

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



**DESARROLLO Y CUMPLIMIENTO DEL PROCESO DE SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL HASTA SU ACREDITACIÓN POR EL
REGIMEN GENERAL DE UNA EMPRESA EXPORTADORA**



AUTOR: LICENCIADO JOSE JUAN LUCERO MARTINEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2021

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



**DESARROLLO Y CUMPLIMIENTO DEL PROCESO DE SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL HASTA SU ACREDITACIÓN POR EL
REGIMEN GENERAL DE UNA EMPRESA EXPORTADORA**

Informe final del trabajo profesional de graduación Grado de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes", Aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto 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

AUTOR: LICENCIADO JOSE JUAN LUCERO MARTINEZ

DOCENTE: LIC. MSC. INGRID RUBIO ALEMÁN

GUATEMALA, MAYO 2021

UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano:	Lic. Antonio Suarez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic Carlos Alberto Majía Victorio
Vocal II:	Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III:	Vacante
Vocal IV:	BR. CC.LL. Solvia María Oviedo Sacarias
Vocal V:	P.C. Osmar Oswaldo García Matzuy

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

Coordinador:	Msc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador:	Msc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Evaluador:	Msc. Élide Arias Gómez




ACTA/EP No. 03851

ACTA No. GT-U-17-2021

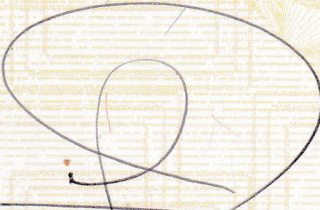
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 29 de abril de 2021, a las 19:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del **licenciado Jose Juan Lucero Martinez, Carné 201010960**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en 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 "**DESARROLLO Y CUMPLIMIENTO DEL PROCESO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL HASTA SU ACREDITACIÓN POR EL REGIMEN GENERAL DE UNA EMPRESA EXPORTADORA**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta y uno (71) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo al Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

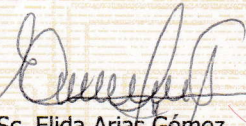
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los 29 días de abril del año dos mil veintiuno.



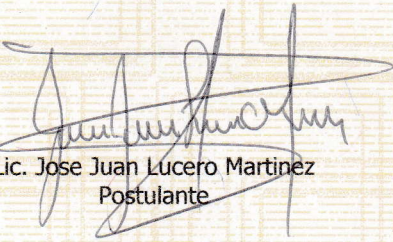
Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Carlos Ronaldo Lemus Peña
Evaluador



MSc. Elida Arias Gómez
Evaluadora



Lic. Jose Juan Lucero Martinez
Postulante

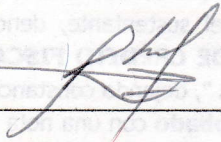


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

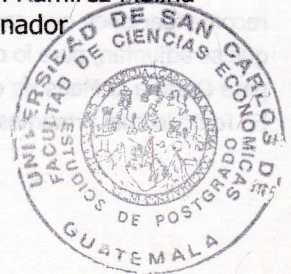
ADENDUM


El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Jose Juan Lucero Martinez, Carné 201010960**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.


Guatemala, 10 de mayo de 2021.


(f) 

Msc. José Rubén Ramírez Molina
 Coordinador




 Msc. Félix Ángel Gómez
 Examinador


 Msc. Carlos Roberto Ramos Pardo
 Examinador


 Msc. José Juan Lucero Martínez
 Postulante

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



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

J.D-TG. No. 14-2022
Guatemala, 17 de enero del 2022

Estudiante
Jose Juan Lucero Martinez
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 28-2021, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 29 de noviembre de 2021, que en su parte conducente dice:

"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

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

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

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:

Maestrías en Artes (Trabajo Profesional de Graduación), plan normal

Maestría en Consultoría Tributaria

	Nombre	Registro Académico	Trabajo Profesional de Graduación
EEP Of. GT-U-17-2021	Jose Juan Lucero Martinez	201010960	DESARROLLO Y CUMPLIMIENTO DEL PROCESO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL HASTA SU ACREDITACIÓN POR EL REGIMEN GENERAL DE UNA EMPRESA EXPORTADORA

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

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



DEDICATORIA

A DIOS

Por darme la fuerza, la sabiduría y guiarme en mi camino en todo momento.

A MIS PADRES

Por todo su amor, apoyo incondicional y motivarme a seguir adelante.

A MI HERMANA

Por su cariño, apoyo y motivación incondicional.

A MIS COMPAÑEROS DE CLASE

Por todo su apoyo, en mi formación como profesional y ayudarme a cumplir mis metas.

A LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por ser mi casa de estudios, formarme como profesional y darme valores éticos

A LA ESCUELA DE POSTGRADO

Por formarme como profesional

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
2. MARCO TEÓRICO	6
2.1 Exportación	6
2.1.1 Exportaciones en Guatemala	6
2.1.2 Empresa Exportadora.....	7
2.1.3 Documentos necesarios para la exportación.....	7
2.1.3.1 Declaración de mercancías	8
2.1.3.2 Elaboración y presentación de la declaración de mercancías	8
2.1.3.3 Declaración anticipada	9
2.1.3.4 Declaración simplificada.....	10
2.1.3.5 Declaración complementaria	10
2.1.3.6 Regímenes Aduaneros.....	10
2.1.3.7 Factura comercial	11
2.1.3.8 Factura Electrónica.....	11
2.1.3.9 Factura especial	12
2.1.3.10 Elementos de la factura comercial.....	12
2.2 Impuestos.....	13
2.2.1 Impuesto al valor agregado (IVA)	13
2.2.2 Sujetos relacionados en la obligación tributaria	14
2.2.3 Periodo impositivo	14
2.2.4 Exenciones del impuesto al valor agregado	15
2.2.5 Debito Fiscal.....	15
2.2.6 Crédito Fiscal.....	15
2.3 Regímenes de devolución de crédito fiscal	16
2.3.1 Régimen general de devolución fiscal	16
2.3.2 Régimen Optativo de devolución fiscal.....	17

2.3.3	Régimen Especial de devolución fiscal	17
2.3.4	Régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal	18
2.4	Auditoría de campo y gabinete	18
2.4.1	Proceso Administrativo	19
2.4.2	Notificación	19
2.4.3	Clases de notificaciones	20
2.4.4	Audiencia	20
2.4.5	Aportación de pruebas	21
2.4.6	Resolución	21
2.4.7	Requerimiento de devolución de crédito fiscal	22
2.4.8	Derecho de petición	22
2.4.9	Amparo	22
2.5	Medios de prueba	23
2.5.1	Certificaciones o dictámenes	24
2.5.2	Comprobantes de pago	24
2.5.3	Atribuciones de la Administración Tributaria	24
3.	METODOLOGÍA	25
3.1	DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	25
3.1.1	Especificación del problema	25
3.1.2	Delimitación del problema	25
3.2	Objetivo	26
3.2.1	General	26
3.2.2	Específicos	26
3.3	Tipo de metodología	27
3.4	Universo y tamaño de la muestra	27
3.4.1	Universo	27
3.4.2	Muestra	27
3.4.3	Enfoque de la investigación	27
3.5	Técnicas de Investigación	28
3.5.1	Estudio de casos	28
3.5.2	Análisis documental	28
3.5.3	Cuestionario	28

3.5.4	Instrumentos de medición	29
3.5.5	Cuadros comparativos y flujogramas	29
3.5.6	Matriz de cumplimiento.....	29
3.5.7	Resumen de cumplimiento del proceso.....	29
3.6	Resumen del procedimiento utilizado durante la investigación	29
4	DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	31
4.1	Análisis de los resultados	31
4.1.1	Comparación el régimen general de devolución con otros regímenes que permite la legislación guatemalteca.....	31
4.1.2	Verificar la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal	44
4.1.3	Evaluar las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal	55
4.2	Resultados	62
4.2.1	Resultado Comparación el régimen general de devolución con otros regímenes que permite la legislación guatemalteca.....	62
4.2.2	Resultado de verificación la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal	63
4.2.3	Resultado de la evaluación las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal	64
4.3	Discusión de resultados	64
	CONCLUSIÓN	67
	RECOMENDACIÓN	68
	BIBLIOGRAFÍA	69
	EGRAFÍA 71	
	ÍNDICE DE SIGLAS	102
	ÍNDICE DE CUADROS	103
	ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	104

RESUMEN

El presente trabajo profesional contiene la investigación sobre el desarrollo y cumplimiento del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general. En los últimos años las solicitudes se han convertido en un problema para las empresas que deciden reclamar el derecho que tienen sobre el impuesto al valor agregado que no pueden compensar con débitos.

Las exportaciones forman parte fundamental para el crecimiento económico, ningún país puede sobrevivir sin exportaciones, adentrarse en el comercio internacional fomenta la especialización, los avances tecnológicos, aumenta la productividad, también propicia mejora de la calidad de los bienes y la reducción de costos, además que son fuentes generadoras de inversión y empleo.

Para una empresa que dedica el total de sus ventas a las exportaciones de productos no tradicionales, es fundamental mantenerse eficiente en el mercado, debido a que compite no solo con otros exportadores que tienen el mismo giro de negocio dentro del país, sino que también con otras entidades del exterior.

Debido a la demora en la atención de las solicitudes de devolución de crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria, se priva a los exportadores de flujo de efectivo significativo que es utilizado para inversión, operación y comercialización de productos. Adicional a este problema el contribuyente debe cumplir con los requerimientos de información atendiéndolos de forma precisa y detallada.

El incumplimiento por parte de la empresa exportadora de los requisitos y de los requerimientos de información solicitados por administración tributaria en la auditoría practicada para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal, provoca ajustes en los montos solicitados, demora en el acreditamiento, aumento de costos; en el peor escenario rechazos de expedientes que tendrá como consecuencia el inicio nuevamente del proceso.

El objetivo de la investigación es analizar el proceso de devolución de crédito fiscal, desde la preparación de la solicitud hasta que es acreditado, con el fin de elaborar propuestas permitan al contribuyente que dedica el total de sus ventas a la exportación de productos no tradicionales, conocer y cumplir los requisitos establecidos en la legislación aplicable.

El trabajo profesional de investigación se realizó bajo el método inductivo, el cual parte del conocimiento de casos particulares, con los cuales son utilizados y analizados para extraer conclusiones, todo esto basado en un enfoque tributario mixto el cual contiene interrogantes con opción a comentarios de la fuente primaria de investigación; el cual permite definir el proceso de devolución de crédito fiscal compararlo con otros regímenes, verificar la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal, con el fin de cumplir con los requerimientos solicitados por la Administración Tributaria y evaluar las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución.

Con base a los datos de la investigación, se determina que a través del conocimiento de proceso de devolución de crédito fiscal y el análisis con otros regímenes provoca que el exportador amplíe la estrategia más conveniente para realizar la solicitud, tomando en cuenta los riesgos, requisitos, plazos, costo y monto a recuperar; desde que se aprueba el expediente hasta que es acreditado.

Como respuesta al problema se realizó un manual de procedimiento que contemple el cumplimiento de las fases del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general y que tiene como resultado que el exportador cumpla con los requisitos contenidos en la ley específica. Al mismo tiempo podrá iniciar con información concreta y específica, minimizara el riesgo de ajustes o rechazo de expedientes. El alcance de la propuesta está enfocada en el correcto cumplimiento de los requerimientos de información y en evaluar constantemente estrategias que facilite el retorno del impuesto pagado y acumulado.

INTRODUCCIÓN

En Guatemala las empresas exportadoras constantemente se ven amenazadas no solo por competidores que tienen el mismo giro de negocio, sino por aquellas empresas extranjeras que también desean colocar sus bienes y servicios en el exterior. En los últimos años esta forma de comercio al exterior se ha visto afectada fiscalmente por el retraso en la atención de los expedientes de devolución de crédito fiscal.

Las exportaciones para un país son de vital importancia en indicadores macroeconómicos debido a que fomentan la inversión, el empleo y generan un efecto positivo en la balanza de pagos dentro del Producto Interno Bruto (PIB). El desarrollo de este modelo de negocio aumenta el crecimiento económico, tecnifica los bienes y servicios; llevando al país a un mundo más globalizado.

Como el impuesto al valor agregado (IVA), es un impuesto indirecto traslativo que recae en el consumidor final; los exportadores al no poder trasladar dicho valor al cliente en el exterior, debido a que no es un contribuyente que tenga obligaciones tributarias en Guatemala. Debe solicitar su devolución ante la Administración Tributaria. La atención de expedientes según estadísticas tributarias sobrepasa el plazo establecido en la ley, adicional el proceso puede verse entorpecido por falta de atención a requisitos indispensables que generan certeza para el cumplimiento de la legislación tributaria.

El presente trabajo de investigación es el resultado del estudio que se realizó, sobre el proceso de devolución de crédito fiscal del régimen general por la unidad de análisis que dedica el total de sus ventas a la exportación productos no tradicionales, se encuentra ubicada en el departamento de Guatemala, en la Ciudad de Guatemala.

La investigación está basada de acuerdo a lo que establece el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del impuesto al Valor agregado y otras leyes que complementan el compendio de la legislación aplicable.

Para el desarrollo de la investigación se elaboraron cuatro capítulos los cuales se describen a continuación:

En el capítulo 1 titulado “Antecedentes”, contiene los acontecimientos de carácter histórico relacionado con las exportaciones y su relación con la devolución de crédito fiscal, así mismo comprende la opinión de instituciones, centros de investigación y otros expertos.

El capítulo 2 titulado “Marco Teórico”, es la exposición de las teorías y enfoques teóricos, conceptuales y legales; los cuales fueron utilizados para fundamentar el la investigación relacionada con la unidad de análisis y el desarrollo del proceso de devolución de crédito fiscal hasta su acreditación.

En el capítulo 3 titulado “Metodología”, se dará la explicación en detalle de qué y cómo se realizó el desarrollo de la investigación. En esta sección se establece la definición del problema, así como su delimitación, métodos, enfoque de la investigación y técnicas utilizadas para el cumplimiento de objetivos planteados.

Por último, el capítulo 4 titulado “Análisis de los resultados”, expone el resultado del análisis y desarrollo del proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal hasta su acreditación por el régimen general de una empresa exportadora, el cual hace una comparación del proceso con otros regímenes, evaluación de documentos, requisitos y el requerimiento de información notificado por la administración tributaria. También se explica cuáles pueden ser las acciones que permitan agilizar el proceso mediante el cumplimiento de las normas tributarias vigentes.

Finalmente derivado de lo expuesto y el análisis de los capítulos, se presentan las conclusiones y recomendaciones del trabajo profesional, con el fin de otorgar a la unidad de análisis, la aplicación de nuevo conocimiento para resolver el problema planteado a través de un enfoque tributario.

1. ANTECEDENTES

Las exportaciones forman parte fundamental para el crecimiento económico, ningún país puede sobrevivir sin exportaciones, adentrarse dentro del comercio internacional fomenta la especialización, los avances tecnológicos, aumenta la productividad, también propicia mejora de la calidad de los bienes y la reducción de costo, además que son fuentes generadoras de inversión y empleo.

Morcillo en su libro establece que el comercio internacional es indispensable, “abre la posibilidad a que cada país se especialice en la producción de aquellos bienes en los que tiene ventaja comparativa”, es decir aquellas ventajas que tiene sobre países del exterior para producir una mercancía respecto a otro y en el que ambos se benefician con el intercambio. (2010, p. 265).

