVA EN UNA EMPRESA EXPORTADORA DE PRODUCTOS QUÍMICOS EN GUATEMALA", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 70 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

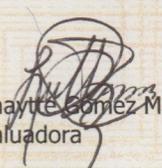
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los diecisiete días del mes de octubre del año dos mil veinte.



MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluadora



MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez
Evaluadora



Lcda. Shirly Liliana López Santos
Postulante



J.D-TG. No. 1,390 - 2020
Guatemala, 2 de diciembre del 2020

Estudiante
SHIRLY LILIANA LÓPEZ SANTOS
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Segundo, inciso 2.1, subinciso 2.1.1 del Acta 23-2020, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 30 de noviembre de 2020, que en su parte conducente dice:

SEGUNDO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

2.1 Graduaciones

2.1.1 Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación de Maestría en Arte

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 los Exámenes de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas del Jurado Examinador y los expedientes académicos correspondientes.

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

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRÍA: GESTIÓN TRIBUTARIA
Sección: "D"

No.	Ref. Orden Imp.	Nombre Completo	Camet	Título Completo de TPG
20	Ref. EEP Of. GT-D-22-2020	SHIRLY LILIANA LÓPEZ SANTOS	201215792	DENEGATORIA DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADO DE LA RECEPCIÓN DE RETENCIONES DE IVA EN UNA EMPRESA EXPORTADORA DE PRODUCTOS QUÍMICOS EN GUATEMALA

3º. Manifestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

DEDICATORIA

A DIOS

Por ser guía y luz en mí camino, mi refugio en todo momento. Porque de él procede la sabiduría, le doy gracias por permitirme culminar esta meta.

A MI MADRE

Por su apoyo incondicional, su amor y paciencia durante todo este tiempo. Su ejemplo de esfuerzo, trabajo y superación que me enseñaron a perseverar hasta cumplir mis metas, y especialmente a creer en mí.

A MI PADRE

Por su amor y apoyo incondicional durante este tiempo, por ser una persona fundamental en mi formación y sus consejos que me motivaron a seguir adelante, se lo agradece siempre.

A MIS HERMANAS Y SOBRINOS

Por su cariño y desear lo mejor para mí en todo momento, por las experiencias compartidas que hicieron de mí una mejor persona. Por formar parte de mi vida.

A MIS AMIGOS

Por los momentos compartidos, por su aprecio y por demostrarme el valor de la amistad.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por ser la casa de estudios que me ha formado profesionalmente.

Contenido

Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes	2
1.1 Actividad de Exportación.....	2
1.2 Devolución de Crédito Fiscal.....	3
1.3 Procedimientos de Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal.....	4
1.4 Criterios de Devolución de Crédito Fiscal.....	5
1.5 Procedimientos de Auditoria.....	6
2. Marco Teórico	7
2.1. Empresa	7
2.1.2. Actividad de Exportación	7
2.1.3. Empresa Exportadora.....	7
2.1.4. Impuestos.....	7
2.1.5. Impuestos Directos.....	8
2.1.6. Impuestos Indirectos	8
2.1.7. Incentivos a la actividad exportadora	9
2.1.8. Inscripción de exportadores en Guatemala	10
2.1.9. Inscripción como exportador ante la Administración Tributaria	11
2.2. Definición legal de un agente de retención.....	12
2.2.1. Requisitos de activación para ser agente de retención	12
2.2.2. Requisitos de inscripción como agente de retención	13
2.2.3 Obligaciones de los agentes de retención.....	13
2.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado	14
2.3.1. Definiciones de la Ley del IVA.....	15
2.3.2. Crédito fiscal.....	15

2.3.3.	Devolución de crédito fiscal.....	16
2.4.	Régimen general de devolución de crédito fiscal	17
2.4.1.	Régimen optativo de devolución de crédito fiscal.....	19
2.4.1.1.	Requisitos del dictamen adjunto a la solicitud	20
2.4.2.	Régimen especial de devolución de crédito fiscal	21
2.4.3.	Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	21
2.5.	Leyes aplicables a su creación y funcionamiento.....	24
2.5.1.	Atribuciones de la superintendencia de administración tributaria	25
2.5.2.	Vinculación con el crédito fiscal.....	28
2.5.3.	Auditoria Fiscal.....	30
2.5.4.	Derecho de Defensa.....	30
3.	Metodología	31
3.1.	Definición del Problema.....	31
3.2.1.	Ámbito Geográfico.....	31
3.2.2.	Ámbito Institucional.	31
3.2.3.	Ámbito personal o unidades de análisis.	31
3.2.4.	Ámbito Temporal: año 2017.	31
3.3.	Objetivos	32
3.3.1.	Objetivo General	32
3.3.2.	Objetivos Específicos	32
3.4.	Diseño Utilizado	32
3.5.	Unidad de Análisis.....	33
3.6.	Periodo Histórico.	33
3.7.	Ámbito Geográfico de la Investigación.	33

3.8	Universo y tamaño de la Muestra.....	33
3.9	Instrumentos de Medición Aplicados.....	33
3.10	Resumen del Procedimiento Usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación.....	33
4.	Discusión de Resultados.....	34
4.1.	Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores.....	34
4.2.	Antecedentes Empresa Quimic, S.A.	39
4.3	Alternativas para el Contribuyente.....	46
	Conclusiones.....	50
	Recomendaciones.....	51
	Bibliografía.....	53
	Anexos.....	56
	Índice de Cuadros.....	58
	Índice de Gráficas.....	59

Resumen

La presente investigación muestra en la actualidad las complicaciones que genera al contribuyente que se dedica a la actividad de exportación, la elaboración de la solicitud de devolución de crédito fiscal, atención a los auditores fiscales y principalmente la demora de la Administración Tributaria para hacer efectiva la devolución de crédito, el capital de trabajo retenido por un largo periodo de tiempo, el cuál limita al contribuyente a expandir o fortalecer sus operaciones comerciales. En relación a la problemática, se basa principalmente en determinar que la empresa objeto de estudio, cumpla con el procedimiento y los requisitos legales correctos que en la legislación vigente se encuentran establecidos para obtener el reintegro de los saldos de crédito fiscal acumulado, cuando realiza la solicitud de devolución ante la Administración Tributaria.

El método utilizado fue el diseño no experimental transversal, que se determinó de acuerdo al alcance explicativo de la investigación. La cuál analiza la relación entre las variables con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos.

Para cumplir los objetivos planteados, se utilizaron instrumentos como un cuestionario a las personas directamente relacionadas con la solicitud de devolución de crédito fiscal en la empresa objeto de estudio, para afianzar el conocimiento y obtener información suficiente para sustentar el trabajo de investigación.

Obteniendo como resultados más importantes, los siguientes:

1. La mayoría de solicitudes resueltas desfavorablemente o con ajustes es derivado que los exportadores no cumplen con los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución de crédito fiscal, que son necesarios para comprobar fehacientemente la procedencia del mismo.

2. Denegatoria de la devolución del crédito fiscal, derivado del incumplimiento en el pago del IVA por parte del proveedor de bienes o prestador de servicios al exportador.
3. Facturas que soportan el registro de operaciones en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, no cumplen los requisitos que establece el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. Las facturas no proceden de costos y gastos necesarios, pertinentes e indispensables para producir renta gravada. Según lo indicado en el artículo 21 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.
5. La fecha de las facturas no corresponde al periodo fiscal solicitado por el contribuyente.
6. La Administración Tributaria demora un plazo aproximado de 5 años para finalizar el proceso de devolución de crédito fiscal.

Por lo anterior se concluye, que con una asesoría efectiva, el contribuyente podría presentar de forma adecuada los requisitos establecidos por la Administración Tributaria para agilizar el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal.

La Administración podría contar con una cantidad mayor de auditores disponibles para realizar las auditorias, de tal forma que logren reducir el plazo de atención a los contribuyentes.

Asimismo, la resolución desfavorable de la solicitud de devolución de crédito fiscal derivado de la falta de pago del Impuesto al Valor Agregado por parte del proveedor, no debería ser un obstáculo, la empresa exportadora no es responsable por el pago de las obligaciones tributarias de otros contribuyentes.

Introducción

En Guatemala, se fomenta la actividad de exportación por medio de incentivos fiscales, principalmente la devolución de crédito fiscal, por el saldo que se acumula con el Impuesto al Valor Agregado al realizar importaciones o compras locales de productos y aquellos insumos indispensables para su operación.

La Administración Tributaria, asignada para ejecutar el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal por contribuyentes exportadores, actualmente el tiempo que utiliza para finalizar los expedientes es aproximadamente de cinco años, distribuidos por dos años en auditar los documentos proporcionados como respaldo a la solicitud, y tres en hacer devolución de crédito fiscal al contribuyente. El impacto en la economía del contribuyente, es significativo derivado de que los montos de crédito fiscal acumulados son elevados, y representan un rubro importante en su estado de situación financiera. Por lo tanto, cuando proceda el contribuyente el crédito fiscal estaría sujeto al Impuesto de Solidaridad, afectando por segunda ocasión, los recursos financieros del negocio.

Por lo que es importante determinar que la empresa cumpla con el procedimiento y los requisitos legales que en la legislación vigente se encuentran establecidos, para obtener la devolución de crédito fiscal, derivado de los saldos acumulados, por tanto, se presenta el informe denominado “Análisis del Procedimiento y Requisitos Legales en la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal en una Empresa Exportadora de Productos Químicos en Guatemala”.

El informe consta de cuatro apartados, en el primer capítulo se presenta los antecedentes de la solicitud de devolución de crédito fiscal, el origen de la problemática y legislación vigente.

En el segundo apartado, se encuentra el marco teórico, el cual presenta temas importantes en donde se fundamenta el desarrollo de la investigación, de acuerdo a trabajos realizados por entidades o personas expertas en el ámbito tributario del país.

Se presentan los métodos y técnicas utilizados en el tercer apartado, en donde se encuentra la definición, delimitación del problema, así como objetivos que se persiguen y diseño de la investigación.