Como indicador económico las exportaciones tienen su importancia dentro del producto interno bruto, para Guatemala este componente desde el año 2010, según estadísticas macroeconómicas publicadas por el Banco de Guatemala, ha mantenido su tasa de variación, es decir a medida que aumenta el PIB las exportaciones también varían, (según cuadro No. 1). Sin embargo, en la última década las importaciones superan a las exportaciones, aportando un variación negativa en el producto interno bruto, lo cual cabe resaltar es el indicador principal de bienestar de un país.

Cuadro No. 1
Producto Interno Bruto por enfoque del gasto
En millones de quetzales

Conceptos	2015	2016	2017	2018	2019
(1) Gasto de consumo final	454,151.9	476,924.7	502,485.8	532,401.2	566,552.2
(2) Formación bruta de capital fijo	69,102.2	69,636.3	71,624.6	75,686.7	83,987.3
(3) Variación de Existencias	1,483.2	- 48.9	38.1	616.9	1,714.5
(4) Exportaciones de bienes y servicios	94,394.9	94,140.8	97,377.8	100,179.9	104,480.3
(5) Importaciones de bienes y Servicios	143,109.3	138,651.1	145,325.9	159,094.7	166,317.7
Producto Interno Bruto (1 + 2 + 3 + 4 - 5)	476,022.9	502,001.8	526,200.4	549,790.0	590,416.6

Fuente: Estadísticas Macroeconómicas del banco de Guatemala, “PIB por el enfoque del gastos (Año de referencia 2013).

Las exportaciones no forman parte del hecho generador del impuesto al valor agregado, por el contrario el artículo 7 en el numeral segundo del decreto 27-92 establece que se encuentran exentas del pago del impuesto. La razón de su exención se basa que “En las Exportaciones el consumidor final es el importador extranjero, al aplicar el impuesto a esa comercialización, el país producirá una exportación de impuestos, con lo cual se considerara una exención”. (Allaga, 2005, p. 39)

Según la ley del IVA, el impuesto es traslativo, es decir que será pagado por el consumidor final, en el caso de los exportadores según la Superintendencia de Administración Tributaria a través de su criterio institucional No. 1-2017 establecen que “Tendrán derecho a devolución de crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas”. (2017, p. 3)

Para el reclamo del crédito fiscal la ley del impuesto al valor agregado permite solicitarlo por medio de régimen general, optativo, especial y recientemente por un cuarto publicado como una reforma al decreto 27-92, adicionando el artículo 25 bis, a través del decreto 4-2019, en su artículo 5 el denominado régimen especial electrónico. “Permite solicitar a la administración tributaria el cien por ciento del crédito fiscal por periodos mensuales vencidos”. Cualquiera alternativa tendrá como fin, el retorno del impuesto pagado por los exportadores, mismo que forma parte del capital útil y necesario para funcionamiento del negocio. (Ley para la reactivación económica del café, Decreto 4-2019).

Estadísticas tributarias proporcionadas por la Superintendencia Administración Tributaria, según cuadro No. 2, establece que en el año 2019 las devoluciones de crédito fiscal tuvieron una disminución del 13% con respecto de su año anterior inmediato. Esto es reflejo de la cantidad de solicitudes resueltas por la Administración Tributaria durante ese período fiscal. El monto total de devolución fue de Q1, 707.15 millones de los cuales el 46% fue destinado para el régimen general, el 35 % para el régimen especial y un 18% para el optativo.

Cuadro No. 2
Devolución de crédito fiscal por régimen de los exportadores
En millones de quetzales

Año	2015	2016	2017	2018	2019
Régimen Especial	666.81	555.59	511.21	575.03	600.55
Régimen General	813.77	205.85	501.55	1,055.48	792.27
Régimen Optativo	463.13	283.54	344.93	333.45	314.33
TOTAL	1,943.71	1,044.98	1,357.70	1,963.96	1,707.15

Fuente: Estadísticas Tributarias, Portal de la Superintendencia de Administración tributaria SAT.

El proceso de devolución del crédito fiscal del régimen general, inicia al ingresar la solicitud para su devolución, este expediente formará parte de una presa, junto con otros expedientes, los cuales se resolverán de forma cronológica y en promedio el tiempo de acreditamiento desde que se inicia el proceso hasta que finaliza es aproximadamente de dos a tres años, aunque la ley establece en el artículo 23 “A” del decreto número 27-92 “ley del IVA”, que “la Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo máximo 30 días hábiles para expedientes trimestrales y 60 días hábiles máximo para expedientes semestrales”. (Decreto 27-92, Op. Cit).

Desde el año 2016 los expedientes que son ingresados por parte de los contribuyentes ante la administración tributaria para la devolución de crédito fiscal han aumentado y esto se debe al incremento constante de las exportaciones que reportan las estadísticas macroeconómicas del banco de Guatemala, las cuales se basan en los registros declarados por los contribuyentes.

Sin embargo, a pesar de que lo expedientes de devolución de crédito fiscal ingresados ante la administración tributaria han aumentado, la resolución de las mismas han disminuido. Esto se debe varios factores de carácter interno y externo como lo son la falta de capacidad de atención de los expedientes por parte del cuerpo de trabajo de SAT o una asignación presupuestaria insuficiente.

Cuadro No. 3
Atención de Expedientes del Régimen General de la Gerencia de Contribuyentes Medianos

Año de ingreso	Cantidad de Solicitudes Ingresadas	Cantidad de solicitudes resueltas	Cantidad de solicitudes pendientes de resolver
2016	738	737	1
2017	616	614	2
2018	765	177	588
2019	780	26	754
2020	140	0	140

Fuente: Datos proporcionados por la Superintendencia de Administración Tributaria, solicitados a través del acceso a la información pública contenida en el decreto 57-2008. Solicitado el 12 de agosto de año 2020.

Con lo expuesto anteriormente, el retraso en la devolución de crédito fiscal presupone un inconveniente para los exportadores, según estudio realizado por el Centro de Estudios Económicos y Sociales (CEES por sus siglas), establece que los retrasos en el acreditamiento del impuesto:

Además de reducir el crecimiento económico, esta situación impacta directamente en las finanzas de las empresas que deben absorber el costo de este impuesto, equivalente a decir que pagan el IVA de las empresas exentas. Esto también penaliza a los consumidores porque el costo se traslada al precio de los productos que pierden competitividad a nivel internacional, reduciendo el PIB y afectando la imagen comercial. (2019)

Según el instituto centroamericano de estudios fiscales ICEFI, (2017) indica:

La persistencia de saldos pendientes de devolución a los exportadores ocasiona una reducción en la disponibilidad de capital de trabajo para los empresarios, los cuales deben recurrir a la obtención de financiamiento bancario para tratar de cubrir las deficiencias (...), por ende en la reducción de las ganancias obtenidas. (p. 5)

También el instituto centroamericano de estudios fiscales ICEFI, (2017), establece que existen cuatro problemas que afronta la devolución de crédito fiscal, lo que ha logrado abrir una brecha entre los casos atendidos y las devoluciones realizadas, los principales problemas detectados son:

- a. Insuficiente monto asignado para la devolución
- b. Complejidad legal
- c. Existencia de devolución de crédito fiscal fraudulentas
- d. Limitaciones efectivas del ente encargado de devolución

De las anteriores, la que más influye al retraso de la atención de los expedientes, son las limitaciones de la Administración Tributaria, estas pueden identificarse fácilmente en la cantidad de resoluciones resueltas (Cuadro No. 3). Fuentes Alejandra establece que “Uno de los principales problemas es el tiempo que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se tarda en verificar su procedencia”. Lo cual trae como consecuencia el acumulamiento de solicitudes designadas y realizadas. (2020, párrafo 5)

Para los economistas los impuestos tienen un efecto negativo en el rendimiento de las empresas, Pindyck Robert y Rubinfeld Daniel en su libro sobre microeconomía (2009), establece que “la imposición de impuestos puede producir efectos que recaen sobre las finanzas y minimiza el capital de trabajo”.

2. MARCO TEÓRICO

A continuación se definen los conceptos, leyes y categorías que ayudan a comprender sobre el desarrollo y cumplimiento del proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal hasta su acreditación por el régimen general de una empresa exportadora.

2.1 Exportación

Es parte del comercio internacional, es decir, es el que se genera fuera de las fronteras de un territorio específico, Samuelson en su libro establece que “tiene la característica de mejorar las oportunidades comerciales al ampliar el alcance del comercio, se relaciona con personas individuales o jurídicas de otro país y atiende a finanzas internaciones”. (2010, p. 145)

Para el decreto 27-92, en la sección de definiciones artículo 2, establece como exportación “la venta de bienes muebles para el uso o consumo fuera del territorio guatemalteco y/o la prestación de servicios a personas no domiciliadas y sin residencia en el país y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior”. (Ley del IVA, Decreto 27-92)

2.1.1 Exportaciones en Guatemala

Las exportaciones para un país representan un crecimiento de su economía, genera divisas, posiciona en el mercado internacional productos que compitan y es una fuente de trabajo para el país. Según el Banguat en su aplicación sobre el comercio exterior indica que “las exportaciones se situaron en \$3,740.4 millones, los productos que más generan divisas por exportaciones son Artículos de Vestuario con US\$468.6 millones (12.5%); Banano con US\$270.6 millones (7.2%); Café con US\$267.2 millones (7.1%); Cardamomo con US\$247.7 millones”. (2019, p.1)

Según el Banguat: “Los principales destinos de las exportaciones son: Estados Unidos de América con US\$1,292.9 millones (34.6%); Centroamérica con US\$1,049.8 millones (28.1%); Eurozona con US\$290.0 millones (7.8%); México con

US\$130.7 millones (3.5%); y Arabia Saudita con US\$86.4 millones (2.3%); países y regiones que en conjunto representaron el 76.3% del total". (2019, p.1, Op. cit)

Para Guatemala el modelo de comercio exterior ha incrementado y ha permitido a empresarios el incremento de industrias que compitan en un mercado internacional, generando empleo para más de un millón de personas entre productos tradicionales y no tradicionales.

2.1.2 Empresa Exportadora

Son aquellas empresas que comercializan sus bienes y servicios fuera del territorio en donde permanece su domicilio fiscal. La ley del IVA define a las exportaciones como "la venta cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior". Por empresa exportadora se entenderá a la entidad con capital individual o social quien realice actividades de acuerdo a la definición anterior. (Ley del IVA, Decreto 27-92)

2.1.3 Documentos necesarios para la exportación

La ventanilla única para exportadores -VUPE- (s.f), es una dependencia del Ministerio de Economía la cual tiene como función el facilitar los trámites de exportación los cuales define como:

El conjunto de documentos necesarios para declarar y permitir la salida de mercancías fuera del territorio guatemalteco, estos deben contener los datos del exportador en Guatemala, el importador fuera del territorio guatemalteco, referencia de factura de exportación, así como la forma de pago de la misma y mercaderías exportadas. (s.f., p.1)

Los principales documentos son:

- a) Declaración para el registro y control de exportación (DEPREX)
- b) Declaración única centroamericana (DUCA)

2.1.3.1 Declaración de mercancías

Según lo establece el artículo 77 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (Cauca por sus siglas), la declaración de mercancías se realiza bajo fe de juramento, en él se expresa el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones.

Para Guatemala se denomina Declaración Única Centroamericana (DUCA por sus siglas). La intendendencia de aduanas, de la Administración tributaria, determina que “será de aplicación para las importaciones y las exportaciones de mercancías, para los regímenes definitivos, temporales o suspensivos y liberatorios con excepción de la modalidad de entregas rápidas, provisiones a bordo, envíos de socorro, declaraciones de oficio y otras que establezca el servicio aduanero.” (Cauca, Anexo a resolución No. 223-2008)

Según la superintendencia de administración tributaria a través de la resolución número SAT- IAD-05-2019, establece que “es de carácter obligatorio para el servicio aduanero, declarantes, auxiliares de la función pública aduanera y otros autorizados por el servicio aduanero y su formato de impresión”. Se identificará de acuerdo al tipo de operación de la siguiente manera:

- a) DUCA-D: para las mercancías originadas de terceros países y las que no apliquen DUCA-F
- b) DUCA-T: para las mercancías en tránsito aduanero internacional terrestre
- c) DUCA-F: para las mercancías originarias de la región centroamericana

2.1.3.2 Elaboración y presentación de la declaración de mercancías

En el artículo 318, 319 y 320 del Reglamento del Código aduanero uniforme centroamericano (Anexo a resolución No. 224-2008), determina que la declaración de mercancías se presentará mediante transmisión electrónica o en los formularios autorizados por el servicio aduanero.

Deberá estar referido a un régimen aduanero, efectuarse en nombre de las personas que tengan derecho de disposición sobre mercancías, que las mismas se encuentren almacenadas en un mismo depósito o lugar de ubicación: que también estén consignadas en el respectivo manifiesto de carga, aun y cuando se amparen en uno o más documentos de transporte.

El contenido mínimo que una declaración de mercancías debe contener según el anexo II de la resolución no. 409-2018 del Consejo de Ministros de integración económica, determina que será:

- a) Identificación y registro del declarante
- b) Identificación del agente aduanero
- c) Código de identificación del transportista y del medio de transporte
- d) Régimen aduanero que se solicita
- e) País origen para las importaciones, país de destino para las exportaciones
- f) Número de manifiesto de carga
- g) Características de los bultos
- h) Peso en kilogramos
- i) Código arancelario y descripción de las mercancías

2.1.3.3 Declaración anticipada

Según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 80, indica que “este tipo de declaración puede ser presentada anticipadamente al arribo de mercancías al país, bajo el sistema de autodeterminación”. Su finalidad es el despacho, en virtud que no será validada toda la información del manifiesto de carga, y la misma será utilizada por importadores con buen record, quienes a su vez serán autorizados por el servicio aduanero. (Cauca, Anexo a resolución No. 223-2008, Op cit)

La intendencia de aduanas los regímenes que aplica el uso de esta declaración son:

- a) Importación definitiva (23-ID)
- b) Importación temporal con reexportación en el mismo estado (151-LX, 151-LC, 151LE, 151-MA)

- c) Admisión temporal para perfeccionamiento activo (152-MI, 152-PI)
- d) Zonas francas (154-ZI, 154-ZX)
- e) Reimportación (156-IE, 156-IX, 156-IZ)
- f) Otras que establezca el servicio aduanero

2.1.3.4 Declaración simplificada

La intendencia de aduanas indica que “Es la declaración de mercancías que presenta el declarante ante el servicio aduanero en nombre del exportador, con información básica para el despacho de mercancías”. (2015, p.8)

El trámite se debe perfeccionar posterior al embarque con una declaración complementaria los regímenes a los que aplican es el de exportación definitiva (22-ED, 22-ZN)

2.1.3.5 Declaración complementaria

Se presenta con el propósito de culminar el trámite de una declaración anticipada, simplificada o provisional. “Como regla general la declaración de mercancías es definitiva para el declarante” es aplicable a cualquier régimen y deberá emitirse a los tres días posteriores a la confirmación de la declaración anticipada o simplificada. (Intendencia de aduanas, 2015, p.8),

2.1.3.6 Regímenes Aduaneros

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en artículo 89, establece que se entiende por régimen aduanero a “las diferentes destinaciones a las que pueden someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la autoridad aduanera”. (Cauca, Anexo a resolución No. 223-2008, Op cit)

Las mercancías pueden clasificarse según el artículo 91 del CAUCA en:

- a) Definitivos: Importaciones y exportación definitiva y sus modalidades
- b) Temporales o suspensivos: Transito aduanero; importación temporal con reexportación en el mismo estado; admisión temporal para perfeccionamiento

activo; Depósito de aduanas o depósito aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

c) Liberatorios: zonas francas, Reimportación o reexportación.