En el último apartado, se desarrolla la discusión de resultados obtenidos con base a la información recabada de la unidad de análisis, el cual se encuentra estructurado para dar respuesta a los objetivos propuestos.

Finalmente se detallan las conclusiones y recomendaciones a las que se llegaron después de analizar la información respectiva.

1. Antecedentes

La gestión tributaria como función administrativa dirigida a la aplicación de tributos, que en un sentido amplio se encuentra integrada por todas las actividades tendientes a la cuantificación y determinación de la deuda tributaria, en Guatemala existe una entidad que realiza la comprobación del comportamiento tributario del sujeto pasivo denominada Superintendencia de Administración Tributaria.

Todas las personas que realizan actividades comerciales dentro del territorio guatemalteco, se encuentran obligadas sostenimiento del Estado en la forma prescrita por la Ley. Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, para que este pueda cumplir con sus fines. La gestión tributaria orienta y guía a estas personas individuales o jurídicas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la planificación y determinación adecuada del impuesto, de acuerdo al giro del negocio. Asimismo, fomenta una cultura tributaria en el país, creando valores de ética profesional, respeto a la ley, una responsabilidad ciudadana y solidaridad social de todos.

1.1 Actividad de exportación

Por exportación de bienes la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior. Por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente. Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Existen diversas actividades comerciales, entre las cuales se encuentra la exportación de productos y servicios. Para fomentar esta actividad, el Estado de Guatemala ha creado un incentivo fiscal, como lo es la exención del Impuesto al Valor Agregado para las actividades de exportación.

Por lo que no se cumple con los plazos establecidos en la ley para la devolución del crédito fiscal.

1.2 Devolución de crédito fiscal

La devolución de crédito fiscal, ha sido objeto de investigación y análisis, uno de ellos, son los factores que inciden en el incumplimiento de los requisitos por parte de las empresas que afecta la recuperación del crédito fiscal, así como lo apunta en su tesis de estudio Principales Factores que Impiden a los Exportadores de Guatemala, que se les Efectué la Devolución de Crédito Fiscal y sus Posibles Alternativas de Solución, Universidad de San Carlos de Guatemala (Celis Carrillo, 2006) afirma en su investigación, que la mayoría de solicitudes que son ingresadas a la Administración Tributaria son resueltas desfavorablemente o en muchas ocasiones con ajustes, debido a que los exportadores no cumplen con los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución del crédito fiscal, debido a que son demasiados.

En su investigación, en el proceso de entrevista el Lic. Celis otorga un aspecto positivo a la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado que ignora los motivos por los cuales no hay recursos financieros disponibles para proceder con la efectiva devolución del crédito fiscal a los exportadores, y con el banco de Guatemala se abstuvo de responder. Una causa también, se debe a que en el momento, que sea autorizada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria la resolución de la devolución, es porque está no informa al Banco de Guatemala que el exportador continua inscrito en el régimen de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

El investigador concluye, que existe demasiado retraso de devolución de crédito fiscal por el tiempo que lleva el proceso de las auditorias y además debido a las extensas revisiones que realizan a la documentación que solicitan y la gran cantidad de solicitudes en comparación con la cantidad de auditores disponibles para resolverlas ya que deberán ser profesionales con capacidad y fidelidad a su trabajo e institución y asimismo que en la ley del Impuesto al Valor Agregado los procesos son poco claros y el reglamento frecuentemente repite innecesariamente lo dicho por la ley. (Celis Carrillo, 2006).

1.3 Procedimientos de Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal

Para la solicitud de devolución de crédito fiscal, las empresas pueden apegarse a tres opciones, (Canú Lancerio, 2013) en la tesis titulada Procedimiento de Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal de IVA, Régimen General, de una Empresa de Confección de Prendas de Vestir Amparada Bajo la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Universidad de San Carlos de Guatemala, estudia y analiza las empresas exportadoras y los regímenes de devolución de crédito fiscal, los cuales son: Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores, Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores y Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores. Determinó en su investigación y propósito de estudio, que la mejor opción es el Régimen Optativo, el cual requiere presentar el Dictamen de Contador Público y Auditor, sin embargo, el caso de estudio presentado por Lic. Canú no se procedió a elaborarlo por el régimen optativo debido a que ya se había vencido el plazo, que es dentro de 10 días hábiles finalizada la fecha de vencimiento de la última declaración de IVA, por lo tanto, se procedió a presentarlo por medio de la opción del régimen general.

En su estudio de investigación del proceso de devolución de crédito fiscal, realizo encuestas a dichas empresas, para conocer cuántas de ellas realizan el proceso que por derecho poseen, pero los resultados demuestran que las empresas exportadoras no aprovechan el beneficio de solicitar la devolución, y la razón principal es por desconocimiento de los procedimientos legales, administrativos y la falta de asesoría profesional de Contaduría Pública y Auditoría.

El Licenciado Canú, actuando como investigador de la materia, menciona que el actual proceso de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por parte de la Administración Tributaria es demasiado burocrático y lento, lo que provoca el rechazo de varias solicitudes de devoluciones. (Canú Lancerio, 2013).

En cuanto al procedimiento, (Chile Monroy, 2018) realiza una publicación titulada El Calvario de la Devolución del IVA, en donde su idea principal es mostrar las razones por las cuales se ha vuelto eterno el proceso de devolución, indica que

unas de las principales razones, es la forma en la que se reformo la ley, desde el año 1992, año en el que entró en vigencia la ley actual refiriéndose al artículo 23 de la ley del IVA. Originalmente, establecía que la petición debía resolverse favorable, y resuelta en un plazo de 60 días, además contemplaba la figura de vales tributarios al portador que podían ser aplicables a cualquier impuesto. El procedimiento de devolución de crédito por parte de la Administración Tributaria, es extenso, como consecuencia está limitando los recursos financieros de los empresarios.

1.4 Criterios de Devolución de Crédito Fiscal

La Administración Tributaria, para regular el procedimiento de devolución de crédito fiscal, ha colocado criterios estudiados por (Vesco Consultores, 2019) realizando una publicación sobre la devolución de crédito fiscal de exportadores en donde comenta que la Administración Tributaria el 12 de septiembre de 2017 publicó el Criterio Institucional 1-2017, en donde expone los juicios para la devolución de crédito fiscal, siendo estos cuatro, el primero Menoscabo Fiscal en la Cadena del Impuesto al Valor Agregado, el segundo Inconsistencia de Menoscabo Fiscal por Parte del Exportador cuando a este no se la ha Efectuado Devolución o no se Auto Compensado el Crédito Fiscal, el tercero Derecho del Exportador al Reconocimiento de la parte del Crédito Fiscal en el que la Administración Tributaria no se Encuentren Inconsistencias y el cuarto No Deducibilidad de Costos y Gastos del Exportador por Inconsistencias de Pago o no Localización de Proveedores. Se establecen dichos criterios, para informar a las empresas exportadoras que realizan solicitud de devolución de crédito fiscal. El artículo publicado aclara los criterios establecidos por la Administración Tributaria para su mejor comprensión. (Vesco Consultores, 2019).

Se observan, distintos aspectos en tanto se ha investigado y estudiado el tema de los procedimientos, regímenes y problemáticas acerca de la solicitud de devolución de crédito fiscal, que genera tanto en los contribuyentes como en la Administración Tributaria, afectando ambas partes financieramente y generando dificultades en el desarrollo económico del país.

1.5 Procedimientos de Auditoria

Asimismo, se ha investigado, como la auditoria se relaciona con la solicitud de crédito fiscal (Perdomo Masters, 2010) en su tesis titulada Procedimientos de Auditoria para Agilizar la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial de Empresas que se dedican a la Exportación de Café en Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, estudia los procedimientos de auditoría precisos para facilitar la recopilación de información oportuna y necesaria, que se requiere para el soporte del trámite de devolución de crédito fiscal. Afirma la hipótesis planteada en el plan de investigación debido a que si el contribuyente cumple con presentar toda la documentación solicitada y se aplican procedimientos de auditoría para agilizar la devolución de crédito fiscal en el régimen especial, se realizará la devolución en un menor tiempo.

La Licenciada Perdomo estableció en su investigación, la implementación de procedimientos de auditoría, como lo es, la creación de un archivo permanente, con el objetivo que el auditor pueda verificar que la documentación legal del contribuyente se encuentre vigente y actualizada, siendo estos documentos uno de los requisitos que solicita la Administración Tributaria para el proceso de devolución. Concluye indicando que es indispensable la asesoría de un profesional tributario con suficiente experiencia y conocimiento, para evaluar la documentación antes de ser presentada ante la Administración Tributaria.

2. Marco Teórico

A continuación, se muestran las teorías donde se soporta la presente investigación.

2.1. Empresa

Dentro de la legislación vigente (Congreso de la República de Guatemala, 1971) en su artículo 655 lo define como “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.”

2.1.2. Actividad de Exportación

Tal como afirma (Pirir Quiroa, 2015) “Puede decirse, por lo tanto, que una exportación es un bien o servicio enviado a otro país con fines comerciales. El envío puede concretarse por distintas vías de transporte, ya sea terrestre, marítimo o aéreo. Incluso puede tratarse de una exportación de servicios que no implique el envío de algo físico. Ese es el caso de quienes ofrecen su trabajo a través de Internet y lo envían en formato digital (documentos de texto, imágenes, etc.).”

Por lo tanto, la actividad de exportación fomenta el comercio exterior del país, abriendo puertas a los avances en tecnología y generación de empleo.

2.1.3. Empresa Exportadora

Son unidades económicas que comercializan sus productos o servicios fuera de las fronteras nacionales.

2.1.4. Impuestos

De acuerdo con (Castillo, 2006), “La Constitución Política de la República de Guatemala establece como fin supremo del Estado la realización del bien común,

por lo que, el Estado necesita recaudar y administrar los recursos que le servirán para cumplir con su obligación de prestar servicios para satisfacer las necesidades de la población a la que representa.