2.1.3.7 Factura comercial

Es un documento de tipo mercantil que tiene carácter obligatorio de emisión, comprueba la comercialización de bienes muebles o inmuebles y de servicios, son autorizadas por entidades estatales y en el caso de Guatemala, según la ley del IVA, “compete únicamente a la SAT la facultad de autorizar a solicitud del contribuyente, contiene requisitos mínimos para su aceptación, debe emitirse de manera física o electrónica garantizando su legibilidad y que no borren con el transcurso del tiempo”. (Ley del IVA, Decreto 27-92, Op cit).

Este documento es el único comprobante que la administración tributaria reconoce para la generación de débito y crédito fiscal, por la venta o adquisición de bienes y servicios dentro del territorio nacional. Sus principales clases son la especial, cambiaria y electrónica.

2.1.3.8 Factura Electrónica

Es un documento electrónico que no emplea papel como soporte para demostrar su autenticidad y que comprueba la adquisición de un bien o servicio. SAT a través de acuerdo de directorio, indica en el artículo 3 que “este tipo de mecanismo deben cumplir con los requisitos que establece la ley del IVA y su reglamento, tiene la misma validez que las facturas impresas”. (Acuerdo de directorio de la SAT, No. 032-2007)

Este documento debe estar emitido a través de empresas que sean autorizadas por SAT y envíen de forma a un generador de facturas electrónicas GFACE, agregando un algoritmo electrónico de seguridad.

2.1.3.9 Factura especial

Es un documento autorizado por la SAT mediante una resolución, la ley del impuesto al valor agregado determina que “cuando un contribuyente adquiere bienes o servicios de vendedores que por cualquier circunstancia no emitan factura, deberá realizar una factura especial por cuenta del vendedor o prestador de servicio, en la cual se detallarán los bienes o servicios comercializados”. (Ley del IVA, Decreto 27-92, Op. Cit.)

Los contribuyentes que emitan este documento deben retener el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta como lo establece el artículo 16 de la ley de actualización tributaria “este documento será el respaldo de los bienes y servicios adquiridos, mientras que el impuesto se debe enterar a la administración tributaria, mediante la elaboración de declaración jurada y en el plazo de los 10 primeros días del mes siguiente a la emisión de las facturas especiales”.(Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012)

2.1.3.10 Elementos de la factura comercial

En el reglamento de la ley del impuesto al valor agregado (Acuerdo gubernativo 5-2013) en el artículo 9, se establecen los requisitos mínimos que debe contener la factura, los cuales son:

- a) Debe emitirse como mínimo en original y una copia
- b) Resolución de SAT que contenga el rango autorizado de los documentos, la vigencia de las facturas y la imprenta encargada de la reproducción o certificador en cada de factura electrónica.
- c) Identificación del documento, serie y número de correlativo, leyenda según corresponda, conforme al régimen de IVA o ISR en el que este incito
- d) Nombre completo de persona individual o razón social, nombre comercial, NIT, dirección o establecimiento del emisor de la factura.
- e) Nombre completo o razón social, NIT del contribuyente o cuando competa consignar CF en su defecto y establecimiento o residencia del adquiriente de la factura.

- f) Fecha de emisión en el momento de la comercialización de bienes o servicios.
- g) Detalle o descripción de la venta o servicio prestado, descuentos concedidos, cargos aplicados y precio total con inclusión del IVA.

2.2 Impuestos

Según el código tributario “es la presentación pagada en dinero, se origina cuando el sujeto pasivo realiza una acción contenida en el hecho generador de una ley específica. Tiene la característica de no tener una retribución directa al contribuyente, ser de carácter obligatorio y punible en caso de omisión al pago”. (Código Tributario, Decreto 6-91)

Pueden dividirse en dos clases que son directos e indirectos. Carlos Vargas determina que los impuestos pueden ser monofásicos, “cuando grava solo una de las fases de la cadena de distribución o plurifásico que es cuando grava todas las fases”. Otra clasificación es atendiendo la variación de la cuantía porcentual, se dice que es progresivo cuando aumenta la tasa impositiva y afecta en forma proporcional a los ingresos del contribuyente y es regresivo cuando al aumentar la tasa impositiva afecta de forma desigual la base del ingreso del contribuyente. (2017)

2.2.1 Impuesto al valor agregado (IVA)

Es un impuesto indirecto tiene como hecho generador la compra y/o venta de bienes muebles e inmuebles, prestación de servicios, importaciones, arrendamiento, donaciones. Vargas indica que trabaja bajo el principio del crédito, es decir el Estado recauda el equivalente a las ventas, disminuido con el impuesto pagado en las compras. (2017, Op. Cit.)

A través de la adquisición, importación o construcción de activos fijos vinculados a su proceso productivo se genera crédito fiscal y la fuente del débito fiscal es por medio de la venta bienes o distribución de servicios. El sujeto pasivo debe determinar y reportar ante la administración tributaria el saldo entre débito y crédito, en caso que el primero sea mayor debe cancelar al fisco dicho monto; cuando es

mayor el segundo, este se acumula y puede ser utilizado y acreditado en un periodo posterior.

En la ley del IVA en el artículo 10, establece que para Guatemala “la tasa impositiva es del 12% y esta se encuentra incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicio. Su periodo de liquidación es mensual y debe presentarse ante SAT en los 30 días posteriores al periodo declarado”. (Ley del IVA, decreto 27-92, Op. Cit.)

2.2.2 Sujetos relacionados en la obligación tributaria

En tema tributario existen dos tipos de sujetos que interactúan para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el código tributario (Decreto 6-91) indica como sujeto activo al Estado y que a través del poder tributario exige el pago de interposiciones denominadas tributos. Este poder es irrenunciable, nace con él y puede actuar coercitivamente ante el incumplimiento del pago de impuestos tasas y/o contribuciones al segundo sujeto.

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sean en calidad de contribuyente o responsable. Es deber contribuir al gasto público según lo establece la Constitución política de la República Guatemala, en los derechos y obligaciones civiles en el artículo 135.

2.2.3 Periodo impositivo

Son los plazos en los cuales se debe presentar una obligación sustancial de un impuesto específico, debe establecerse en la ley ordinaria que tipifica el impuesto a enterar. El código de tributario (Decreto 6-91) establece en el artículo 8 la forma en que se contarán los plazos legales, reglamentarios y administrativos, los más destacados son:

a) Para efectos legales, se entiende por noche el tiempo comprendido entre en las 6 pm de un día, a las 6 am del siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la administración tributaria en los casos de actividades nocturnas.

b) Los plazos son designados por días, meses y años. Si hubiere una notificación, estos correrán a partir del siguiente día hábil de haber sido efectuada.

2.2.4 Exenciones del impuesto al valor agregado

Se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239 principio de legalidad, que le compete únicamente al Congreso de la Republica decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de recaudación, incluyendo las exenciones a las leyes ordinarias.

En la ley del impuesto al valor agregado (Decreto 27-92) los artículos 7 y 8 establecen exenciones y los más representativos al comercio exterior son los siguientes casos:

- a) Importaciones de bienes muebles de cooperativas, personas individuales por el régimen temporal, viajeros que ingresan equipaje al territorio guatemalteco, menaje de casa de funcionarios que retornan al país, organismos internacionales establecidos en convenios.
- b) Las exportaciones de bienes y servicios.

2.2.5 Debito Fiscal

La ley de impuesto al valor agregado lo define como “la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en un periodo impositivo”, se genera con la emisión de la factura por la prestación de un servicio o la venta de un bien. Su base de cálculo se encuentra comprendida en el total ya incluidos los descuentos concedidos al receptor del documento. (Ley del IVA, Decreto 27-92, Op. Cit)

2.2.6 Crédito Fiscal

La ley del impuesto al valor agregado en Guatemala lo determina como “la suma del impuesto cargado procedente de la importación y la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando este tipificado en su hecho generador”. En la mayoría de países de América Latina es reconocido este impuesto por las compras

directamente relacionadas con las actividades gravadas que originan un débito. (Ley del IVA, Decreto 27-92, Op. Cit.)

Este se encuentra inmerso en el precio establecido en la factura y es el que se puede compensar para rebajar el débito fiscal generado por la distribución y prestación de servicios. Atendiendo el principio de imposición en el territorio o consumo, según Domingo Carbajo et al. (2017), la regla observada es que las importaciones se gravan en el lugar donde se materializan, mientras que las exportaciones se consideran exentas con derecho a la devolución de los créditos fiscales no soportados.

Para los exportadores y los que realicen comercializaciones de ventas o servicios a personas exentas en el mercado interno, tienen derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto se genere adquisición o importación de bienes y servicios vinculados a su proceso productivo.

2.3 Regímenes de devolución de crédito fiscal

Los contribuyentes que no puedan compensar sus créditos contra sus débitos, debido a que realizan actividades que están exentas del pago de impuesto al valor agregado, deberán solicitarlos cualquiera de los regímenes permitidos por la legislación vigente; los cuales son:

- a) Régimen general
- b) Régimen optativo
- c) Régimen especial
- d) Régimen especial electrónico

2.3.1 Régimen general de devolución fiscal

En este régimen los exportadores pueden solicitar a la administración tributaria la devolución de crédito fiscal por periodos impositivos vencidos acumulados de forma trimestral o semestral y prescribirán según lo establece el código tributario. Se deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 23 "A" de la Ley del impuesto al valor agregado (Decreto 27-92).

Una vez completada la documentación se procede a solicitar a la administración tributaria la revisión para la improcedencia o procedencia, en un plazo máximo de 30 días hábiles para el periodo trimestral y 60 días hábiles para el periodo semestral. Luego se emitirá informe al Banco de Guatemala para la devolución del 100% menos los ajustes improcedentes y en un plazo de cinco días hábiles al informe deberá acreditar la devolución al contribuyente.

2.3.2 Régimen Optativo de devolución fiscal

Es uno de los regímenes disponibles para solicitar a la administración financiera la devolución de crédito fiscal, debe presentarse la solicitud de devolución de crédito fiscal de forma mensual dentro de los 10 primeros días hábiles al vencimiento, también es necesario presentar un informe de cumplimiento con la ley de un contador público y auditor Independiente, cumplir con otros requisitos específicos descritos en los numerales del artículo 24 de la ley del impuesto al valor agregado (Decreto 27-92).

Presentada la solicitud y cumpliendo con los requisitos, la administración tributaria resolverá dentro de un plazo de 10 días a la recepción de la misma y notificara al Banco de Guatemala para devolución del 100% que no haya sido retenido.

2.3.3 Régimen Especial de devolución fiscal

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y no puedan compensar sus créditos fiscales con los débitos pueden optar por este régimen. Deben solicitar al Banco de Guatemala la devolución en efectivo por periodo mensual vencido y por un monto equivalente al 75% cuando el monto sea hasta Q500,000.00 y del 60 % cuando el monto sea mayor a Q500,000.00 del crédito declarado a la administración tributaria.

Los requisitos específicos de este régimen se encuentran establecidos en el artículo 25 de la ley de impuesto al valor agregado (Decreto 27-92), es importante destacar que los exportadores que opten por este régimen deben realizar una actualización cada seis meses en enero y julio; deben cumplir con lo requerido en el numeral segundo del artículo 25 del decreto 27-92. El resto del crédito fiscal no devuelto por

el Banco de Guatemala puede ser solicitado a la administración por el régimen general de forma trimestral o semestral.

2.3.4 Régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal

El artículo 5 del decreto 4-2019, el cual reforma al decreto 27-92 “ley del Impuesto al valor agregado” adicionando el artículo 25 bis, establece que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y/o servicios y que no puedan compensar sus créditos con sus débitos, podrán solicitar a la Administración Tributaria el cien por ciento del remanente, por periodos impositivos mensuales vencidos. (Ley para la reactivación económica del café, Decreto 4-2019).

El requisito característico de este régimen es que debe estar incorporado al régimen de factura electrónica en línea (FEL por sus siglas), adicional por medio del sistema electrónico de registro de operaciones deberá cargar de manera electrónica lo siguiente:

- a) Libro de primera entrada o diario
- b) Libro mayor o centralizador
- c) Libro de Estados financieros
- d) Libro de compras y ventas
- e) Otros específicos que las leyes específicas exijan

2.4 Auditoría de campo y gabinete

La Administración tributaria a través del proceso de fiscalización, lo define como “el proceso de análisis, validación y razonabilidad de la información proporcionada por el contribuyente a través de un requerimiento, el auditor puede aplicar técnicas contables, legislación vigente y antecedentes”. La diferencia radica en que la auditoría de gabinete se realiza en instalaciones de la administración tributaria y la de campo se realiza en las instalaciones del contribuyente que solicita la devolución de crédito fiscal. (Intendencia de Fiscalización, 2018)

2.4.1 Proceso Administrativo

Es el conjunto de disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir y que son establecidas en normas sustantivas.

Según el Licenciado José Alvarado “el proceso administrativo no es más que una rama del derecho público, que contiene un conjunto de normas, principios e instituciones que regulan las actuaciones y tramites del Estado y demás entes públicos que ostentan la calidad de beneficiarios y que tiene por finalidad, obtener la determinación de las obligaciones tributarias entre el contribuyente y la administración tributaria”. (2012, p.292)

Para Byron Ines Leon el proceso administrativo es “la etapa por medio de la cual, SAT nombra funcionarios, para que inicien el procedimiento de comprobación, verificación e investigación, de la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de las obligaciones tributarias”. (2013, p.18)

2.4.2 Notificación

Las notificaciones son parte fundamental de proceso administrativo, se encuentran estipuladas en el capítulo V, sección segunda del artículo 127 al 141 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, código tributario. En esta sección establece que toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en forma legal y sin ello no quedan obligados, ni afectar los derechos de los contribuyentes.

Las notificaciones deben hacerse en el lugar señalado por los contribuyentes o responsables, se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, sin embargo, si el contribuyente se negara a suscribirla, el notificador dará fe y será válida.

Para Jose Alvarado las notificaciones las define como el “acto formal del órgano destinada a comunicar a los interesados o cualquier persona a quien se refiera, una

resolución administrativa o el contenido de un escrito de un particular que se mande a comunicar, para que principie a surtir efecto”(2012, p.301, Op. Cit.)

Toda notificación según el artículo 135 del código tributario deberá contener: Nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora; así como nombre y apellidos de quien entregue la copia de la resolución.

2.4.3 Clases de notificaciones

Según el artículo 129 del Código tributario, las notificaciones se harán según el caso de manera personal o por otro procedimiento idóneo, las cuales pueden ser las que:

- a) Determinen tributos
- b) Determinen intereses
- c) Impongan sanciones
- d) Decreten o denieguen la apertura a prueba
- e) Deniegue una prueba ofrecida
- f) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste inconformidad en relación con algún asunto.
- g) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo
- h) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan

2.4.4 Audiencia

De León Byron describe a las audiencias como “el acto administrativo, por medio del cual la administración tributaria, da a conocer con precisión los fundamentos de hecho y derecho en que basa las determinaciones efectuadas a los contribuyentes y responsables”. (2013)

El artículo 146 del código tributario establece que como parte de las obligaciones de la administración tributaria podrá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y cuando proceda procederá a formular ajustes basados en fundamentos de hecho y derecho.