Los Impuestos pueden definirse como: la contraprestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, sin la existencia de contraprestación determinada, con la finalidad de satisfacer los gastos públicos”.

2.1.5. Impuestos Directos

Son los impuestos que afectan directamente a un determinado contribuyente en virtud de su patrimonio o las rentas que efectivamente percibe o devenga dentro del territorio nacional.

Dentro de los impuestos directos más importantes en Guatemala, actualmente están vigentes el Impuesto sobre la Renta -ISR-, el Impuesto de Solidaridad -ISO-, y el Impuesto Único sobre Inmuebles -IUSI-.

2.1.6. Impuestos Indirectos

Son los impuestos en los que se “persiguen afectar los actos o consumos”, razón por la que pueden trasladarse de un sujeto a otro, siendo el que realiza el consumo final quien realmente soporta el impuesto.

Dentro de los principales impuestos indirectos vigentes en el país están: el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, mismo que se divide en: IVA Doméstico cuando es originado por las transacciones afectas dentro del país e IVA de Importaciones cuando es generado por las adquisiciones provenientes del exterior; el Impuesto específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de Bebidas y Agua Natural o Envasada; el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas

Fermentadas; el Impuesto al Tabaco y sus Productos, el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos; el Impuesto sobre Circulación de Vehículos y el Impuesto Específico a la Distribución del Cemento.

2.1.7. Incentivos a la actividad exportadora

Tal como afirma (Celis Carrillo, 2006) “Debido a la importancia que tiene las exportaciones dentro de la actividad económica del país, se han creado mecanismos que estimulen y favorezcan las operaciones de exportaciones, con el propósito de fortalecer y modernizar el aparato productivo, incrementar las exportaciones y aumentar el ingreso de las divisas con el propósito de lograr un desarrollo en el Comercio Exterior. En este sentido, hay incentivos de tipo interno y externo.

Entre los incentivos internos están los de tipo fiscal que se conceden a la actividad exportadora, los cuales son los siguientes:

Impuesto al Valor Agregado –IVA-

Devolución del crédito fiscal para exportadores

Ley de Zonas Francas (Decreto 65-89)

Incentivos a las empresas industriales de exportación (Decreto ley No. 21-84)

Incentivos a las empresas exportadoras y de maquila (Decreto 29-89)

El intercambio comercial ha propiciado la realización de diversos convenios bilaterales y multilaterales suscritos por el Estado de Guatemala para que los exportadores gocen de una serie de preferencias arancelarias que básicamente consisten en una reducción significativa de los impuestos de importación a pagar por el ingreso de los productos al país otorgante de que se trate.

Estos convenios son los siguientes:

Sistema Generalizado de Preferencias –SGP-

Iniciativa para la Cenca del Caribe –CBI-

TLC México – Guatemala

Acuerdo de Alcance Parcial entre Guatemala, Venezuela y Colombia
Tratado de Libre Comercio de Intercambio Preferencial entre República de Guatemala y Panamá
Sello Triangular
Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos de América y Centroamérica.”

2.1.8. Inscripción de exportadores en Guatemala

Para que una empresa pueda realizar exportaciones es necesario que obtenga un código de exportador, el cual puede solicitar en la Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE) la cual se encuentra, ubicada en la 14 Calle 14-30 Zona 13, para obtener el código de exportador tiene que presentar el formulario de solicitud de código de exportador, acompañado de los siguientes documentos:

- a. Fotocopia de la patente de comercio de la empresa.
- b. Fotocopia de la patente de comercio de sociedad (para el caso de Sociedad Anónima).
- c. Fotocopia del nombramiento de representante legal inscrito en el Registro Mercantil (para el caso de Sociedad Anónima).
- d. Fotocopia de la constancia de inscripción en el Registro Tributario (NIT).
- e. Fotocopia de DPI o pasaporte del representante legal. (Para el caso de Sociedad Anónima).
- f. Fotocopia de DPI o pasaporte del propietario de la empresa (para el caso de Empresa Individual).
- g. Fotocopia de factura anulada.
- h. Sello de la empresa. (Debe contener nombre, dirección y números de teléfono)

Si el trámite se ha completado satisfactoriamente y el contribuyente ha presentado la documentación descrita anteriormente; le será proporcionado su código de exportador el cual deberá utilizar en todos sus trámites para solicitud de permisos de exportación. Toda exportación (si no califica dentro del renglón de exportaciones menores) debe llevar su declaración para registro y control de

exportaciones (DEPREX); ésta se solicita en esta misma ventanilla mediante formulario que le proporcionan denominado “SOLICITUD DE EXPORTACIÓN”. La Cámara de Industria de Guatemala tiene a disposición del exportador, asesoría sobre exportación en la ventanilla Única para las exportaciones.

2.1.9. Inscripción como exportador ante la Administración Tributaria

Otro trámite que tienen que realizar los contribuyentes, para considerarse exportadores es su inscripción ante la Administración Tributaria, el cual es requisito para solicitar devolución de crédito fiscal en el régimen especial y optativo, para lo anterior tendrá que realizar el siguiente procedimiento (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020):

Requisitos:

- a. Contar con código de exportador obtenido en Ventanilla Única para Exportadores.
- b. Contar con Agencia Virtual

Procedimiento:

- a. Se debe ingresar a la Agencia Virtual del contribuyente.
- b. En menú, seleccionar servicios e inscripción y actualización de exportadores, completar la información solicitada en el formulario de solicitud SAT-0471.
- c. Posteriormente validar y presentar el formulario

Se enviara un correo electrónico indicando que la solicitud se realizó de forma exitosa, adjunto el formulario presentado.

Para la actualización de exportadores, se sigue el mismo procedimiento, en el formulario SAT-0471 debe especificarse que se trata de una actualización al régimen especial, se despliega una serie de datos que deben completarse, validar y presentar el formulario. La actualización se realiza en los meses de enero y julio de cada año, si no se realiza en los meses indicados el contribuyente será excluido temporalmente del Régimen Especial.

2.2. Definición legal de un agente de retención exportador

Según lo indicado en el Decreto 20-2006 en el “Artículo 1. Retenciones a cargo de exportadores, Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q.100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener.”

De acuerdo a lo establecido en el Decreto 6-91, "Artículo 28, Agentes de retención o de percepción. Son 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. Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria."

2.2.1. Requisitos de activación para ser agente de retención

Lo indicado en el acuerdo gubernativo 425-2006 indica "Artículo 12. Activación de los agentes de retención. La Administración Tributaria mediante notificación, avisará al contribuyente de su activación como Agente de Retención, a efecto que, a partir del período impositivo del Impuesto al Valor Agregado inmediato siguiente de recibida ésta, proceda a efectuar las retenciones de conformidad con la Ley.

La SAT publicará en su página Web u otros medios que estime convenientes, una lista de los Agentes de Retención establecidos en la Ley, que se encuentren activos." De acuerdo a los Agentes de Retención establecidos según el Decreto

número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

2.2.2 Requisitos para inscribirse como Agente de Retención de IVA

Para realizar la solicitud de inscripción como Agente de Retención del IVA, se deben presentar los siguientes requisitos:

- Original y Fotocopia de DPI del Representante Legal
- Formulario SAT-261 Solicitud de Inscripción como Agente Retenedor del IVA
- Fotocopia del Nombramiento de Representante Legal
- Memorial, basado en el artículo 122 Decreto 6-91, solicitando ser Agente de Retención

El formulario SAT-261, debe solicitarse de acuerdo a la gerencia que corresponda, gerencia regional central, gerencia de contribuyentes especiales medianos o gerencia de contribuyentes especiales grandes.

2.2.3. Obligaciones de los agentes de retención

Según lo indicado en el Decreto 20-2006 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando “Artículo 7. Obligaciones de los agentes de retención establecidos en esta ley. Los agentes de retención tienen las obligaciones siguientes:

- Efectuar las retenciones establecidas en la ley, cuando deban actuar como agentes de retención.
- Enterar la totalidad del impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención, una declaración jurada como agente retenedor que contenga el Número de Identificación Tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención y valor retenido y la fecha de cada retención realizada. La referida declaración deberá ser

presentada mensualmente aún y cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.

- Llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas.
- Entregar la constancia de retención prenumerada y autorizada por cada operación sujeta a retención del Impuesto al Valor Agregado, o de forma consolidada cuando el proveedor haya realizado más de una transacción con el agente de retención durante el mismo mes calendario, a excepción de lo establecido en el artículo 3 de esta ley, la cual podrá ser entregada de forma mensual. Dicho documento deberá contener el nombre, razón o denominación social y Número de Identificación Tributaria del contribuyente que soportó la retención, importe neto del bien o servicio adquirido, porcentaje de retención aplicado y monto del impuesto retenido y el número de la factura emitida o número de la transacción realizada.
- Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La declaración a que se refiere el numeral 2) de este artículo, y las constancias de retención pre numeradas que indica el numeral 4), se presentarán en los formularios que proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio documental, electrónico u otro medio que disponga la misma.

El agente de retención es solidariamente responsable con el contribuyente obligado, si el primero de los nombrados no efectuó la retención establecida en la ley.

El impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos, salvo lo dispuesto en el artículo 1 de la presente ley.” (Congreso de la República de Guatemala, 2006)

2.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del impuesto al Valor Agregado, fue emitida inicialmente el 06 de julio de 1983, según el Decreto Ley 72-83 y entro en vigencia el 01 de agosto del mismo año. Fue reformada por el Decreto Ley 120-83 y éste fue derogado por el Decreto

Ley 97-84, el cual entró en vigencia a partir del 01 de octubre de 1984, con tipo Impositivo del 7% para los actos gravados. En estos Decretos, las exportaciones siempre estuvieron exoneradas o gravadas con tasa 0%.”