“Cuando se notifican al contribuyente ajustes, la administración tributaria conferirá audiencia, es decir un periodo de 30 días hábiles improrrogables a efecto de que se presenten descargos y ofrezca medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa”. Si la audiencia solo se impone sanciones o solo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez días hábiles improrrogables (Código Tributario, Decreto 6-91, Op. Cit.)

2.4.5 Aportación de pruebas

El principio constitucional de derecho a la defensa contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 12 establece que “la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”.

Derivado de lo anterior el código tributario en el artículo 146 establece que después de notificar al contribuyente sobre ajustes o sanciones dará audiencia y el cual se podrá abrir un periodo de apertura de prueba. El artículo 143 determina que este periodo podrá darse por vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubieren aportado y los interesados así lo solicitan.

“El plazo para el periodo de prueba es de 30 días para ajustes y 10 días hábiles para sanciones, los cuales serán improrrogables y comenzarán a correr a partir del sexto día posterior del vencimiento del plazo para evacuar la audiencia”. (Código Tributario, Decreto 6-91, Op. Cit.)

2.4.6 Resolución

Durante el proceso administrativo, luego de conferir audiencia al contribuyente y aportar las pruebas necesarias, la administración pública dictará resolución, es decir la liquidación definitiva del expediente, en un plazo de 30 días hábiles después de concluido el proceso.

Para De León Bayron (2013) las resoluciones deben tener las siguientes características fundamentales:

- a) Es de naturaleza definitiva
- b) Debe contener un análisis escrupuloso de las pruebas obtenidas dentro del proceso administrativo y su consideración en el acto resolutorio.
- c) Dictar fin al procedimiento tributario de determinación de la obligación tributaria o de la sanción respectiva
- d) Hacer exigible la obligación del pago del impuesto, multa o intereses según sea el caso

2.4.7 Requerimiento de devolución de crédito fiscal

Es el documento emitido por la administración tributaria que contiene los requisitos exigidos al contribuyente que solicita crédito fiscal, con el fin de completar información que haga falta o necesite cotejar con la documentación presentada Erwin Rodas (2018), usualmente es la contenida en la ley del impuesto al valor agregado más cualquier otra que a juicio de la administración tributaria aclaren o amplíen los requisitos. Esta debe estar firmada y sellada por Auditor Tributario o empleado designado y tiene un plazo establecido en el artículo 93 del código tributario (Decreto 6-91).

2.4.8 Derecho de petición

La Constitución política de la República de Guatemala en el artículo 28 establece que en materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días.

En materia tributaria para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

2.4.9 Amparo

Es un derecho constitucional comprendido en el artículo 265 (Constitución Política de la República de Guatemala), se instituye con el fin de proteger a las personas contra amenazas e violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos. No existe ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre

que los actos, resoluciones y disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza o restricción de los derechos.

La Ley de Amparo, exhibición personal y de constitucionalidad (Decreto 1-86) establece en el artículo 10 establece la procedencia del amparo a cualquier persona susceptible de un riesgo, amenaza, restricción o violación a los derechos.

Los más significativos son:

- a) Para que se le mantenga o restituya en el goce de los derechos y garantías constitucionales.
- b) En casos concretos se declare que una disposición, resolución o acto de autoridad, no obligan al recurrente por contravenir o restringir cualquiera de los derechos constitucionales.
- c) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado los procedimientos correspondientes; cuando no sean admitidas las peticiones para su resolución.

2.5 Medios de prueba

De acuerdo a lo que establece el artículo 128 Decreto Ley 107 “Código procesal, civil y mercantil se consideran medios de prueba:

- a) Las declaraciones de las partes y/o testigos
- b) Dictamen de expertos
- c) Reconocimiento Judicial
- d) Documentos
- e) Medios científicos
- f) presunciones

El código tributario establece que “podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple”. (Código Tributario, Decreto 6-91, Op. Cit.)

2.5.1 Certificaciones o dictámenes

Las certificaciones o dictámenes según lo establece el código tributario a través del artículo 82 del código tributario serán responsabilidad de los profesionales de quienes la extiendan. Son admitidas según el artículo 142 "A" como medios de prueba en actuaciones ante la administración tributaria estas pueden estar basadas en "Certificación contable de los estados financieros u otras operaciones contables del contribuyente". (Código Tributario, Decreto 6-91, Op. Cit.)

2.5.2 Comprobantes de pago

Forma parte de los medios de prueba que se presenten contra actuaciones de la administración tributaria, para la recuperación de crédito fiscal el Decreto 27.92 determina que deben los contribuyentes "demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados", (Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92, Op. Cit.)

Estos comprobantes podrán ser según la ley de impuesto al valor agregado:

- a) Cheques
- b) Estados de Cuenta
- c) Estados de cuenta de tarjetas de crédito
- d) Cualquier otro medio que utilicen los bancos distintos del efectivo

2.5.3 Atribuciones de la Administración Tributaria

Dentro de las atribuciones que tiene la administración tributaria en el artículo 98 del Código tributario, Decreto 6-91 determina que podrá "Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, Así mismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas" (Código Tributario, Decreto 6-91, Op. Cit.)

3. METODOLOGÍA

En este capítulo se explica en detalle el problema y su delimitación, los objetivos trazados y que métodos y técnicas se utilizaron para su desarrollo.

3.1 Definición del problema

Es la especificación y delimitación precisa del problema, relacionado con la unidad de análisis, el enfoque de la investigación y el periodo histórico.

3.1.1 Especificación del problema

Para una empresa que dedica el total de sus ventas a las exportaciones de productos no tradicionales, es fundamental mantenerse eficiente en el mercado, debido a que compite no solo con otros exportadores que tienen el mismo giro dentro del país sino que también con otras entidades del exterior.

El incumplimiento por parte de la empresa exportadora de los requisitos y de los requerimientos de información solicitados por administración tributaria en la auditoría practicada para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal, provoca ajustes en los montos solicitados, demora en el acreditamiento, aumento de costos, no permitirá aumentar el capital de trabajo, evitará mantenerse competitivo. En el peor escenario rechazos de expedientes que tendrá como consecuencia el inicio nuevamente del proceso.

3.1.2 Delimitación del problema

¿Cuál es el resultado del análisis del proceso de devolución de crédito fiscal, basado en el cumplimiento de la legislación, el cual es aplicado a una empresa que se dedica a la exportación de productos no tradicionales?

a) Unidad de Análisis

Sociedad anónima que se dedica a la exportación de productos manufacturados y clasificado como contribuyente mediano especial.

b) Punto de vista

Tributario

c) Ámbito geográfico

La investigación se realizará en una empresa ubicada en el Municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala.

d) Período histórico

Correspondiente al periodo de devolución de crédito fiscal de enero a junio de 2018.

3.2 Objetivo

Se establece el fin o propósito de la realización del trabajo de investigación.

3.2.1 General

Elaborar un manual de procedimientos que permita al contribuyente que dedica el total de sus ventas a la exportación de productos no tradicionales, conocer y cumplir los requisitos del proceso de devolución de crédito fiscal, desde la preparación de la solicitud hasta que es acreditado.

3.2.2 Específicos

- 1) Comparar el régimen general de devolución con otros regímenes que permite la legislación guatemalteca, la presentación de expedientes futuros con la finalidad de identificar el que se adapte mejor a las necesidades de la empresa, para que cumpla con el propósito de la atención oportuna de los requerimientos de información y mejore los plazos de recuperación.
- 2) Verificar la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal, con el fin de cumplir con los requerimientos solicitados por la administración, identificar los puntos críticos, es decir, aquella información que pudiera estar susceptible a tener ajustes o atrasos en su presentación.
- 3) Evaluar las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal con el fin de facilitar el cumplimiento de requerimientos interpuestos

por la administración tributaria y proveer al contribuyente de herramientas para evitar incumplimientos o ajustes en la solicitud de crédito fiscal.

3.3 Tipo de metodología

El trabajo profesional de investigación se realizó bajo el método inductivo, bajo un enfoque mixto, es decir que proporcionó datos cuantitativos y cualitativos, se partió del conocimiento de casos particulares, con los cuales son utilizados y analizados para extraer conclusiones.

3.4 Universo y tamaño de la muestra

Para la elaboración del trabajo profesional de graduación se utilizan las siguientes variables:

3.4.1 Universo

Comprende los contribuyentes del impuesto al valor agregado (IVA), que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas que tengan derecho a devolución de crédito fiscal que se generó por la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados al proceso productivo.

3.4.2 Muestra

Se delimita la variable universo, a la empresa exportadora de productos no tradicionales, con domicilio fiscal en la ciudad de Guatemala, del departamento de Guatemala y la cual hace solicitudes de devolución de crédito fiscal por el régimen general.

3.4.3 Enfoque de la investigación

La investigación se realizó con un enfoque mixto, es decir se obtuvieron datos cuantitativos y cualitativos, el cual permite integrar respuestas directamente de las fuentes primarias y le permite hacer comentarios de las interrogantes planteadas.

3.5 Técnicas de Investigación

Con el fin de cumplir con los objetivos específicos establecidos se utilizaron las siguientes técnicas de investigación que acompañados de sus instrumentos de medición, tuvo como finalidad la generación de información que es útil y necesaria.

3.5.1 Estudio de casos

A través de esta técnica, se recopiló información necesaria sobre el proceso de devolución de crédito fiscal contenido en las normas tributarias y expedientes resueltos de los regímenes general, optativo, especial de cuatro exportadores. La finalidad será la comparación entre regímenes para identificar los elementos específicos de cada uno, con el propósito de recomendar a la empresa exportadora el régimen que le permita la atención de expedientes en un menor plazo al cumplir con todos los requisitos establecidos en la legislación tributaria.

3.5.2 Análisis documental

Para poder verificar la documentación útil y necesaria para abordar el proceso de devolución de crédito fiscal desde que se presenta la solicitud hasta a que es acreditado el monto solicitado, es necesario analizar cada uno de los pasos que conlleva dicho proceso a través de una matriz y así descomponer por fases los requisitos y requerimientos, con el fin de atender de forma adecuada a la normativa tributaria; para lo cual se solicita la colaboración del encargado de la revisión de la documentación de crédito fiscal.

3.5.3 Cuestionario

Por medio de preguntas directas con opción a comentarios al encargado de preparar la documentación necesaria para el ingreso de los expedientes del crédito fiscal, se recopila información de cómo se cumplen con los requisitos y requerimientos del proceso. Con la finalidad de identificar puntos débiles que puedan ser susceptibles de incumplimientos.

3.5.4 Instrumentos de medición

Son los medios de recolección de datos por la aplicación de las técnicas de investigación con objetivo de recopilar y analizar información concluyente derivada de los procesos practicados.

3.5.5 Cuadros comparativos y flujogramas

Instrumento que compara información del proceso de devolución de crédito fiscal de cada uno de los regímenes, identificando plazos, requisitos y características. Los datos obtenidos del proceso se representan gráficamente, el cual permite de identificar visualmente situaciones, hechos y comportamiento.

3.5.6 Matriz de cumplimiento

Al aplicar la técnica de análisis de la información que se recopiló de formularios, resoluciones, requerimientos y normas fiscales, se realizó una matriz de cumplimiento con el fin de verificar que la documentación y la revisión de pasos indispensables se realizaron y se presentaron de acuerdo al proceso de devolución de crédito fiscal.

3.5.7 Resumen de cumplimiento del proceso

A través de este instrumento usado de la técnica de cuestionario al encargado de ingresos de expedientes de devolución de crédito fiscal, se vacía la información recopilada en un resumen de resultados; de esta forma se identificara de mejor manera como la unidad de análisis lleva a cabo el proceso y cuáles son los pasos que pueden ser sujetos de fortalecimiento.

3.6 Resumen del procedimiento utilizado durante la investigación

Con el fin de cumplir con los objetivos trazados, se aplica la técnica de investigación de estudios de casos, en el cual se hizo una comparación de cada uno de los regímenes. Se identificó a través de cuadros y flujogramas las diferencias características, con el fin de presentar alternativas en el proceso de devolución de crédito fiscal.

A través del análisis documental se recopilará información de los requisitos y requerimientos propios del proceso de devolución de crédito fiscal; dichos resultados fueron vaciados en una matriz de cumplimiento el cual será una guía de pasos a seguir y requisitos cumplir.

Por último el instrumento de resumen de cumplimiento proporcionó información relevante en cuanto a la realización del cuestionario al encargado del proceso de devolución de crédito fiscal. Los datos adquiridos son una guía para identificar en que pasos puede mejorar el cumplimiento del requerimiento y en donde puede anticiparse para evitar contingencia como atrasos de entrega de información o ajustes al crédito o débito fiscal.

4 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Este capítulo contiene el núcleo del informe profesional de Graduación, en él se presentan los productos alcanzados del análisis realizado de los objetivos planteados a través del empleo de técnicas e instrumentos de investigación.