2.3.1. Definiciones de la Ley del IVA

“Indica (Canú Lancerio, 2013) Para una mejor comprensión e interpretación de ésta Ley, que básicamente en ella se fundamenta las solicitudes de devolución de crédito fiscal de éste impuesto, así como otros conceptos importantes, a continuación se presentan definiciones y/o abreviaturas a utilizarse, según el artículo dos del Decreto 7-92 del Congreso de la República de Guatemala:

- Venta: todo Acto o contrato que sirva para transferir bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, parcial o totalmente.
- Servicio: la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un ingreso, siempre que no sea en relación de dependencia.
- Exportación de bienes: la venta de bienes muebles locales nacionalizados para uso en el exterior, cumplidos todos los trámites legales.
- Dirección: la Dirección de Rentas Internas.
- SAT: superintendencia de administración tributaria.
- Administración Tributaria: Superintendencia de Administración Tributaria.
- Ley del IVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Fisco: superintendencia de administración tributaria.
- IVA: impuesto al valor agregado.
- NIT: número de identificación tributaria.
- Crédito Fiscal: crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- Débito Fiscal: débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- Agente Retenedor: agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado.”

2.3.2. Crédito fiscal

Indica el Contador Público y Auditor (Peña Reyna, 2017), afirma que “El crédito fiscal es el impuesto incorporado en la adquisición de bienes y la utilización de

servicios que se relacionan con la actividad económica del contribuyente entendiéndose esta, como la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de crear y distribuir bienes para su venta o prestación de servicios”.

2.3.3. Devolución de crédito fiscal

De acuerdo a lo indicado por (Congreso de la República de Guatemala, 1992) “ARTICULO 23. *Devolución del crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el artículo 16 de la ley mencionada. La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 25 para los calificados en ese régimen.

Para los efectos de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones.

El monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el artículo 25 de la ley, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal. Para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto

de este crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto.

Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.”

2.4. Régimen general de devolución de crédito fiscal

De acuerdo a lo indicado por (Congreso de la República de Guatemala, 1992) “ARTICULO 23 “A”. *Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal. Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria.
- c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestado servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.

d) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.

A requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:

a) Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.

b) De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la Administración Tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.

Una vez completada la documentación antes indicada, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores o para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto.

Si la Administración Tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco

de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para él sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.”

2.4.1. Régimen optativo de devolución de crédito fiscal

De acuerdo a lo indicado por (Congreso de la República de Guatemala, 1992) “ARTICULO 24. *Régimen optativo de devolución de crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tengan derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:

- Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo.
- Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.
- Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.

- Estar inscrito en el Registro de Exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecidos en la literal a) del artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

2.4.1.1. Requisitos del dictamen adjunto a la solicitud

Según la Licda. (Pirir Quiroa, 2015) “Derivado que la Administración Tributaria para establecer la procedencia del crédito fiscal se basa en el dictamen emitido por el Contador Público y Auditor Independiente y de sus papeles de trabajo, el dictamen debe de llenar ciertos requisitos que el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece.

En el Artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que al dictamen deberá acompañar la documentación que respalde que la mercadería fue recibida en el extranjero por el cliente, para lo cual el auditor independiente realiza una circularización con los clientes en el extranjero, quienes le traslada una carta en la que le indican que recibieron la mercadería, está es una de las pruebas de auditoría más importantes derivado que los mismos clientes indican que recibieron la mercadería, por lo que la fuente de información es de un tercero.

Para que un Contador Público y Auditor pueda emitir dictámenes sobre la Procedencia del crédito fiscal a solicitar, se tiene que inscribir ante la Administración Tributaria en el registro de contadores públicos y auditores, el que se lleve este control aparte, es derivado que el dictamen emitido por el profesional y los papeles de trabajo de este, son la base sobre la cual la Administración Tributaria determina si es procedente la devolución de crédito fiscal.”

2.4.2. Régimen especial de devolución de crédito fiscal

De acuerdo a lo indicado por (Congreso de la República de Guatemala, 1992) “ARTICULO 25.* Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales(Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.

*El Banco de Guatemala, para poder atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, queda expresamente facultado para abrir una cuenta específica denominada “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta “Gobierno de la República- Fondo Común”, por un mínimo del ocho por ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

La Dirección deberá llevar un registro de exportadores que califiquen a este régimen e informará al Banco de Guatemala, por medios magnéticos, quiénes están registrados en él.”

2.4.3. Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores

Contenido en (Congreso de la República de Guatemala, 1992), agregado por medio del Decreto 4-2019 Ley para la Reactivación Económica del Café, se adiciona el artículo 25 bis, régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

Proporcionando la siguiente información “Artículo 25 bis. Régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal a los exportadores. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, y los contribuyentes que se dediquen

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

La Superintendencia de Administración Tributaria deberá llevar un registro de los exportadores que califiquen a este régimen.

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

1. Demostrar su calidad de exportador, de conformidad con una de las condiciones siguientes:

a. Que de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, el cincuenta por ciento (50%) o más, se destinen a la exportación de bienes o a la exportación de servicios.

b. Que teniendo un porcentaje de exportación de bienes, o de exportación de servicios, menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, no puede compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Los exportadores deberán actualizar esta información de forma anual ante la Administración Tributaria.

2. Estar incorporado al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, de conformidad con las disposiciones que la Administración Tributaria tenga vigentes.

3. Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente y del crédito fiscal reclamado. En este sistema se incluirán: 1. Libro de inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas; 6. Otros libros o informes

auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la Superintendencia de Administración Tributaria.

El incumplimiento de alguno de estos requisitos dará motivo a la Administración Tributaria para rechazar la solicitud y el contribuyente podrá reclamar la devolución de crédito fiscal en cualquiera de los otros métodos de devolución establecidos en esta Ley.

La Administración Tributaria, en un plazo perentorio de seis (6) meses, pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, incluyendo una plataforma electrónica específica para la gestión del régimen de devolución de crédito fiscal. Esta plataforma debe permitir, a través de certificaciones electrónicas, comprobar que se ha cumplido con la presentación de las Declaraciones Definitivas de Exportación sobre las cuales se reclama la devolución del crédito fiscal. El reglamento de la ley establecerá los mecanismos, procedimientos y fuentes de certificación para las exportaciones de bienes o servicios.

El contribuyente que opte por utilizar el presente régimen, utilizando la plataforma electrónica descrita, presentará la solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria quien verificará el cumplimiento de los requisitos y mecanismos de certificación y validación, resolviendo dentro del plazo de treinta (30) días contados a partir de la recepción de la solicitud la procedencia o no de la misma. En caso se haya omitido algún mecanismo, procedimiento o inconsistencia en la fuente de certificación y que motive el rechazo de la solicitud de la devolución del crédito fiscal, la Administración Tributaria fijará un plazo de treinta (30) días hábiles para que el contribuyente exportador atienda los requerimientos de la Administración.

Si la resolución de la Administración es favorable, esta remitirá, en el plazo de cinco (5) días hábiles de emitida la misma, la resolución al Banco de Guatemala

quien, con fundamento en la misma, hará efectiva la devolución que corresponda. La devolución del crédito fiscal se hará mediante acreditamiento en cuenta, del banco designado por el exportador. Lo anterior, no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar, a posteriori, la procedencia del crédito fiscal devuelto y tomar las acciones que estime pertinentes, tanto administrativas como penales, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario."

2.5. Leyes aplicables a su creación y funcionamiento

"La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos".

El Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se refiere a esta institución como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenida en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas contenidas en su Ley Orgánica.

2.5.1. Atribuciones de la superintendencia de administración tributaria

Tal como lo indica el artículo 3, reformado por el artículo 1 del Decreto 37-2016, las atribuciones de la Administración Tributaria, son las siguientes:

- a) "Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;

- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza tributaria o no arancelaria, vinculadas con régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador, así como el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos en cuanto la definición de metas de recaudación;
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributaria, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar

los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta Ley;
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta Ley y a sus reglamentos internos;
- q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;

- v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta de Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;
- w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y,
- x) Todas aquellas que se vincules con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera. La evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competente^{3s} de seguridad; entre otros, contendedores, camiones y otros medios de transport^{4e} terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de intendencias."

2.5.2. Vinculación con el crédito fiscal

La determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley. En el caso de la devolución del crédito fiscal a los exportadores, la determinación de la obligación tributaria se encuentra contemplada en el Capítulo IX, de la ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, que en su artículo 19 indica que la suma neta que el contribuyente debe entrar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados, siempre y cuando el débito fiscal sea mayo^{3s}ulta un remanente de crédito a favor del contribuyente respecto al período

impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.

En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad, lo cual se encuentra indicado en el artículo 16 de la ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA. La devolución se efectuará en efectivo, por períodos mensuales vencidos, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria proceder según lo que dispone el Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores. Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria encuentre indicios de que un exportador alteró información o se apropió indebidamente de créditos fiscales, presentará la denuncia penal correspondiente, conforme a lo que dispone el Código Tributario.

Es conveniente mencionar que el artículo 49 del Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, aprobado el 11 de febrero de 1998 y que entró en vigencia ocho días después de su publicación en el diario oficial, indica que esta entidad asumirá de forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tengan asignadas a la fecha de entrar en vigencia esa ley, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas. También asumirá las funciones de fiscalización tributaria que están asignadas a la Superintendencia de Bancos.

Por ese motivo, las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA realizadas después de esa fecha, se refieren a la Superintendencia de Administración Tributaria en lugar de la Dirección General de Rentas Internas, sin embargo los artículos que no han sufrido modificación, siguen refiriéndose a esta entidad como la Dirección. En el desarrollo de este trabajo, cuando se ha encontrado esta situación, se le ha denominado Superintendencia de Administración Tributaria, en atención al artículo 60 de su ley orgánica, aunque el

texto legal del Impuesto al Valor Agregado –IVA- aún mantenga el término “Dirección”.

2.5.3. Auditoría fiscal

Dentro de las facultades de la Administración Tributaria se encuentra la Auditoría Fiscal que realizan a los contribuyentes que solicitan devolución de crédito fiscal, luego de presentar los expedientes, empieza el proceso de revisión por parte de la Administración, verificando que el crédito fiscal solicitado se encuentre en el marco legal vigente. La auditoría es una etapa de campo donde recaban la información y de gabinete.