4.1 Análisis de los resultados

4.1.1 Comparación el régimen general de devolución con otros regímenes que permite la legislación guatemalteca

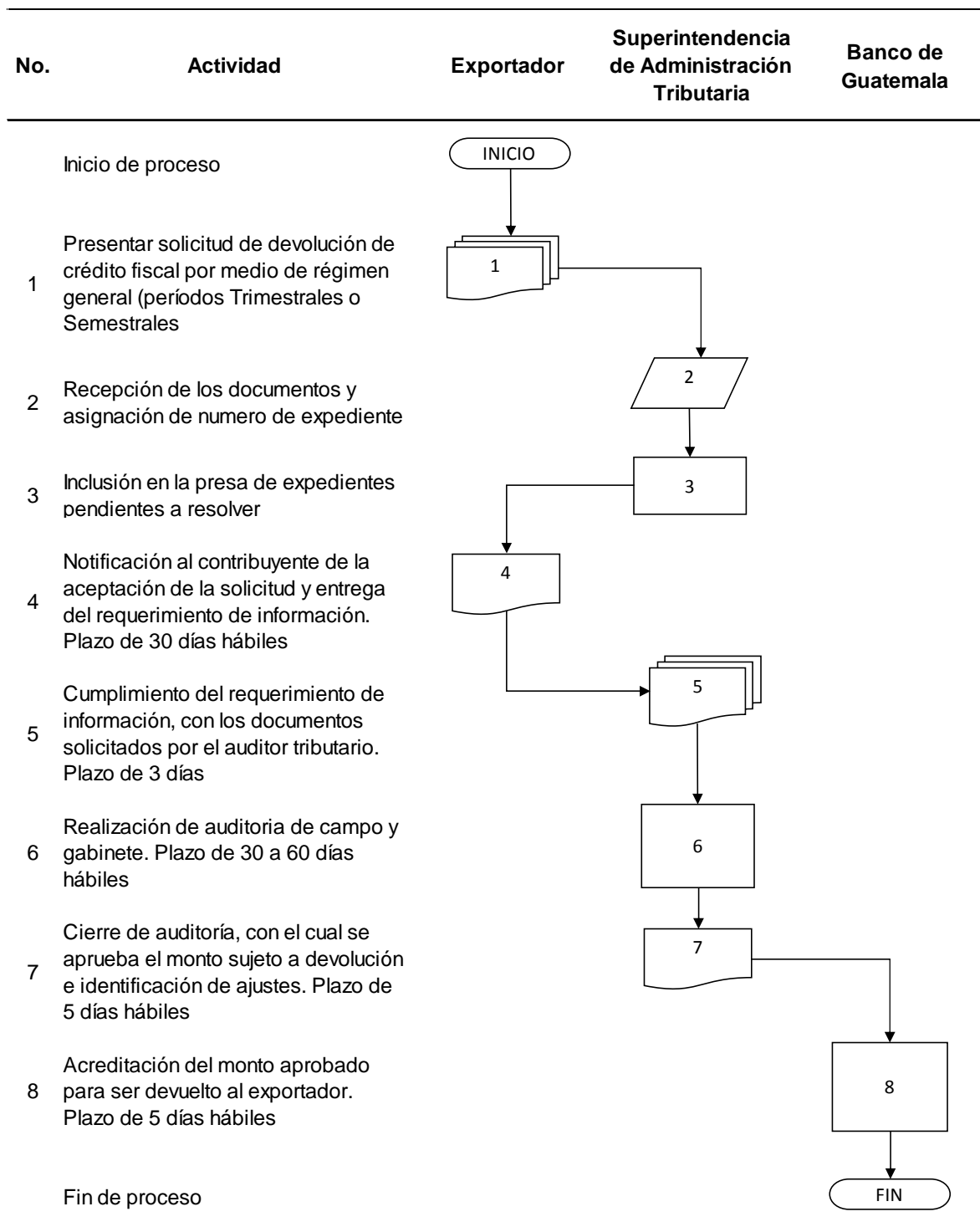
La aplicación de este resultado se inicial con el análisis del régimen general y el cual posteriormente se compara con otros regímenes, para identificar los requisitos específicos que el exportador debe cumplir, con el propósito de agilizar la resolución de expedientes futuros por cualquier otro régimen distinto del general. Los elementos que deben considerarse son:

- a) Monto sujeto a devolución
- b) Periodos permitidos para solicitar
- c) Afiliaciones especiales
- d) Documentación específica
- e) Otras características especiales

Se establece el proceso que realiza la empresa exportadora y la interacción que tiene con las entidades relacionadas como lo es la Superintendencia Administración Tributaria y el Banco de Guatemala. Con el propósito de solicitar devoluciones de crédito fiscal por el régimen general, el cual es el resultado de la aplicación de la técnica estudios de casos, recopilado de solicitudes realizadas con anterioridad y que está basada en lo estipulado en el Decreto 27-92 del Congreso de la República “Ley del Impuesto al Valor agregado”, específicamente contenido en el artículo 23 y 23 “A”.

Gráfica No. 1

Flujograma del proceso del régimen general de devolución



Fuente: Elaboración propia con base al artículo 23 "A" del decreto 27-92 Ley del impuesto al valor agregado.

De acuerdo al flujograma el proceso de devolución del régimen general se inicia al presentar la solicitud de devolución de crédito fiscal por medio del formulario SAT-2123 "Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, pagos indebidos o en exceso de otros impuestos, impuesto pagados por importación de combustibles o depósitos en garantías aduanales" y también debe incluirse la documentación necesaria que respalde la solicitud de acuerdo al anexo del formulario, en la cual debe incluir:

- 1) DPI de representante legal o pasaporte en caso de ser extranjero
- 2) Nombramiento de representante legal
- 3) Formulario lleno del formulario SAT-2123 "Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, pagos indebidos o en exceso de otros impuestos, impuesto pagados por importación de combustibles o depósitos en garantías aduanales"
- 4) Solicitud por escrito de acuerdo al artículo 122 del decreto 6-91 Código Tributario
- 5) Declaración jurada de no haber recibido devolución, acreditamiento o compensación del monto solicitado en el periodo solicitado, la cual debe ir firmada por el representante legal y legalizada por notario.
- 6) Fotocopia simple de las declaraciones del impuesto al valor agregado, así como las rectificaciones que se hubieran practicado cuando aplique, régimen general, formulario SAT-2237, las cuales deben contener el operaciones locales y de exportación y la respectiva presentación del formulario.
- 7) Fotocopias certificadas por el contador general registrado en la Administración tributaria de:
 - a) Folios de los libros de compras y ventas de los meses correspondientes a la solicitud
 - b) Constancia de exportación entre los cuales deben figurar declaraciones de mercancías de acuerdo al régimen de exportación las cuales deben estar perfeccionadas y liquidadas.
 - c) Folio del libro mayor general que refleje el saldo del crédito fiscal por exportaciones a favor del contribuyente del periodo impositivo solicitado.
- 8) DPI de representante legal o pasaporte en caso de ser extranjero
- 9) Nombramiento de representante legal

- 10) Formulario lleno del formulario SAT-2123 "Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, pagos indebidos o en exceso de otros impuestos, impuesto pagados por importación de combustibles o depósitos en garantías aduanales"
- 11) Solicitud por escrito de acuerdo al artículo 122 del decreto 6-91 Código Tributario
- 12) Declaración jurada de no haber recibido devolución, acreditamiento o compensación del monto solicitado en el periodo solicitado, la cual debe ir firmada por el representante legal y legalizada por notario.
- 13) Fotocopia simple de las declaraciones del impuesto al valor agregado, así como las rectificaciones que se hubieran practicado, régimen general, formulario SAT-2237, las cuales deben contener el operaciones locales y de exportación y la respectiva presentación del formulario.
- 14) Fotocopias certificadas por el contador general registrado en la Administración tributaria de:
 - a) Folios de los libros de compras y ventas de los meses correspondientes a la solicitud.
 - b) Constancia de exportación entre los cuales deben figurar declaraciones de mercancías de acuerdo al régimen de exportación las cuales deben estar perfeccionadas y liquidadas.
 - c) Folio del libro mayor general que refleje el saldo del crédito fiscal por exportaciones a favor del contribuyente del periodo impositivo solicitado.

Luego de haber ingresado el expediente y que este haya sido aceptado y reconocido por la administración tributaria formará parte de la presa de documentos, será atendido de acuerdo al proceso interno establecido por la Administración tributaria, según plazos contenidos en legislación Guatemalteca.

Posteriormente la administración tributaria Notifica al contribuyente por medio de una providencia, en la cual es aceptada la solicitud de devolución del crédito fiscal por medio del régimen general. Adicional se adjunta el requerimiento de información para realizar la auditoria de campo o de gabinete.

El exportador solo contará según lo establece el Código Tributario en su artículo 93 de tres días contados a partir de la notificación. Los documentos solicitados por el auditor fiscal por medio del requerimiento de información serán las pruebas para cotejar con la muestra estipulada de acuerdo al riesgo del contribuyente.

Luego de realizarse las verificaciones, se realiza el acta de cierre de auditoría efectuada al expediente de devolución de crédito fiscal, se verifica la procedencia o improcedencia de la devolución de crédito fiscal, teniendo que resolver en el plazo según el artículo 23 "A" de la ley del IVA, de 30 días hábiles para expedientes trimestrales y 60 días hábiles para expedientes semestrales.

Si existirán ajustes en la devolución de crédito fiscal, la administración tributaria procede a notificarlos, por el saldo no ajustado emitirá autorización para el Banco de Guatemala para que haga efectiva la acreditación.

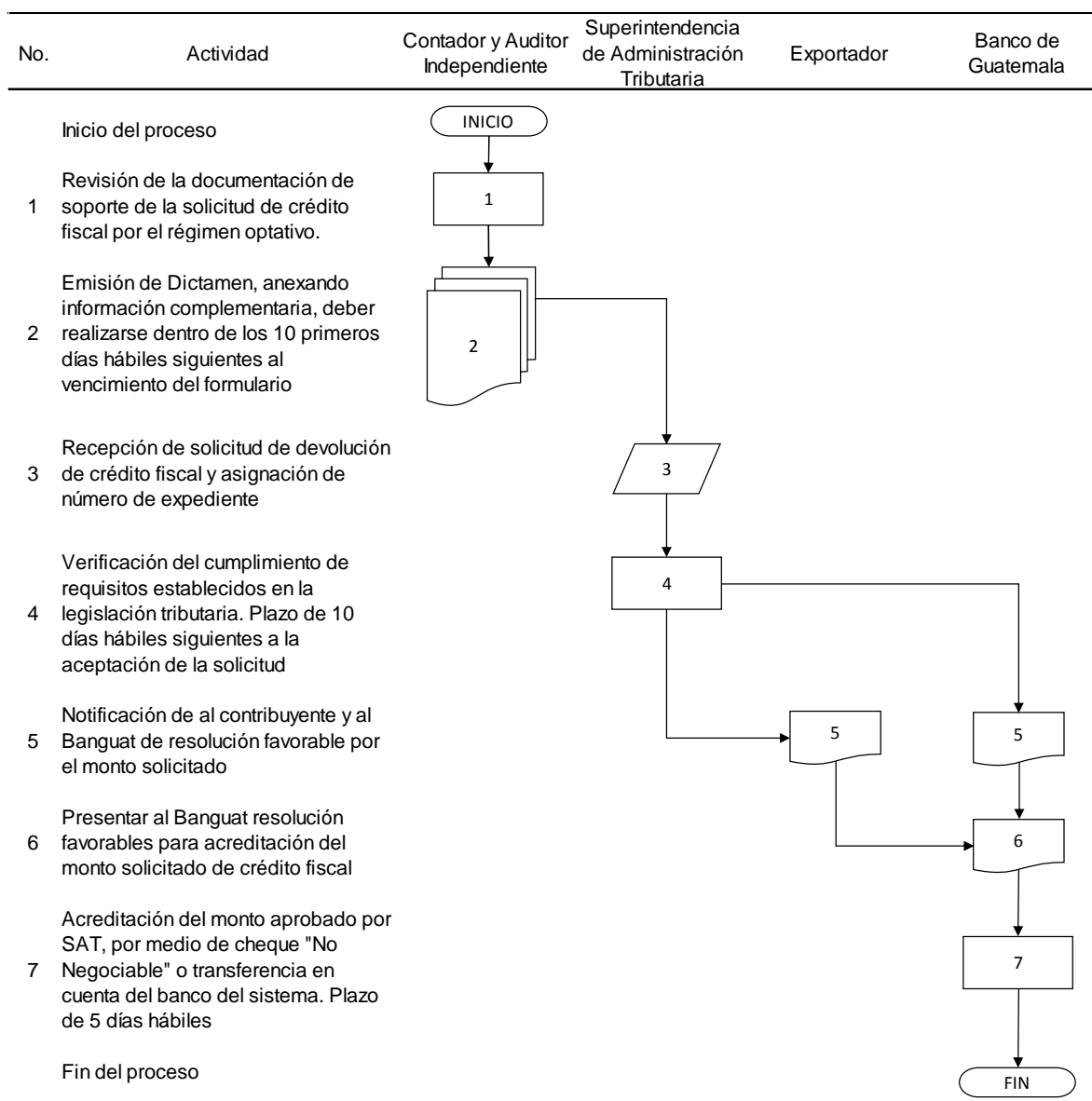
Luego del análisis de procedimiento de devolución del régimen general, en el cual se identificaron, los requisitos y características más específicas, se procede a analizar los otros regímenes con el fin de realizar una comparación de los requisitos más importantes.

El segundo régimen que establece la ley del impuesto al valor agregado para solicitar crédito fiscal es el optativo. Este régimen se basa en la opinión de un auditor independiente, el cual emite un dictamen para dar certeza de que la documentación ha pasado por un filtro de un profesional que garantice la veracidad y exactitud de la solicitud de crédito fiscal.

De acuerdo a lo que establece el artículo 24 de la ley de impuesto al valor agregado el dictamen deberá estar acompañado de información complementaria del cumplimiento de lo que establece la legislación. Dicho informe debe estar elaborado y emitido conforme a las normas internacionales de auditoría, en el cual se establezca que se verificó el registro del crédito fiscal solicitado en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.

Gráfica No. 02

Flujograma del proceso de régimen optativo de devolución



Fuente: Elaboración propia con base al artículo 24 del decreto 27-92 "Ley del Valor Agregado -IVA"

En el régimen optativo el exportador deberá contratar los servicios de un contador público y auditor independiente, el cual basado en el artículo 24 de la ley del impuesto al valor agregado deberá realizar una revisión de la documentación que soporta la solicitud de devolución de crédito fiscal, en la cual deben comprobarse:

- a) El monto acumulado contenido en formularios de IVA
- b) Las adquisiciones de bienes y servicios establecidos en el libro de compras.
- c) Comprobar que las exportaciones han sido realizadas.

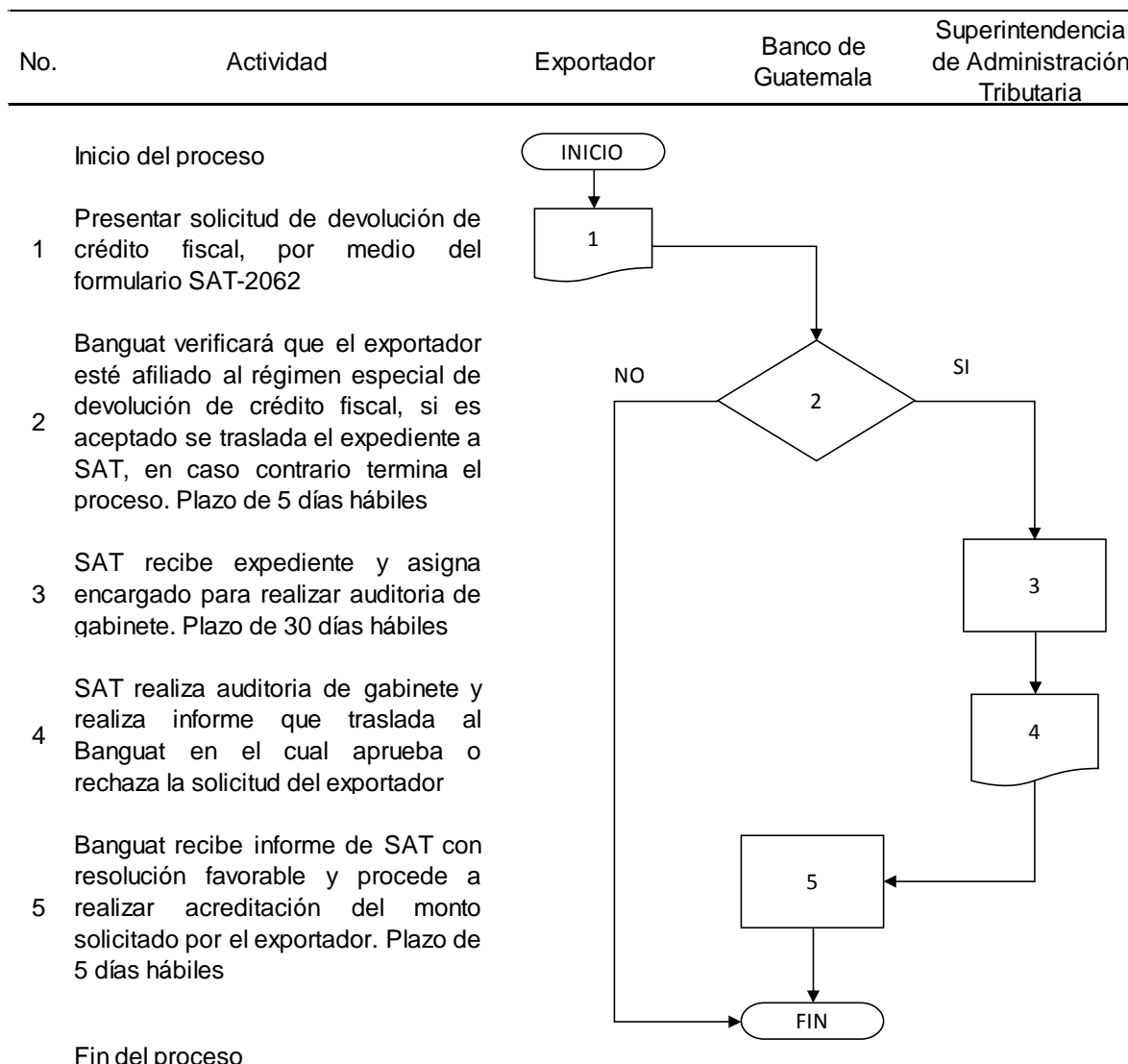
Luego de haber emitido el dictamen se debe presentar la solicitud de devolución de crédito fiscal por el régimen optativo y se le asignará un número de expediente. La administración tributaria verificará la información contenida en la solicitud de devolución de acuerdo al dictamen del auditor independiente y los anexos que consignados en su informe, dentro de los 10 hábiles siguientes a la aceptación de la solicitud.

Transcurridos los 10 días hábiles la administración tributaria notificará al contribuyente de la resolución favorable o desfavorable de la solicitud de devolución de crédito fiscal, en caso de ser positiva notificará al Banguat para que proceda su devolución. Posteriormente el exportador deberá presentarse ante el Banco de Guatemala con la resolución favorable de devolución para la acreditación del monto solicitado.

El exportador podrá optar al régimen especial siempre y cuando sus ventas totales anuales al menos el 50% destinadas a la exportación y se afilie a dicho régimen para realizar solicitudes de devolución de crédito fiscal. Las solicitudes se realizarán ante el Banco de Guatemala y esta institución procederá a acreditar lo requerido por el exportador, sin embargo, dichas solicitudes quedarán sujetas a verificaciones posteriores de acuerdo el procedimiento administrativo que establece en código tributario.

Grafica No. 3

Flujograma del proceso de Régimen Especial de devolución



Fuente: Elaboración propia con base al artículo 25 del decreto 27-92 "Ley del Valor Agregado -IVA"

Las solicitudes de devolución que se presentan en este régimen deben realizarse por medio del formulario SAT-2062 por un monto equivalente al 75% hasta 500,000.00 y 60% cuando se mayor de 500,000.00. Posteriormente el Banco de Guatemala verificará si el contribuyente está vigente ante SAT, de estar afiliado al régimen especial de devolución procesará la solicitud entregada por el contribuyente y trasladará el expediente a SAT.

El delegado de la Administración tributaria realizará una auditoria de gabinete y debe emitir informe al Banguat de la procedencia o improcedencia para la acreditación del monto solicitado, en caso de no obtener respuesta en el plazo de 30 días hábiles deberá hacer efectiva la devolución. En ambos casos se hará por medio de cheque no negociable o mediante acreditamiento en la cuenta designada por el exportador.

El último régimen que el exportador puede optar es el especial electrónico, creado como una reforma de la ley del impuesto al valor agregado por el decreto 4-2019 denominado ley para la reactivación económica del café. Este régimen tiene la particularidad de que el exportador debe estar afiliado al régimen de factura electrónica, así como el uso de sistemas electrónicos de registro de operaciones y de documentación de soporte.

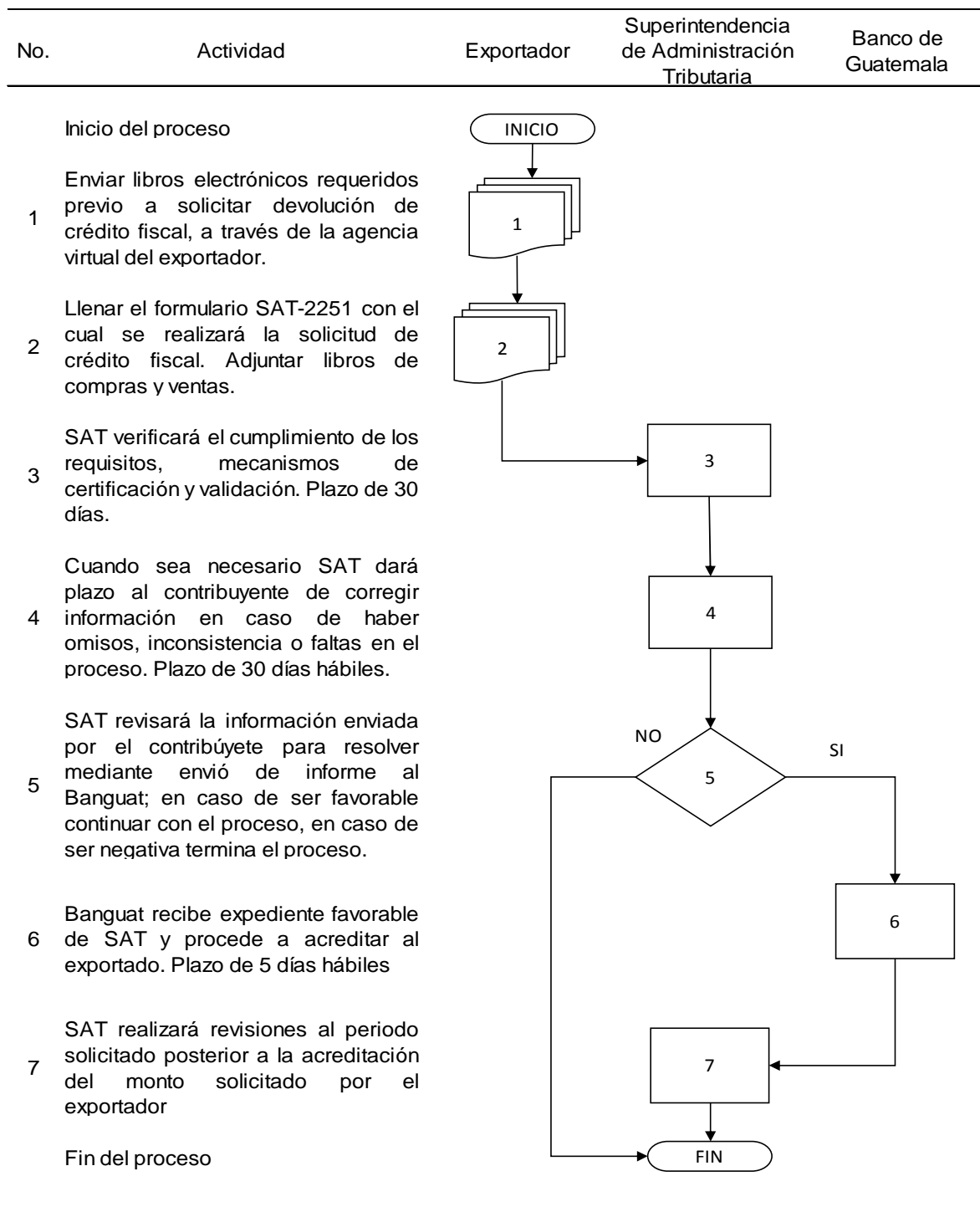
A través de la agencia virtual del contribuyente enviar los libros contables del periodo en el que se está realizando la solicitud de crédito fiscal y en donde refleje el monto acumulado sujeto a devolución, deberá llenar el formulario SAT- 2251 que se encuentra en la agencia virtual y anexar a la declaración los libros de compras y ventas del periodo que se está solicitando la devolución de crédito fiscal.

SAT verificará el cumplimiento de los requisitos, mecanismos de certificación y validación. El plazo legal correrá a partir de la recepción de la información requerida. En caso de que el contribuyente tenga inconsistencias, omisos de algún mecanismo o procedimiento, SAT dará plazo al contribuyente a través de requerimiento de información que aclare o complete la información necesaria para continuar con el proceso de devolución de crédito fiscal.

La administración tributaria deberá probar o improbar la procedencia de la devolución del crédito fiscal para el exportador, en caso de ser positiva la revisión trasladada al Banguat. En caso de ser negativa terminará el proceso y el contribuyente deberá optar por solicitar la devolución por el régimen general.

Gráfica 4

Flujograma del proceso de Régimen Electrónico Especial de devolución



Fuente: Elaboración propia con base al artículo 25 bis del decreto 27-92 "Ley del Valor Agregado - IVA"

Cuadro No.4**Cuadro comparativo de los regímenes de devolución de crédito fiscal aplicables a la legislación guatemalteca**

Características	Régimen General	Régimen Optativo	Régimen Especial	Régimen Especial Electrónico
Monto sujeto a devolución	100%	100%	75% hasta Q500,000 65% mayor de Q500,000	100%
Periodos Permitidos para solicitar	Trimestral o Semestral	Mensual	Mensual	Mensual
Plazo para resolver solicitudes	Trimestrales 30 días hábiles Semestrales 60 días hábiles	10 días hábiles	30 días hábiles para asignar auditoria y 5 días hábiles para acreditar a partir de que Banguat reciba informe de SAT	30 días
Afiliación a régimen	Únicamente contar con calidad de exportador	Inscripción en Régimen optativo, a través de agencia virtual por medio de formulario SAT-0471	Inscripción en Régimen Especial, a través de agencia virtual por medio de formulario SAT-0471	Inscripción en Régimen Electrónico Especial, a través de agencia virtual por medio de formulario SAT-0471

Características	Régimen General	Régimen Optativo	Régimen Especial	Régimen Especial Electrónico
Documentación específica	-	Dictamen elaborado por contador y auditor independiente	-	Documentos electrónicos y estar afiliado a FEL
Otras características especiales	Montos de devolución parciales de existir ajustes en la revisión	Montos de devolución parciales de existir ajustes en la revisión	En caso de incumplimiento u omisos se rechazará el expediente. Se realizan verificaciones posteriores al acreditamiento	En caso de incumplimiento u omisos se rechazará el expediente. Se realizan verificaciones posteriores al acreditamiento

Fuente: Elaboración propia con base a decreto 27-92 Ley del impuesto al valor agregado. Componente 1. Año 2020

El cuadro anterior es un esquema comparativo del régimen general de devolución de crédito fiscal con respecto a los otros regímenes establecidos en el decreto 27-92 “Ley del IVA”. Las principales características se basan en los montos para devolución, periodo para solicitar y plazo para resolver, regímenes a los que específicamente debe estar afiliado el exportador para solicitar devolución, así como su documentación específica y características especiales.

La selección del régimen de devolución de crédito fiscal es una decisión que debe basarse en las necesidades de la empresa exportadora. Al considerar los aspectos más esenciales contenidos dentro del cuadro comparativo No. 4, la unidad objeto de investigación contará con un panorama amplio de los beneficios que se agregarán con la afiliación a determinado régimen, pero debe contemplar que también llevará distintos requisitos en cada uno de los anteriormente descritos.

Por el monto de recuperación de crédito fiscal la opción de régimen especial de devolución pareciera ser la menos indicada, sin embargo, debe entenderse que el solicitar un porcentaje al crédito fiscal no es sinónimo de renunciar al resto, únicamente debe solicitarse esa diferencia por el régimen general. Por lo tanto, recuperar un monto menor en un plazo más corto, proveerá a la empresa exportadora de un flujo adicional de fondos.

Los regímenes que permitan una recuperación de crédito fiscal por periodos mensuales, claramente tendrán una ventaja sobre el régimen general, la empresa exportadora debe enfocar su estrategia de solicitud a recuperar en un plazo más corto el crédito fiscal. Pero debe tomar en cuenta que si se realizarán solicitudes futuras por el régimen optativo, especial o especial electrónico, la empresa exportadora contará en un menor plazo la preparación de la información.

La empresa exportadora objeto de investigación deberá modificar los procesos de control interno para cumplir con los plazos establecidos en la ley del impuesto al valor agregado, debido a que uno de los problemas que afronta el exportador es el cumplimiento de los requisitos de información, por tanto, debe preparar la información indispensable para presentar la solicitud de devolución de crédito fiscal en un periodo más corto.

Por información indispensable se debe comprender que, las pólizas de exportación deberán liquidarse antes de que se ingrese la solicitud, tener los medios de pago de proveedores y evitar tener saldos pendientes de pago. Otro aspecto muy importante es el de evitar las rectificaciones debido a que modificará el saldo crédito fiscal acumulado, por lo tanto, es indispensable considerar todos estos elementos para optar por un régimen que tenga un plazo de devolución menor al régimen general.

4.1.2 Verificar la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal

Con una matriz de cumplimiento se verificará la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general, con el fin de cumplir con los requerimientos solicitados por la administración tributaria, identificar los puntos críticos, es decir, aquella información que afecta el cumplimiento de las obligaciones y pudiera estar susceptible a tener ajustes o atrasos en su presentación. Esta técnica se subdivide para abarcar las revisiones de los siguientes procesos

- a) Los libros de compras y ventas
- b) Los medios de pago
- c) Las declaraciones de IVA, Formulario SAT 2237
- d) La declaración solicitud de devolución crédito fiscal del formulario SAT-2123
- e) Del cumplimiento del requerimiento de información

Cuadro No. 5

Matriz de cumplimiento de los libros de compras y ventas

No	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que los libros de ventas y compras estén habilitados	Decreto 6-91 Artículo 85 #4	Rechazo de expediente y puede haber sanción con cierre temporal.	✓
2	Cortejar que las facturas de compras correspondan a las mismas consignadas en el libro de compras de los periodos a presentar	Decreto 27-92 Artículo 37	Evita ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
3	Cotejar que en el libro de compras se haya consignado correctamente: Serie, número y monto	Decreto 27-92 Artículo 37	Evita ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
4	Verificar que las importaciones estén registradas correctamente de acuerdo a la póliza de importación	Decreto 5-2013 Artículo 38	Evita ajustes a la devolución de crédito fiscal	N/A

No	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
5	Verificar que las facturas de compras no estén vencidas	Decreto 5-2013 Artículo 29. Decreto 27-92 Artículo 30, 35	Solicitar al proveedor copia de la resolución en donde el contribuyente haya cancelado la multa por la emisión de documentos con resolución vencida	x
6	Verificar que las facturas de compras no tengan tachones, alteraciones o sean ilegibles	Decreto 5-2013 Artículo 30	Verificar con fotocopia simple y en caso de ser necesario solicitar al proveedor factura certificada por el contador registrado	x
7	Verificar que en las facturas se detalle los productos o servicios adquiridos	Decreto 5-2013 Artículo 30, #10	En caso de contar con contratos tenerlos en cuenta ante cualquier duda o aclaración	✓
8	Verificar que las notas de crédito y débito sean consignadas en el libro de compras	Decreto 27-92 Artículo 37	Evita ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
9	Cotejar que las facturas de ventas correspondan a las mismas consignadas en el libro de ventas de los periodos a presentar	Decreto 27-92 Artículo 37	Evita ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
10	Verificar que las facturas de ventas no tengan resolución vencida	Decreto 5-2013 Artículo 29. Decreto 27-92 Artículo 30, 35	Ajustes a la devolución y posible sanción a los deberes formales de acuerdo al artículo 94 numeral 8	✓

No	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
11	Verificar que las facturas de ventas tengan su Declaración para el Registro y Control de Exportación (Deprex)	CAUCA Artículo 321, 370, 371,	Ajuste al débito fiscal, puede considerarse una factura afecta al impuesto por no poder demostrar la exportación.	✓
12	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT simplificadas.	CAUCA Artículo 321, 370, 371, 371	Ajuste al débito fiscal, puede considerarse una factura afecta al impuesto por no poder demostrar la exportación.	✓
13	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT Complementaria y que corresponda a número de: Declaración previa o provisional Factura de exportación Conocimiento de embarque o carta de porte Deprex	CAUCA Artículo 321, 370, 371, 371	Ajuste al débito fiscal, puede considerarse una factura afecta al impuesto por no poder demostrar la exportación.	x

Fuente: Elaboración propia. Componente 2. Año 2020

La Matriz de cumplimiento de los libros de compras y ventas determina el correcto cumplimiento del proceso de registro de los bienes y servicios adquiridos por la empresa exportadora, así como de las exportaciones realizadas. A través de la revisión de los procesos consignados se identificó deficiencias en la verificación de facturas con resolución vencidas y en la revisión de que las mismas no cuenten con tachones, alteraciones o sean ilegibles por desgaste del tiempo.