2.5.4. Derecho de Defensa

El contribuyente tiene derecho a utilizar el derecho de defensa, ante cualquier ajuste que determine la Administración Tributaria, como resultado de la auditoría practicada. Permite al contribuyente presentar medios de soporte y argumentos de hecho y de derecho que puedan desvanecer el ajuste. Asimismo, evaluar los argumentos propuestos por SAT, para descartar que existan vicios sustanciales en su formulación.

El contribuyente, debe considerar el costo que le genera la contratación de asesores con experiencia, por el prolongado periodo de tiempo que conlleva la defensa de ajustes propuestos por la Administración Tributaria. Al evaluar el costo por asesoría con el valor de los ajustes, podría ser beneficioso aceptar los ajustes y seguir el proceso de devolución de crédito fiscal, para que esta no se estanque.

De lo contrario, el proceso de devolución se detendrá, el tiempo que lleve resolver el conflicto de los ajustes, al determinarse a favor o en contra del contribuyente, se procede a continuar con el tratamiento de la solicitud de devolución de crédito, recordemos que ese capital de trabajo, afecta los flujos de efectivo de la empresa y en cuanto se encuentre retenido, coloca en riesgo el negocio en marcha de la entidad. Es por tal motivo, que es importante el tiempo que se demore el procedimiento de devolución de crédito fiscal, evita al empresario a buscar fuentes de financiamiento, que con los intereses, adiciona costos a la empresa que son bastante perjudiciales.

Metodología

La metodología utilizada para el desarrollo de la investigación, es con un enfoque tributario, presentando la definición y delimitación del problema, objetivos, diseño utilizado, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico, universo y tamaño de la muestra, asimismo se define como fueron empleados para alcanzar los objetivos planteados.

3.1. Definición del Problema

En Guatemala, se promueve a las empresas nacionales a que realicen actividades de exportación, proporcionando el incentivo fiscal, como lo es la exención de pago del Impuesto al Valor Agregado, derivado de este beneficio, se crea la problemática de acumulación de crédito fiscal, por lo cual ejercen su derecho el contribuyente de solicitar la devolución del crédito fiscal a la Superintendencia de Administración Tributaria establecido en el artículo 23 de Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se crea la necesidad de realizar el análisis respectivo del procedimiento y requisitos legales para que la empresa objeto de estudio pueda realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal y cumplir los lineamientos establecidos en la legislación vigente de forma efectiva para la pronta recuperación del saldo acumulado, y encontrar una alternativa favorable de acuerdo a las opciones de regímenes que contempla la ley referida.

3.2. Delimitación del Problema

3.2.1.Ámbito Geográfico: municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.2.2. Ámbito Institucional: empresa dedicada a la exportación de productos químicos.

3.2.3 Ámbito personal o unidades de análisis: personal de Auditoría Externa, Contador General.

3.2.4 Ámbito Temporal: año 2017.

3.3. Objetivos

Los objetivos constituyen el propósito que pretende alcanzar la investigación, para lo cual se plantea un objetivo general y tres específicos.

3.3.1. Objetivo General

Determinar el régimen de devolución de crédito fiscal adecuado para realizar el procedimiento de solicitud de devolución del remanente del Impuesto al Valor Agregado de una empresa exportadora de productos químicos.

3.3.2 Objetivos Específicos

- Verificar el procedimiento fiscal de devolución adoptado de la empresa exportadora de productos químicos, para la pronta recuperación del remanente de crédito fiscal.
- Identificar las alternativas que tiene la empresa exportadora de productos químicos ante los ajustes formulados por la Administración Tributaria en la auditoría fiscal para la devolución de crédito fiscal.
- Analizar el control fiscal que posee la empresa para el cumplimiento de los requisitos legales para la devolución de crédito fiscal.

3.4 Diseño Utilizado

En la presente investigación se utilizó el diseño no experimental transversal, se determinó de acuerdo al alcance explicativo de la investigación. La cuál analiza la relación entre las variables con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos.

El alcance explicativo, establece la causa de los sucesos, como en la presente investigación, enfocándose en el correcto cumplimiento ante la Administración Tributaria, de los requisitos legales y formales en la solicitud de devolución de crédito fiscal a un contribuyente exportador de productos químicos.

3.5 Unidad de Análisis: Personal de Auditoría Externa, Contador General.

3.6 Periodo Histórico: La presente investigación se desarrolló en base al periodo 2017.

3.7 Ámbito Geográfico de la Investigación: Municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.8 Universo y tamaño de la Muestra: Las personas involucradas en el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal de la empresa exportadora de productos químicos.

3.9 Instrumentos de Medición Aplicados: Para la realización del presente trabajo de investigación se utilizarán los siguientes instrumentos:

- Guía de Entrevista
- Cuestionario

3.10 Resumen del Procedimiento Usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación

Se recabó información por medio de la aplicación de los instrumentos descritos anteriormente, se procedió a ordenar, tabular y analizar los datos para obtener resultados de acuerdo a los objetivos planteados en la presente investigación. Se analizó la legislación vigente y su utilización en el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal, así como los criterios tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente exportador.

4. Discusión de Resultados

A continuación, se presentan los resultados obtenidos de la investigación relacionada al cumplimiento del procedimiento y requisitos legales ante la Administración Tributaria en la solicitud de devolución de crédito fiscal, de un contribuyente que realiza actividades de exportación de productos químicos y las alternativas viables dentro del marco legal vigente, de conformidad con los objetivos planteados.

4.1 Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores

La exportación es la venta de bienes o prestación de servicios que, cumplidos todos los trámites legales, se utilizan o consumen en el exterior.

En Guatemala, para fomentar esta actividad comercial, se encuentra con un incentivo fiscal, que es exento de pagar el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, establecido en el artículo 7 inciso 2 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Resultante de la exención del IVA en la actividad exportadora, los contribuyentes acumulan un crédito fiscal derivado de las importaciones y compras a proveedores locales, que con el paso del tiempo se convierten en cantidades importantes. Por tal razón, la ley les otorga el derecho de devolución de crédito fiscal, establecido en artículo 23 de la ley antes mencionada. Conforme a las compras y adquisición de servicios que se vinculan directamente con la actividad de comercial de exportación.

La Administración Tributaria cuenta con una provisión para hacer efectiva la devolución de crédito fiscal a los exportadores. En el siguiente cuadro se detallan los rubros provisionados, de cinco años atrás al caso objeto de la presente investigación

Cuadro 1
 Provisión para la devolución de Crédito Fiscal a Exportadores
 Periodo comprendido del año 2013 al 2017
 Millones de Quetzales

MESES	2013	2014	2015	2016	2017
Enero	177.8	186.3	181.1	176.7	192.0
Febrero	141.7	144.8	152.1	157.5	168.4
Marzo	142.8	154.3	167.0	160.1	181.1
Abril	162.2	165.1	165.3	171.2	169.7
Mayo	155.1	169.6	165.1	173.5	186.4
Junio	148.8	158.4	166.0	172.7	203.6
Julio	157.5	177.1	177.1	165.9	180.9
Agosto	155.9	167.9	165.2	181.2	192.4
Septiembre	158.8	168.4	165.9	170.9	179.1
Octubre	165.9	163.7	165.3	169.2	188.8
Noviembre	111.0	145.3	169.1	181.4	8.3
Diciembre	44.9	-	54.2	111.6	0.1
TOTAL	1,722.3	1,800.8	1,893.4	1,991.8	1,850.9

Fuente: Sistema de Recaudación SAT.

Como se aprecia, en el mes de diciembre, los montos provisionados bajan, sin un motivo en específico, se advierte en ese mes del año, disminuyen las devoluciones de crédito fiscal para los contribuyentes exportadores. El total de cada año aumenta, excepto en el año 2017, donde disminuye el monto anual. El cuadro proporciona un panorama amplio de las actuaciones de la Administración Tributaria en la resolución de solicitudes.

En el siguiente cuadro se podrá observar los montos efectivamente devueltos al contribuyente exportador.

Cuadro 2
Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los Exportadores
Periodo comprendido del año 2013 al 2017
Millones de Quetzales

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017
Enero	124.00	111.20	129.63	141.28	121.20
Febrero	164.93	117.34	275.83	91.53	62.83
Marzo	153.61	196.74	145.31	100.88	103.60
Abril	78.99	180.26	92.25	108.44	83.74
Mayo	172.32	154.38	204.06	68.20	109.48
Junio	82.80	114.76	148.96	63.79	97.80
Julio	124.52	329.12	205.90	62.49	142.15
Agosto	159.38	108.21	106.54	57.29	110.70
Septiembre	162.92	83.69	143.35	68.31	131.04
Octubre	172.31	110.90	177.47	61.75	115.03
Noviembre	161.23	111.21	189.37	121.12	107.36
Diciembre	125.98	113.59	125.03	99.90	172.74
Total	1,682.97	1,731.40	1,943.71	1,044.98	1,357.70

Fuente: Gerencias Operativas e Intendencia de Fiscalización

Se realizó el análisis, la devolución efectivamente es menor al monto provisionado en cada año. De acuerdo a las extensas y minuciosas auditorias no todos los contribuyentes logran presentar los requisitos a tiempo y de forma adecuada para hacerla efectiva. Así como el poco personal asignado por la Administración Tributaria para atender las solicitudes.

Según la plataforma de la Administración Tributaria, en el presente año se encuentra atendiendo las solicitudes realizadas en el año 2017, es un retraso de tres años que el contribuyente exportador debe esperar para que sea auditada la

información, luego obtener una resolución favorable o desfavorable. Es un tiempo que afecta y detiene del desarrollo económico, las oportunidades de inversión o fortalecimiento de su negocio.