El exportador no realiza el proceso de revisión de que las pólizas se encuentren perfeccionadas, lo cual provoca ajustes al débito fiscal, debido a que la administración

tributaria no podrá considerarla una exportación sino una venta loca la cual estará afecta al pago de impuesto sobre la renta.

Se verificaron facturas que se encuentran en dificultad de ser legibles debido al papel en el que imprime el proveedor, lo cual puede provocar dificultad de revisión de documentos, de acuerdo al artículo 30 del Decreto 5-2013 del reglamento del impuesto al valor agregado establece "La emisión de facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo". Por lo anterior se recomienda, solicitar al proveedor copia certificada por contador para garantizar su comprensión a la hora de revisar los documentos.

Cuadro No. 6

Matriz de cumplimiento de los medios de pago

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Identificar que cada factura de compra este cancelada	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A"	Ajuste al crédito fiscal	✓
2	Realizar integración de las facturas de compras con el medio de pago correspondiente.	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A"	Ajuste al crédito fiscal	✓
3	Verificar que se hayan practicado las retenciones a las que esta afecta el contribuyente	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A"	Ajuste al crédito fiscal, evitar sanción de acuerdo al decreto 6-94, artículo 91 numeral 7	✓
4	Verificar en estados de cuenta bancarios el estado del medio de pago y la fecha de cobro	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A"	Ajuste al crédito fiscal, verificar cumplimiento con capítulo III del decreto 20-2006	✓

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
5	Adjuntar fotocopia firmada por responsable bancario del frente y del área de endoso del cheque emitido.	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A" Decreto 20-2006 Artículo 20, 21	Su incumplimiento puede ser motivo para rechazo de la procedencia de devolución de crédito fiscal	✗
6	verificar que los ingresos por exportación estén registrados en los estados de cuenta bancarios y que cuenten con	Decreto 27-92 Artículo 23, #2 inciso a y b; Artículo 23 "A"	Solicitar al banco del sistema constancia del ingreso de divisas para documentar el pago de las facturas de exportación	✓

Fuente: Elaboración propia. Componente 2. Año 2020

La matriz de cumplimiento tiene por objetivo identificar el proceso, base legal y dar observaciones al exportador de la información sobre el soporte de medios de pago de las facturas por compras y ventas que recibe y emite el contribuyente previo a solicitar devolución de crédito fiscal por el régimen general.

De acuerdo al cumplimiento verificado, el exportador realiza solicitudes al banco para requerir copia de los cheques del anverso y reverso, hasta que es requerido por el técnico o auditor tributario en el requerimiento de información. Sin embargo, este proceso puede ser susceptible a retrasos debido a que el exportador debe esperar a que sea atendida dicha solicitud.

Por lo anterior y asumiendo el escenario en que la solicitud sea atendida posterior a la revisión de los documentos requeridos para resolver la procedencia o improcedencia de devolución de crédito fiscal, significará un ajuste que deberá resolverse por vía administrativa. Se recomienda mensualmente descargar de banca electrónica los cheques y preparar una gestión en el banco para únicamente sellar; esto supondrá una anticipación a eventualidades y ahorro en el costo de solicitud de los microfilms.

Cuadro No. 7**Matriz de cumplimiento del llenado del formulario SAT- 2297**

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Identificar las ventas locales y las exportaciones que serán identificadas en la sección numeral tercera y cuarta del formulario del IVA	Decreto 27-92 Artículo 40 y 41	Diferencias en los formularios con los libros de compras y ventas; el formulario de solicitud de crédito fiscal, provoca rechazos de expedientes	✓
2	Verificar que las exportaciones coincidan con lo reportado en el libro de ventas	Decreto 27-92 Artículo 40 y 41	Diferencias en los formularios con los libros de compras y ventas; el formulario de solicitud de crédito fiscal, provoca rechazos de expedientes	✓
3	Identificar las compras y adquisición de servicios, para separar el crédito fiscal de operaciones locales de las operaciones de exportación	Decreto 27-92 Artículo 40 y 41	Diferencias en los formularios con los libros de compras y ventas; el formulario de solicitud de crédito fiscal, provoca rechazos de expedientes	✓
4	Identificar el correcto saldo acumulado del remanente de crédito fiscal de los periodos anteriores por exportaciones	Decreto 27-92 Artículo 40 y 41	Diferencias en los formularios con los libros de compras y ventas; el formulario de solicitud de crédito fiscal, provoca rechazos de expedientes	✓
5	Verificar que los formularios de IVA se hayan presentado y que estén en la agencia virtual del contribuyente	Decreto 27-92 Artículo 40 y 41	Diferencias en los formularios con los libros de compras y ventas; el formulario de solicitud de crédito fiscal, provoca rechazos de expedientes	✓

Fuente: elaboración propia. Componente 2. Año 2020

La matriz del llenado del formulario SAT-2297 tiene como propósito verificar el cumplimiento de la correcta aplicación de las cifras expresadas en la declaración jurada, con el fin de evitar rechazos de expedientes por registrarse saldos distintos de los establecidos en los libros de compras y ventas. La empresa exportadora cumple con todos los procesos evaluados.

Cuadro No. 8**Matriz de cumplimiento de llenado del formulario SAT-2123**

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Llenar con los datos solicitados el área de identificación del contribuyente (exportador)	Decreto 27-92 Artículo 23 "A"; Decreto 5-2013 Artículo 23	Su cumplimiento evita rechazo por requisitos formales	✓
2	Evaluar si la solicitud se realizará por periodo trimestral o semestral, para el régimen general	Decreto 27-92 Artículo 23 "A"; Decreto 5-2013 Artículo 23	Su cumplimiento evita rechazo por requisitos formales	✓
3	Realizar una matriz en la que se consigne el número de formulario de IVA y crédito fiscal del mes declarado sujeto a devolución de cada mes del periodo que se esté solicitando para ser traslado al formulario SAT-2123 en las casillas de la 23 a la 70	-	Sugerencia para comparar el saldo del crédito fiscal para solicitar su devolución e identificación del número de formulario, solo con fines de revisión antes de presentar el formulario	x
4	Firmar y sellar por el Representante Legal de Empresa Exportadora	Decreto 27-92 Artículo 23 "A"; Decreto 5-2013 Artículo 23	Su cumplimiento evita rechazo por requisitos formales	✓

Fuente: Elaboración propia con base al decreto 27-92; decreto 5.2013

La matriz de cumplimiento del llenado del formulario SAT2123 tiene como propósito registrar de manera correcta la información de la solicitud de devolución de crédito fiscal por el régimen general. La empresa exportadora cumple con el objetivo de este formulario, sin embargo, es recomendable realizar una matriz en la que se consigne el saldo de crédito fiscal por periodo y los formularios que lo determinan para evitar errores de rechazo de expediente.

Cuadro No. 9**Matriz de cumplimiento de los anexos del formulario SAT-2123**

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que el nombramiento del representante legal no este vencida y que se haya actualizado en la administración tributaria	Decreto 6-91 Artículo 94, #1	Su cumplimiento evita rechazo y evita sanciones de acuerdo al código tributario	✓
2	Presentar fotocopia autenticada de Representación Legal		su cumplimiento evita rechazo	✓
3	Presentar fotocopia autenticada de documento personal de identificación o pasaporte en caso de ser extranjero.		su cumplimiento evita rechazo	✓
4	Presentar fotocopia autenticadas de las patentes de comercio y sociedad	Decreto 6-91 Artículo 94, #1	su cumplimiento evita rechazo, si ha sufrido cambios previo a presentar la solicitud dar aviso a la Administración Tributaria	✓
5	Realizar declaración jurada de no haber recibido devolución de crédito fiscal o compensado con otro impuesto	Decreto 27-92 Artículo 23, #2	requisito no establecido en el régimen, pero ha sido adoptado para todos los regímenes, su cumplimiento evita rechazo	✓
6	Presentar fotocopias certificadas por contador de las declaraciones del IVA (formulario SAT-2123) de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal.	-	su cumplimiento evita rechazo	✓

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
7	Presentar copias certificadas por contador de los folios de los libros de compras y ventas de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal	Decreto 27-91 Artículo 23 "A", Inciso (b)	su cumplimiento evita rechazo	✓
8	Presentar copias certificadas por contador de los libros de diario, mayor general de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal y en donde consigne el crédito fiscal	Decreto 27-91 Artículo 23 "A"	su cumplimiento evita rechazo	✓
9	Presentar fotocopia certificada de los 10 principales proveedores de cada mes del periodo en el que se solicita la devolución de crédito fiscal	Decreto 27-91 Artículo 23 "A"	su cumplimiento evita rechazo	✓
10	Presentar listado de facturas de las exportaciones realizadas del periodo de solicitud de devolución de crédito fiscal	Decreto 27-91 Artículo 23 "A"	su cumplimiento evita rechazo	✓
11	Incluir la conciliación del saldo del IVA entre declaraciones juradas y la contabilidad	Decreto 27-91 Artículo 38	su cumplimiento evita rechazo, evita sanciones de acuerdo al código tributario Artículo 84 numeral 4to	✓

Fuente: Elaboración propia. Componente 2. Año 2020

El anexo del formulario SAT-2123 es de las partes fundamentales del proceso de devolución de crédito fiscal, su cumplimiento permite que sea aceptado por la administración tributaria, será la primera fuente de revisión del auditor y/o técnico que atienda el expediente. El no cumplir con cualquiera de los procesos indicados en la matriz tendrá como consecuencia el rechazo del expediente, es importante destacar que la empresa cumple el propósito del anexo al formulario.

Cuadro No. 10**Matriz de cumplimiento del requerimiento de información**

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que las exportaciones sean perfeccionadas con póliza complementaria liquidada firmada y sellada por encargado de la administración tributaria en aduana	Decreto 27-92 Artículo 23 "A", inciso (d)	No cumplir con este proceso, puede determinar ajustes al débito fiscal por no poder comprobarse la exportación del producto	x
2	Verificar en la agencia virtual que las pólizas de exportación se encuentren liquidadas	-	Recomendación para tener certeza de que estén liquidadas las pólizas de importación	x
3	Realizar principales integraciones que individualice el pago a proveedores que estén dentro de la muestra de la auditoría	Decreto 27-92 Artículo 23; Artículo 23 "A", inciso (a)	Genera ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
4	Proporcionar estados de cuenta bancarios de los periodos en los que abarque los medios de pago realizados para cancelar facturas que estén la muestra de auditoría	Decreto 27-92 Artículo 23; Artículo 23 "A", inciso (a)	Genera ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
5	proporcionar copia de certificada por responsable bancario, del cheque o medios de pago en el que muestre la parte de enfrente y en área de endoso del documento	Decreto 27-92 Artículo 23; Artículo 23 "A", inciso (a)	Genera ajustes a la devolución de crédito fiscal	✓
6	Presentar integración de la adquisición de Activos fijos y su registro en libros contables	-	Incluido en el proceso de la Intendencia de fiscalización, proceso PR-IFI/DEC-EF-02	✓

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
7	Proporcionar integración detallada de las facturas especiales emitidas dentro del periodo a auditar	-	Incluido en el proceso de la Intendencia de fiscalización, proceso PR-IFI/DEC-EF-02	✓
8	Presentar fotocopia del código de exportador certificada por el contador general	-	Incluido en el proceso de la Intendencia de fiscalización, proceso PR-IFI/DEC-EF-02	✓
9	Cuando se solicite en auditoría proporcionar narrativa que indique el proceso productivo de empresa	-	Incluido en el proceso de la Intendencia de fiscalización, proceso PR-IFI/DEC-EF-02	✓

Fuente: Elaboración propia. Componente 2. Año 2020

En esta matriz se establecen los procedimientos, base legal y observaciones que deben considerarse para atender el requerimiento de información, el cual debe cumplirse en un plazo de tres días hábiles. El objetivo principal es aportar los documentos integrados y revisados del proceso previo a la solicitud contenido en matrices anteriores.

La empresa exportadora no realiza verificaciones de que las pólizas de exportación estén liquidadas con una declaración complementario o definitiva, únicamente se bajan del sistema SEADEx pero desconocen si la declaración fue aceptada por la administración tributaria o rechazada. Por lo que se recomienda que sea revisada a través de la agencia virtual con el fin de evitar ajustes al débito fiscal.

4.1.3 Evaluar las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal

A través de la técnica de investigación de cuestionario se recopila información necesaria para evaluar qué acciones deben fortalecerse para lograr la consecución del objetivo de cumplir con todos los requisitos y agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal a través de la minimización de ajustes que pudiera interponer la administración tributaria. De acuerdo a la recopilación de información obtenida por el instrumento resumen de resultados se obtiene información más detallada de la empresa exportadora, con lo cual podemos analizar lo siguiente:

Cuadro No. 11

Resumen de resultados de pregunta 1

No.	Interrogante
1	<p>Periodos en los que se solicita crédito fiscal Al realizar solicitudes de devolución de crédito fiscal por el régimen general, el contribuyente lo hace por periodos semestrales. De acuerdo al artículo 23 "A" del decreto 27-92 "Ley del impuesto al valor agregado", la administración tributaria debe resolver en 60 días hábiles a partir de la presentación de la solicitud.</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

Los plazos para hacer las solicitudes de devolución de crédito fiscal la empresa exportadora los realiza por semestre y aunque no tiene ninguna contingencia realizar por ese plazo, debe tomarse en cuenta que si se hiciera de forma trimestral se tendría la ventaja de un plazo más rápido para resolver pues el artículo 23 "A" indica que la Administración Tributaria deberá atender la solicitud en 30 días hábiles desde que se presenta la solicitud.

Cuadro No. 12**Resumen de resultados pregunta 2**

No.	Interrogante
2	<p>Frecuencia de Omisiones y/o rectificaciones De acuerdo al periodo en que realiza la empresa exportadora solicitudes de devolución de crédito fiscal, el contribuyente tiene una frecuencia de cuatro a seis rectificaciones por semestre y no ha presentado omisiones de declaraciones. De lo anterior es comprobable mediante formularios de los impuestos específicos de consulta.</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

En cuanto a las omisiones y rectificaciones debe considerarse recurrir en menor medida al uso de estas prácticas, debido a que la Administración Tributaria usa esta frecuencia para determinar sus indicadores de riesgo, con lo cual pudiera estar la empresa exportadora susceptible a constantes revisiones o que estas sean más detalladas debido a la duda razonable que al auditor tributario podría generarle.