Como puede observarse en el siguiente cuadro:

Cuadro 3
Comparativo Crédito Fiscal Solicitado
Periodo 2011 al 2017

No. de Expedientes Generados		No. de expedientes atendidos con un atraso promedio de 6		Diferencia promedio entre el número de expedientes generados y el atendido		
2011-2017	Promedio Anual	Expedientes atendidos	Promedio Anual	Promedio generado	Promedio atendido	Diferencia
15,558	2,223	12,485	1,784	2,223	1,784	439

Fuente: Centro de Estudios Económicos y Sociales

En el periodo 2011 al 2017 se generaron 15,558 expedientes, de los cuales fueron atendidos 12,485 en el promedio de atraso de 6 años, lo que adolece la falta de efectividad que tiene la Administración Tributaria en resolver y atender los expedientes ingresados de los contribuyentes, y debe indicarse que el atraso específicamente no se debe a la falta de recursos económicos, derivado a que en el cuadro número 1, se incluye una provisión para devolución de crédito fiscal, en consecuencia la Administración Tributaria debe actuar al respecto, con la finalidad de disminuir el tiempo de atención a las auditorías y resolución de solicitudes. De lo contrario, se seguirán acumulando expedientes de devolución hasta donde sea complicado retomar el control de las mismas.

Se considera que la intervención de la Administración Tributaria es determinante en el procedimiento de devolución de crédito para el contribuyente, así que podría considerar la posibilidad de contar con una mayor cantidad de auditores disponibles para realizar la auditoría de gabinete, debido a que la revisión de los documentos exige que se realice un trabajo bastante minucioso.

Un tema importante es el régimen por el cual el exportador selecciona para realizar su solicitud de devolución.

La legislación guatemalteca, otorga opciones denominadas regímenes por los cuales el contribuyente exportador puede optar para elaborar la solicitud de devolución de crédito fiscal, es importante evaluar cual es el conveniente de acuerdo a su operación comercial.

De acuerdo a los regímenes de devolución establecidos en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Se muestra a continuación un cuadro con los valores que la Administración ha devuelto en relación al régimen que ha optado el contribuyente exportador para elaborar la solicitud de devolución de crédito fiscal.

Cuadro 4

Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores de Acuerdo al Régimen

Periodo comprendido del año 2013 al 2017

Millones de Quetzales

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017
Régimen General	764.65	611.16	813.77	205.85	501.55
Régimen Optativo	367.47	349.89	463.13	283.54	344.93
Régimen Especial	550.86	770.34	666.81	555.59	511.21

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada

En el régimen general, es el más utilizado por los contribuyentes exportadores, posiblemente porque se puede presentar de forma semestral o trimestral, se presenta una vez completado los requisitos solicitados y la devolución es del 100% del crédito fiscal.

Es una ventaja para la Administración Tributaria revisar la información de tres meses o seis meses de un contribuyente, significa que solo lo auditará 2 o 4 veces al año, aunque implique un aumento en la carga de la revisión, la solicitud será eventual.

Si es el caso del régimen Optativo, como se observa, es el régimen que menos devuelve, pero es el caso que la solicitud debe presentarse los 10 días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto al Valor Agregado indicando el monto a devolver en concordancia con el dictamen que emita el auditor público y auditor independiente.

Este último requisito, debe indicar la procedencia del crédito fiscal solicitado, y adjuntar como anexos la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se debe considerar que el contador público y auditor se hace responsable en caso se determine falsedad de lo cual responderá civil y penalmente, dependiendo como corresponda, así como las sanciones que se estimen pertinentes.

4.2 Antecedentes

La empresa Quimic, S.A., es una empresa dedicada a la venta de productos químicos inicio sus operaciones a principios del año 2015 con el propósito de ser una compañía que realiza actividades de producción y venta de químicos a nivel nacional e internacional. Con el paso del tiempo, ha ganado terreno en el mercado, lo cual lo lleva a un incremento considerable en sus ventas locales y ventas al exterior. Logrando alcanzar, un 70% de actividades de exportación, derivado de su actividad de exportación, ha generado remanentes de crédito fiscal que necesita ser recuperado. Derivado de sus ventas locales con importantes empresas clasificadas por la Administración Tributaria como agentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado -IVA- , también tiene acumulando un remanente de retenciones de IVA que no ha logrado compensar con el débito fiscal. Lo cual ha resultado en un constante remanente por retenciones de IVA que representa financieramente un capital detenido por la empresa.

El contribuyente proporciona el balance general de la entidad al 31 de diciembre del 2017 conteniendo lo siguiente:

BALANCE GENERAL					
QUIMIC, SOCIEDAD ANONIMA					
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2017					
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES					
Activo	Pasivo				
Corriente	Corriente				
Caja y Bancos	150,000.00	2%	Proveedores	845,950.00	9%
Clientes	700,000.00	7%	Cuentas x Pagar	404,050.00	4%
Iva Crédito Fiscal Local	500,000.00	5%	Préstamos Bancarios	2,000,000.00	21%
Iva Crédito Fiscal Exportación	5,500,000.00	58%			
Retenciones IVA	1,200,000.00	13%			
No corriente			Total Pasivo	3,250,000.00	
Maquinaria y Equipo	1,000,000.00	11%	Capital		
Mobiliario y Equipo	300,000.00	3%	Capital	6,200,000.00	66%
Gastos de Organización	100,000.00	1%			
Total del Activo	<u>9,450,000.00</u>	100%	Suma Pasivo y Capital	<u>9,450,000.00</u>	100%

El contribuyente, ha realizado la solicitud de devolución de crédito fiscal por la actividad de exportación, ante la Administración Tributaria, sin embargo, han sido resueltas con ajustes. Por tal razón se realiza un análisis del correcto cumplimiento ante la Administración Tributaria, de los requisitos legales y formales en la solicitud de devolución de crédito fiscal a un contribuyente exportador de productos químicos.

De conformidad con el cuestionario realizado a las personas de Quimic, S.A. involucradas directamente en el procedimiento de devolución de crédito fiscal por la actividad de exportación.

La empresa Quimic, S.A., optan por solicitar la devolución de crédito fiscal en el régimen general, su procedimiento se inicia identificando el motivo de la devolución si es derivado que la empresa se encuentra inscrita como exportador habitual, o por ventas a entidades exentas, en el presente caso, la empresa está registrada como exportador habitual, se procede a llenar el formulario SAT-2123 y anexo correspondiente adjuntando los siguientes documentos:

- Carta de solicitud firmada por el representante legal.
- Declaración jurada de crédito fiscal autenticada.
- Clausula legalizado objeto de la sociedad.
- Patente de comercio de empresa, legalizada.
- Patente de comercio de sociedad, legalizada.
- Fotocopia legalizada de DPI del representante legal.
- Fotocopia legalizada del nombramiento del representante legal.
- Fotocopias de formularios de IVA del trimestre a solicitar, certificados por el contador registrado.
- Fotocopia de libros de compras del trimestre solicitado, certificado por el contador registrado.
- Fotocopia de libros de ventas del trimestre solicitado, certificado por el contador registrado.
- Fotocopia de libros de balances del trimestre solicitado, certificado por el contador registrado.
- Fotocopia de libros de mayor del trimestre solicitado, donde se encuentren las cuentas contables del débito y crédito fiscal, certificado por el contador registrado.
- Actividad comercial de la empresa, fragmento en la escritura de constitución.
- Liquidación de divisas, certificada por el contador registrado.
- Código de exportador.

Se hace la observación que los documentos y la información que solicita la Administración Tributaria para la devolución del crédito fiscal, será de acuerdo al régimen de solicitud de devolución de crédito fiscal por el que optó la empresa a seguir.

Para que la Administración Tributaria atienda el expediente, se demora aproximadamente dos años, iniciando de la fecha que se ingresó la documentación. Es un verdadero problema el largo periodo de tiempo que el contribuyente debe esperar para que lleguen los auditores tributarios a examinar

su información, también que durante la verificación se debe entregar los documentos y aclaraciones que sean solicitados, lo cual aumenta el periodo de tiempo para obtener una resolución.

El capital que el contribuyente tiene retenido en los saldos de crédito fiscal, es relativamente importante para su negocio, se frena su crecimiento y oportunidades de inversión. Asimismo, el contribuyente exportador de productos químicos se encuentra inscrito en el régimen del Impuesto Sobre la Renta, sobre las utilidades de actividades lucrativas, siendo el activo neto mayor a sus ingresos brutos, por lo tanto, paga Impuesto de Solidaridad, sobre el saldo de crédito fiscal que se encuentra registrado en el activo del Estado de Situación Financiera de la empresa.

Se observa que el problema limita el flujo de efectivo de la empresa en dos formas, la resolución desfavorable o con ajustes del saldo de crédito fiscal que ya pago a otros contribuyentes, y en el pago del Impuesto de Solidaridad sobre el saldo de crédito que se demora o no llega a ser reintegrado por los motivos determinados por la Administración Tributaria. Complicando financieramente la situación de la empresa, impactando en la competitividad del negocio. Colocando en riesgo el negocio en marcha de la entidad exportadora, derivado de la falta de capital para seguir cumpliendo con los compromisos adquiridos con proveedores de insumos necesarios e indispensables para la generación de utilidades.

A continuación, se establecen, los principales motivos por los que la Administración Tributaria formula ajustes en la devolución de crédito fiscal al contribuyente:

El personal entrevistado indico que la mayoría de oportunidades, la solicitud es resuelta desfavorablemente o con ajustes, derivado que no se presentan todos los documentos o de forma adecuada los requisitos establecidos por la Administración Tributaria para iniciar el procedimiento de solicitud de crédito, está situación se deriva que la empresa carece de asesoría apropiada para cumplir con la información requerida, asimismo existe poca información en la legislación vigente sobre este procedimiento.

Por parte de la Administración Tributaria, al detectar la inconsistencia procede a rechazar el expediente con las observaciones convenientes.

El segundo caso, es derivado de la auditoria que la Administración Tributaria realiza para verificar que el crédito fiscal es procedente, que las compras de insumos y adquisición de servicios deben de ser indispensables para la conservación y generación de fuente de renta. Estas auditorías deben ser minuciosas en el libro de compras y ventas, validando que los documentos detallados en los libros contengan la información de soporte necesaria para proceder con la devolución de crédito.

Las soluciones a los problemas indicados anteriormente competen al contribuyente exportador, bien es cierto que los documentos forman parte fundamental de los extensos requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución de crédito fiscal, en consecuencia, deben comprobar fehacientemente que tiene derecho a la devolución solicitada.

El contribuyente exportador debe revisar sobre que facturas se encuentran en sus libros de compras para determinar si procede la devolución o si éstas serán ajustadas en la auditoría fiscal.

El siguiente motivo, es que detectan facturas extendidas por contribuyentes que no pagaron el Impuesto al Valor Agregado, reteniendo el valor a devolver y afectando al contribuyente. Este no debería ser un obstáculo para la devolución del crédito, derivado que el exportador no es el responsable directo de realizar el pago a cuenta del proveedor, así como de verificar el cumplimiento adecuado y oportuno de pago de sus obligaciones tributarias. Es una situación en donde no puede intervenir el contribuyente, o tomarse un tiempo considerable para investigar a sus proveedores para encontrar los contribuyentes que cumplen con pagar sus tributos y quiénes no. Lo que significa un incremento en sus gastos operativos, comprando con el proveedor que tal vez no tiene el mejor precio del mercado.

El no haber pagado el IVA, por el cual se está efectuando la solicitud de la devolución de crédito fiscal, debido a que el proveedor al no haberlo declarado y pagado perjudican en gran parte los créditos fiscales del exportador y cuándo el exportador realizan la solicitud de devolución a la Administración Tributaria de un crédito fiscal y el proveedor no haya cumplido con la obligación y no cierra el elemento de la cadena de comercialización, se tendría como consecuencia la denegatoria del mismo, toda vez que haya existido un menoscabo en la recaudación tributaria en dicha cadena.

Por lo tanto, se considera que el presente motivo, no es equitativo para el contribuyente, si se encuentra al día con el pago de sus impuestos, y pago el IVA de las facturas ingresadas en su libro de compras.

Un motivo recurrente, relacionado con el anterior, es derivado de que las facturas incluidas en su libro de compras no cumplen con los requisitos legales, los cuales se detallan a continuación:

- 1) Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2) Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.
- 3) Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes: a. No genera derecho a crédito fiscal. b. Pago Directo, número de resolución y fecha. c. Sujeto a pagos trimestrales. d. Sujeto a retención definitiva. 4) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
- 5) Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.
- 6) Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.
- 7) Fecha de emisión del documento.
- 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.

9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal.

10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.

11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.

12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.

13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.

En especial los incisos 8 y 9, no cuentan con los datos del contribuyente exportador, por consiguiente, la Administración Tributaria actúa de forma correcta al indicar que el crédito fiscal de los documentos que no se encuentran a nombre del solicitante, no proceden para realizar la devolución de crédito fiscal.

Asimismo, actúa la Administración Tributaria, cuando las facturas incluidas en el libro de compras y servicios tienen una fecha fuera de los dos meses posteriores para utilizar el crédito fiscal, constituye otro motivo por el cual se emiten resoluciones denegadas.

Finalmente, diferencia entre la declaración, libro de compras y/o libro mayor.

La Administración Tributaria, como ente fiscalizador, tiene la facultad de solicitar al contribuyente toda la información y documentos que necesite para realizar la verificación adecuada del saldo acumulado de crédito fiscal solicitado por el contribuyente.

Como se puede observar, son varios los actores que intervienen en el procedimiento de solicitud devolución de crédito fiscal, lo que se asume es desconocimiento y una inadecuada aplicación de los requisitos establecidos en la ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- por parte de las empresas exportadoras, es una de las causas más frecuentes por las cuales la Administración Tributaria deniega total o parcialmente la devolución de crédito fiscal. Las cuales deben trabajar en equipo para agilizar y facilitar el proceso.

4.3. Alternativas para el contribuyente

Se presentan algunas alternativas al contribuyente, para evitar la formulación de ajustes en la devolución de crédito fiscal.

Se recomienda adherirse al régimen especial de devolución electrónico, en relación que los documentos se entregan en digital en la plataforma creada por la Administración Tributaria, lo que promueve la transparencia por ambas entidades derivado que la auditoria es de gabinete, se agiliza el procedimiento. La devolución de crédito fiscal es del 100%, y en si la Administración Tributaria resuelve favorablemente indica que en un plazo de 5 días hábiles de emitida la misma, el Banco de Guatemala hará efectiva la misma, en el banco designado por el exportador.

Para este régimen es necesario que el contribuyente aplique el criterio correcto que exigen las leyes tributarias guatemaltecas, para no caer en denegatorias por la Administración Tributaria.

- Se necesita del contribuyente, los proveedores se encuentren afiliados al IVA régimen general durante los periodos que serán revisados,
- Que sus proveedores no aparezcan omisos del IVA en los periodos impositivos solicitados,
- Que sus proveedores tengan representantes legales activos (Cuando aplique) al día que realiza la solicitud.
- Que las facturas que respaldan el crédito fiscal se encuentren autorizadas a la fecha de la emisión de la factura,
- Que el contribuyente tenga cuidado especial con los ingresos de las compras, en que se cerciore que no haya reportado en periodos anteriores las facturas que respaldan el crédito fiscal.
- Que las facturas cuenten con los datos contenidos en la legislación vigente, y a nombre de Quimic, S.A.
- Que tenga cuidado en no reportar facturas de pequeños contribuyentes.

Con la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria la verificación de la información, que emita una resolución favorable y disminuya el tiempo del proceso.

Una alternativa para la problemática de acumulación de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, es que el contribuyente exportador solicite a la Administración Tributaria acreditarse como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, así evitará que por las ventas que realice localmente, le realicen retenciones y la acumulación de las mismas.

Los requisitos para solicitar acreditarse como Agente Retenedor del Impuesto al Valor Agregado son los siguientes:

1. Original y Fotocopia del Documento Personal de Identificación (DPI). Si no lo posee ver casos especiales. Llenar el Formulario.
2. SAT-261 (Solicitud de Inscripción como Agente de Retención del IVA)
3. Fotocopia del Nombramiento del Representante Legal
4. Memorial en base al artículo 122 del Decreto 6-91, solicitando ser Agente de Retención.
5. Si el trámite es realizado por una tercera persona autorizada presentar el formulario SAT-362 y el Documento personal de identificación (DPI).

De esta forma, el contribuyente exportador evitará realizar el proceso de solicitud de devolución por remanente de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, e impactará positivamente su liquidez.

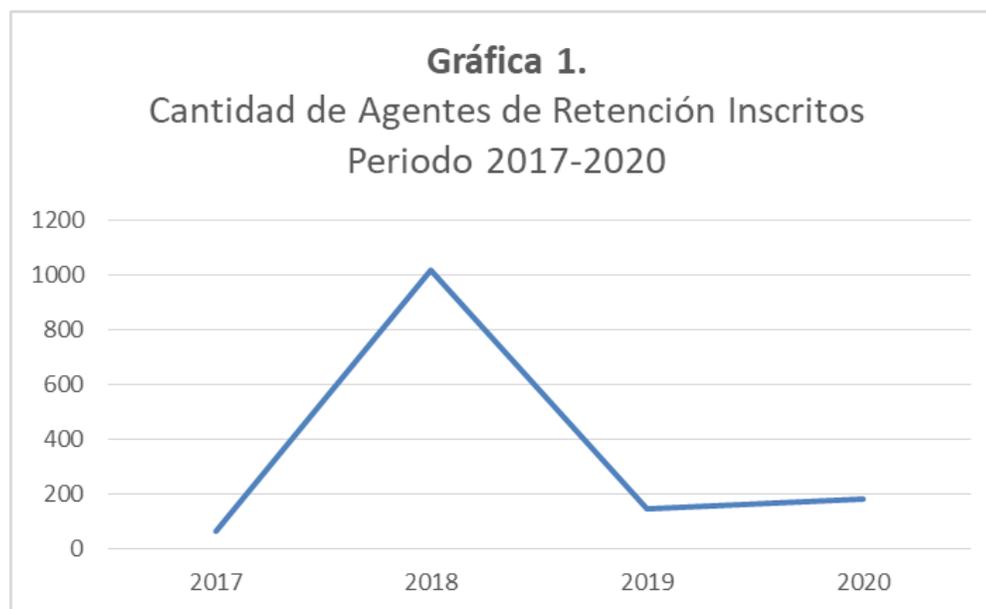
La Administración Tributaria, es la institución encargada de inscribir a las empresas como Agentes de Retención, la cantidad de contribuyentes inscritos es variable cada año, como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro 5
Inscripción de Agentes de Retención en
Superintendencia de Administración Tributaria
Periodo 2017- 2020

Año	Cantidad Agentes de Retención Inscritos
2017	64
2018	1,020
2019	145
2020	183

Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada. Según el cuadro anterior, demuestra los contribuyentes inscritos como agentes de retención, designados por el Decreto 20-2006 y activados por la Administración Tributaria.

Con base al cuadro anterior, se obtuvo la siguiente gráfica:



Fuente: elaboración propia con base en información de investigación realizada. La integración de los datos obtenidos, se analiza que de los últimos tres años, en el periodo 2018, es donde se encuentra una alta cantidad de agentes de retención de IVA. La Administración Tributaria debe nombrar agentes de retención a los contribuyentes que se encuentran sujetos al Decreto 20-2006, los contribuyentes

que no se encuentren incluidos en los artículos del 1 al 5 del decreto 20-2006 podrán solicitar autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, quien después de evaluar su comportamiento tributario, resolverá dentro de un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud.

La empresa exportadora de productos químicos, al momento que se informe de los ajustes encontrados para la devolución de crédito fiscal, debe presentar su conformidad o inconformidad durante el periodo de audiencia, la Administración Tributaria emitirá una resolución desvaneciendo o confirmado los ajustes, en cuando se formulen ajustes el contribuyente presenta el recurso de revocatoria contra la resolución, con la finalidad de que otra instancia dentro de la Administración Tributaria revise el caso y dicte una resolución a favor del contribuyente.

La alternativa ante el remanente acumulado de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, la empresa deberá de iniciar el procedimiento de devolución de crédito fiscal por el remanente, para que le sea reintegrado en una cuenta bancaria habilitada por el contribuyente. La Administración Tributaria cuenta con 30 días hábiles para calificar la documentación y verificar la procedencia del crédito fiscal, si procede la devolución, se informará para que se acrediten los fondos a la cuenta bancaria activa. El tiempo de resolución es corto a comparación de la devolución de crédito fiscal por actividad de exportación, por lo tanto, es una oportunidad para obtener el retorno del capital que se encuentra estancando, a corto plazo. Este procedimiento aportará liquidez a la empresa, como capital de trabajo en su operación comercial, nacional e internacional.

Conclusiones

1. La mayoría de solicitudes de devolución de crédito fiscal, son resueltas desfavorablemente o con ajustes porque los exportadores no cumplen con los requisitos establecidos en el procedimiento para la devolución del crédito fiscal. Que, aunque son demasiados, son necesarios para comprobar fehacientemente que los exportadores tienen derecho a la devolución solicitada.
2. Los proveedores registrados en el libro de compras, al no cumplir con sus obligaciones tributarias, constituye un obstáculo para la devolución de crédito fiscal.
3. Es importante adquirir los servicios de un profesional en materia tributaria, para que pueda asesorar durante el procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal y atención a la auditoría fiscal, realizada por la Administración Tributaria, con el objetivo de agilizar el proceso.
4. El atraso en la devolución de crédito fiscal tanto por actividades de exportación como el remanente de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, impacta directamente en la economía del contribuyente, limitado su desarrollo económico y sus oportunidades de nuevas inversiones o ampliaciones en las operaciones de la empresa.

Recomendaciones

1. Es recomendable para el contribuyente exportador, que dentro de sus operaciones contables, sean muy cuidadosos con respecto al cumplimiento de los requisitos que exige la legislación vigente, para garantizar que cuando realice la presentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal al valor agregado, los registros no sean un impedimento para que la Administración Tributaria resuelva como causa una denegatoria de crédito fiscal.
2. Es necesario que el contribuyente utilice los medios propuestos por la Administración Tributaria para la verificación del cumplimiento del pago de sus impuestos por parte de sus proveedores, y solicitar al proveedor que solucione a la mayor brevedad posible su situación tributaria, así no perjudicar a la empresa el proceso de devolución, en caso contrario, evaluar si es material el monto a recuperar, para evitar colocarlo en dicho proceso, previniendo una denegatoria por parte de la Administración Tributaria.
3. Es importante que la empresa se encuentre actualizada, en las leyes tributarias del país, debido a los constantes cambios en las normativas y asimismo tener la asesoría del profesional tributario para la nueva modalidad del régimen de devolución de crédito fiscal, el régimen especial electrónico, medio por el cual puede el contribuyente recuperar parte del capital invertido para su desarrollo empresarial y presentar la solicitud oportunamente, derivado que el proceso es de corto plazo.

4. Se recomienda que el contribuyente proceda a realizar la solicitud de inscripción como agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado, en beneficio, para que dentro de sus operaciones no reciba constancias de retenciones de IVA, evitando la acumulación del remanente del impuesto. El porcentaje de probabilidad para inscribirse como agente de retención, es del 95% , derivado que las exportaciones de la empresa Quimic, S.A. exceden los Q.100,000.00 mensuales, por lo tanto, la Administración Tributaria debería haberlo activado como Agente de Retención, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 Decreto Número 20-2006.

Bibliografía

- Alvarado Sandoval, J. A. (2012). Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: Serviprensa.
- Arellano García, C. (2001). Teoría General del Proceso. México D.F.: Porrúa.
- Beltranena Valladares de Padilla, M. L. (2001). Lecciones de Derecho Civil - Tomo 1 (Cuarta Edición ed.). Guatemala: Inversiones Educativas.
- Bravo Arteaga, J. R. (1997). Fundamentos de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá Colombia: Ediciones Rosaristas.
- Calderón Morales, H. H. (2004). Derecho Procesal Administrativo. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix.
- Calderón Morales, H. H. (2004). Derecho Procesal Administrativo II. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix.
- Canú Lancerio, C. H. (Noviembre de 2013). Procedimiento de Solicitud de Crédito Fiscal de IVA, Régimen General, de una Empresa de Confección de Prendas de Vestir, Amparada Bajo la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Guatemala: Universitaria.
- Castillo González, J. M. (2009). Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. Guatemala: Editorial Impresiones Gráficas.
- Celis Carrillo, L. E. (2006). Tesis/ Principales Factores que Impiden a los Exportadores de Guatemala que se les Efectué la Devolución de Crédito Fiscal y sus Posibles Alternativas de Solución. Guatemala: Editorial Universitaria.
- Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala.

- Congreso de la República de Guatemala. (2006). Acuerdo Gubernativo 425-2006 Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento del a Administración Tributaria. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (2006). Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Guatemala.
- Dimock, M. E. (1967). Administración Pública. México D.F: Uteha.
- García Maynez, E. (1993). Introducción al Estudio del Derecho. México D.F: Editorial Porrúa.
- López Mayorga, L. A. (2011). Introducción al estudio del Derecho II. Guatemala: Editorial Lovi.
- López Mayorga, L. A. (2013). Introducción al estudio del Derecho I. Guatemala: Editorial Lovi.
- Paz Álvarez, R. (2005). El Comerciante. Guatemala: Imprenta Aries.
- Peña Reyna, L. S. (Agosto de 2017). Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal por IVA en el Régimen Especial a una Empresa Exportadora de Pan. Tesis. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Perdomo Masters, R. J. (2010). Tesis Procedimientos de Auditoria para Agilizar la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial de Empresas que se dedican a la Exportación de Café en Guatemala. Guatemala: Editorial Universitaria.
- Pineda Castañeda, S. A. (2012). Teoría General del Proceso. Guatemala: MR Libros.
- Pineda Sandoval, M. (2006). Fundamentos de Derecho. Guatemala: Serviprensa.
- Pirir Quiroa, R. E. (Mayo de 2015). El Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal. Guatemala.

- Porras Rodríguez, L. S. (2001). Finanzas: Hacienda Pública, Derecho Administrativo, Administración Pública De Guatemala (Décimo Segunda Edición ed.). Guatemala: Colección Stella.
- Sáenz Juárez, L. F. (2004). Inconstitucionalidad de Leyes en Casos Concretos en Guatemala. Guatemala: Serviprensa.
- Soto Kloss, E. (1996). Derecho Administrativo, Bases Fundamentales Tomo I. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Egrafía

- Vesco Consultores. (9 de Febrero de 2019). Vesco Consultores. Obtenido de Vesco Consultores: <https://www.vesco.com.gt/blog/devolucion-del-credito-fiscal-de-exportadores/>.
- Chile Monroy, O. (1 de Febrero de 2018). MGI Chile Monroy. Obtenido de MGI Chile Monroy: <http://chilemonroy.com/articulos-y-opiniones.php>
- Sociales, C. d. (7 de ENERO de 2019). CEES. Obtenido de CEES: <https://www.cees.org.gt/estudios>
- Públicas, M. d. (2016). Minfin. Obtenido de Minfin: <http://www.minfin.gob.gt>
- Roldan Hugo, M. B. (8 de Mayo de 2018). Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Obtenido de ICEFI: <https://www.icefi.org>
- Guatemala, A. d. (2017). AGG. Obtenido de AGG: <https://www.agg.org.gt>

ANEXO
CUESTIONARIO

El presente cuestionario es para realizar el trabajo de investigación de la Maestría de Gestión Tributaria de la Escuela de Postgrados de la Universidad de San Carlos de Guatemala. El trabajo de investigación busca determinar los principales motivos de la denegación de devolución de crédito fiscal de la Administración Tributaria a una empresa exportadora de productos químicos.

1. ¿Presentan frecuentemente la solicitud de devolución de crédito fiscal?
SI
NO
2. ¿Cuáles son los motivos más recurrentes por los cuales no realizan efectivamente la devolución del crédito fiscal?

3. ¿Considera que las leyes se encuentran claras y comprensibles, conforme a la devolución de crédito fiscal?
SI
NO
PORQUE _____
4. ¿Cuál es el tiempo que se demora la Administración Tributaria en atender la devolución de crédito fiscal?
1-2 años
3-4 años
5-6 años
5. ¿Contratan asesoría externa para la presentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal?
SI
NO
PORQUE _____

6. ¿Se ha solicitado devolución de crédito fiscal por la acumulación de remanente de retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

SI

NO

PORQUE_____

7. ¿Considera que la demora en la devolución de crédito fiscal, afecta la falta de liquidez de la entidad?

SI

NO

PORQUE_____

8. ¿Considera que la empresa opto por el régimen de devolución de crédito fiscal más conveniente de acuerdo a la actividad comercial de la empresa?

SI

NO

PORQUE_____

9. ¿Considera correcto que la Administración Tributaria ajuste el crédito fiscal de las facturas emitidas por proveedores que no pagaron el impuesto correspondiente?

SI

NO

PORQUE_____

10. En su experiencia, ¿Considera que el régimen especial electrónico es factible para optar por él y agilizará el procedimiento de devolución de crédito fiscal?

SI

NO

PORQUE_____

Índice de Cuadros

No.	Título	Página
1	Provisión para la devolución de Crédito Fiscal a Exportadores	35
2	Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los Exportadores	36
3	Comparativo Crédito Fiscal Solicitado	37
4	Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores de acuerdo al Régimen	38
5	Inscripción de Agentes de Retención en la Superintendencia de Administración Tributaria	48

Índice de Graficas

No.	Título	Página
1.	Cantidad de Agentes de Retención inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria	48