Cuadro No. 13**Resumen de resultados pregunta 3**

No.	Interrogante
3	<p>Verificación de solvencia con proveedores La única referencia que tiene el exportador sobre la solvencia fiscal de los proveedores es a través de la sección donde se consignan los principales proveedores del formulario SAT2237 del IVA general.</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

Recientemente en el formulario del IVA del régimen general mensual, se incorporó una sección en donde el contribuyente debe consignar los 10 principales proveedores y que al mismo tiempo incluye si dichos proveedores están o no omisos de alguna declaración específica. Aunque la Administración tributaria requiriera esta información vía formulario y a consideración de algunos especialistas sea inconstitucional debido a que pudiera limitar la libertad de industria, comercio y trabajo al exponer condiciones tributarias de los contribuyentes.

Lo cierto es que el exportador debe tener mayor cuidado en este tema, debido a que si dentro de la solicitud de crédito fiscal y en la verificación de la cadena de distribución del IVA se determina que un proveedor no cumplió con su obligación tributaria. La Administración Tributaria retendrá la devolución por presentarse inconsistencias; resolverá y hará efectiva al exportador hasta que dicho proveedor esclarezca su inconsistencia.

Cuadro No 14

Resumen de resultados de pregunta 4 a la 6

No.	Interrogante
4	<p>Realizar operaciones mayores a los Q30,000.00 De acuerdo a las adquisiciones de bienes y servicios consignadas en el libro de compras del exportador, la empresa si realiza operaciones con proveedores mayores a los 30,000.00 quetzales durante un mes calendario.</p>
5	<p>Métodos de pago para cancelar a proveedores Para cancelar las obligaciones comerciales con proveedores, el exportador emite cheques o depósitos bancario y en ocasiones mediante efectivo.</p>
6	<p>Características de la emisión de cheques Cuando el exportador emite cheques lo realiza a nombre la razón social del proveedor, el medio de pago es revisado contra factura comercial y es realizado con la leyenda "No Negociable"</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

Derivado de la revisión de libros de compras se determinó que la empresa exportadora comercializa con sus proveedores por montos mayores a los Q30,000.00 lo cual cada transacción debe estar respaldado con cheque o transferencia bancaria que identifique al beneficiario del mismo.

También debe tener certeza de que el medio de pago sea emitido a cuenta de proveedor de acuerdo a su razón social o nombre comercial, en ningún caso a nombre de un tercero como vendedor o representante legal. En caso contrario se incurrirá en un incumplimiento del requerimiento de información y tendrá ajustes al monto solicitado.

Cuadro No. 15**Resumen de resultados pregunta 7**

No.	Interrogante
7	<p>Agente de retención del IVA A pesar de que el contribuyente es clasificado por SAT como mediano especial, el exportador no cuenta con la calidad de ser agente de retención del impuesto al valor agregado</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

La empresa exportadora no es agente de retención del impuesto al valor agregado, sin embargo, debería considerarse obtener esta calidad de contribuyente, de acuerdo al artículo 1 del decreto 20-2006 indica que los contribuyentes que se inscriban como exportadores habituales y cuya exportación mensual sea de Q100,000.00 como mínimo serán considerados como agentes de retención y tendrá obligación de retener del valor del impuesto al valor agregado.

Del monto de retención del impuesto al valor agregado, su porcentaje puede variar dependiendo del insumo que se esté adquiriendo, pero la ventaja que tendrá será que la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. Esto será de beneficio para el exportador debido que mensualmente podrá compensarse un porcentaje del crédito fiscal y el cual no pagará al proveedor y por esa diferencia únicamente deberá extender una constancia de retención.

Cuadro No. 16**Resumen de resultados pregunta 8 y 9**

No.	Interrogante
8	<p>Emisión de facturas especiales El exportador comercializa con productos que no recibe factura del proveedor, debido a que estos no se encuentran formalizados ante SAT por lo cual se ven obligados a emitir facturas especiales por cuenta de vendedor para respaldar el gasto de las mercancías adquiridas.</p>

-
- 9 **Promedio de emisión de facturas especiales**
El exportador se ve obligado a emitir en promedio de 1 a 10 facturas especiales las cuales en promedio equivalen al Q25,000.00 mensuales.
-

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

En el tema de las facturas especiales la empresa exportadora emite un promedio de 1 a 10 facturas especiales por montos de Q25,000.00 mensuales; en el proceso habitual el contribuyente debe enterar a cajas fiscales el impuesto retenido y deberá solicitar su devolución de acuerdo al régimen general por periodos trimestrales o semestrales, con lo cual presupone un promedio de 1 a 2 años para resolverse.

Para poder minimizar la carga fiscal por las facturas especiales el exportador puede afiliarse al régimen especial de devolución de crédito fiscal, esto no presupone que el contribuyente deba realizar solicitudes de devolución por este régimen, debido a que el artículo 25 del decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el contribuyente podrá solicitar al Banco de Guatemala la devolución, pero en ningún momento lo obliga y dicho proceso deberá continuar por el régimen general.

La ventaja que tendrá el exportador se encuentra contenida en el artículo 54 denominado pagos del impuesto retenido del decreto 27-92 el cual establece “Los contribuyentes registrados en el Régimen especial de devolución del crédito fiscal a los exportadores que establece el artículo 25, no enteraran el impuesto retenido en las facturas especiales”. El impuesto retenido lo consignarán como débito y crédito fiscal para fines de registros contables y de presentación de la declaración, también establece que deberá agregarse un anexo a la declaración.

Cuadro No. 17**Resumen de resultados pregunta 10**

No.	Interrogante
10	<p>Proceso de modificaciones a las declaraciones posterior a la solicitud de devolución de crédito fiscal</p> <p>El contribuyente no ha tenido necesidad de rectificar una declaración del impuesto al valor agregado cuando ya se ha presentado la solicitud de devolución, sin embargo, desconocen cuál es el procedimiento a realizar.</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

Si el exportador se ve en la necesidad de modificar una declaración posterior a la presentación del expediente y siempre y cuando esta cantidad no implique modificación en el crédito fiscal, el requerimiento de información establece que deberá ingresar memorial en recepción de documento para anexar al expediente original haciendo ver dicha modificación o actualización, a las declaraciones rectificadas. En ningún caso deberá realizar una nueva solicitud y lo ideal es notificarlo debido a que posteriormente puede incurrir en rechazos y como consecuencia deberá iniciar nuevamente el proceso.

Cuadro No. 18**Resumen de pregunta 11 y 12**

No.	Interrogante
11	<p>Existencia de ajustes de solicitudes anteriores</p> <p>En solicitudes anteriores han existido ajustes a la devolución de crédito fiscal y en promedio equivalen al 15% del monto solicitado de crédito fiscal. Los principales son por no poder comprobar la adquisición de bienes al no contar con un medio de pago, sin embargo, han existido otros motivos de ajuste.</p>
12	<p>Acciones que se puedan recurrir en caso de violación de derechos</p> <p>El personal encargado desconoce sobre las acciones que personas naturales o jurídicas pueden recurrir en caso de privar derechos, las cuales se encuentran contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, entre las cuales puede encontrar el derecho de petición (Artículo 28) y el amparo (Artículo 264).</p>

Fuente: Elaboración propia. Componente 3. Año 2020

De acuerdo a información histórica, a las solicitudes que ha presentado el exportador se han aplicado ajustes, las principales causas se derivan de medios de pagos que no pueden individualizar al proveedor o no contar con los mismos por retraso de entrega de los cheques por parte de la entidad bancaria.

En caso el contribuyente considere que han sido violado el derecho de petición o que la administración tributaria haya incurrido en incumplimiento de los plazos que establece la ley del impuesto al valor agregado el exportador puede interponer un recurso de amparo. La Constitución Política de la República en el artículo 264 establece que no hay ámbito no sea susceptible de amparo procederá cuando los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución garantiza.

Sin embargo, es importante destacar que esta en ningún momento es considerada una estrategia con enfoque fiscal, el tema de interposición de recursos son demandas al Estado y debe verse desde un punto de vista legal y jurídico y que tiene que debe ser resuelto por la el tribunal correspondiente y la cual la Administración Tributaria podrá apelar.

4.2 Resultados

A continuación se presentan los datos más importantes y relevantes de la investigación:

4.2.1 Resultado Comparación el régimen general de devolución con otros regímenes que permite la legislación guatemalteca

El exportador tiene la opción de afiliarse a cuatro diferentes regímenes de devolución de crédito fiscal, entre los cuales cada uno tiene características, plazos y requisitos diferentes y será decisión de cada contribuyente elegir el que más se adecue a las necesidades de la empresa.

Los regímenes de devolución de crédito fiscal optativo, especial y especial electrónico, son los que tienen un plazo para la resolución del crédito fiscal más corto y aunque tienen requisitos especiales para estar afiliado, sobreponen una ventaja sobre el régimen general.

Mientras más corto sea el período para la solicitud de crédito fiscal, más debe estar preparada la empresa exportadora para cumplir con los requisitos de los requerimientos de información de cualquiera de los regímenes en los que se puede solicitar la devolución de crédito fiscal. Dentro de la información inmediata deberá contener, pólizas liquidadas, medios de pagos que respalden el crédito fiscal solicitado y declaraciones del impuesto al valor agregado con valores correctos, deberá evitar realizar rectificaciones o la administración tributaria podrá rechazar expedientes por existir diferencias entre los reportado en la solicitud contra lo declarado por el contribuyente.

La ventaja que ofrece el régimen optativo será que previamente un auditor independiente revisara la solicitud de devolución de crédito fiscal, aunque el plazo para poder presentar será más corto, se tendrá el criterio de un profesional que recomiende y minimice el incumplimiento de los requerimientos contemplados en la legislación. Sin embargo, llevará inmerso un costo fijo adicional, debido a que todos los meses se solicitará crédito fiscal y de igual forma las revisiones serán equivalentes a las solicitudes realizadas.

Debido a que las empresa exportadora no está afiliada al régimen de factura electrónica, no podrá realizar solicitudes por el régimen electrónico, sin embargo, al contar con esta

calidad, contará con el beneficio de poder solicitar el 100% de lo requerido y en un periodo más corto en comparación con el régimen general. Debe contemplarse el costo beneficio, debido a que al inicio el costo de implementar en los sistemas el nuevo método de facturación electrónico y la certificación de documentos tributarios será un gasto, pero contará con la ventaja de optar a un plazo más corto de recuperación de crédito fiscal.

El régimen especial tiene la ventaja de tener un plazo corto de recuperación de crédito fiscal y aunque no podrá solicitarse el 100% del saldo acumulado, podrá optar como un mínimo del 60%, esto dará un flujo de efectivo que beneficiará al exportador y únicamente deberá afiliarse a dicho régimen sin incurrir en costos adicionales.

4.2.2 Resultado de verificación la documentación necesaria en el proceso de devolución de crédito fiscal

El cumplimiento del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general debe verificarse por diferentes etapas que ayuden a construir un flujo de información sólido que identifique puntos débiles para corregirlos y no retrasar o denegar la solicitud de devolución.

Las fases principales del proceso de devolución de crédito fiscal por medio del régimen general se divide en fase de revisión de los libros de compras de bienes y adquisición de servicios y libro de venta de bienes y prestación de servicios; fase de revisión de los medios de pago; fase de elaboración de las declaraciones del impuesto al valor agregado; fase de la presentación de la solicitud de devolución de crédito fiscal y fase de atención al requerimiento de información proporcionado por la administración tributaria.

Al verificar las facturas que se encuentran en dificultad de ser legibles debido al papel en el que imprime el proveedor, lo cual puede provocar dificultad de revisión de documentos, de acuerdo al artículo 30 del Decreto 5-2013 del reglamento del impuesto al valor agregado

La empresa exportadora reúne los medios de pago de forma mensual, lo realiza hasta que el auditor tributario determina la muestra de auditoría, por lo cual, se corre el riesgo de no poder cumplir con todos los documento requeridos. Dicho incumplimiento afectará

a la unidad de investigación en costos adicionales por tener que evacuar audiencias y consecuentemente alargará el plazo, por el tiempo que dure el proceso administrativo.

El exportador no realiza el proceso de revisión de que las pólizas se encuentren perfeccionadas, lo cual provoca ajustes al débito fiscal, debido a que la administración tributaria no podrá considerarla una exportación sino una venta loca la cual estará afectada al pago de impuesto sobre la renta

4.2.3 Resultado de la evaluación las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal

Los exportadores habituales pueden solicitar la calidad de agentes de retención del impuesto al valor agregado, con el cual podrán compensarse crédito fiscal retenido a proveedores por los porcentajes que permite el Decreto 20-2006.

A través del régimen especial de devolución de crédito fiscal, el exportador que adquiere bienes y servicios que el proveedor no emita facturas y que sean del proceso productivo, deberán emitir facturas especiales y de acuerdo al artículo 54 de la ley del impuesto al valor agregado no enterará el impuesto retenido de facturas y deberá ser consignado como débito y crédito fiscal para fines de la declaración.

La interposición de un amparo no es considerada una estrategia fiscal, su acción será un proceso judicial, sin embargo, el exportador garantizará el cumplimiento de los plazos que establece la ley del impuesto al valor agregado, de lo contrario será una violación a los derechos del contribuyente. Este recurso dará por orden de juez competente la obligación a la administración tributaria de la atención y resolución del expediente correspondiente al que se le interpuso la acción de amparo.

4.3 Discusión de resultados

La presente investigación tiene como propósito analizar el proceso de devolución de crédito fiscal, desde la preparación de la solicitud hasta que es acreditado, con el fin de elaborar un manual de procedimientos que permita al contribuyente que dedica el total de sus ventas a la exportación de productos no tradicionales, conocer y cumplir los

requisitos establecidos en la legislación aplicable. A continuación se presentan los resultados principales y relevantes de esta investigación:

La empresa exportadora objeto de análisis conoce el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general, y con el cual ha realizado solicitudes anteriores, sin embargo, como una estrategia fiscal debe evaluar constantemente la conveniencia de permanecer en el régimen mismo régimen. Para lo anterior fueron definidas y comparadas cada una de las variantes a las que puede aplicar el contribuyente.

Cada uno de los regímenes tendrá ventajas y desventajas, sin embargo, presentar solicitudes por plazos más cortos cumplirá con el objetivo de acortar el tiempo de retorno de efectivo para lograr obtener un mejor flujo. De acuerdo a la actividad de la empresa preferentemente debe enfocarse en el régimen especial de devolución, este proceso de recuperación de crédito fiscal que se realiza con el Banguat permitirá recuperar un porcentaje del monto solicitado y su diferencia seguirá solicitándose por el régimen general.

El contribuyente de acuerdo a las matrices de cumplimiento, desarrolla correctamente el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general, sin embargo, aún existen actividades que a pesar de su falta de revisión, no tendrán como consecuencia un rechazo de expediente, pero si podrán generar ajustes a las solicitudes, por lo cual deberá evacuarse audiencia para resolver a favor del contribuyente.

Las actividades a las que el exportador debe reforzar son: verificar la solvencia de los proveedores, que las facturas no se encuentren tachadas o borrosas; tampoco con resolución vencida y por último revisar que las pólizas de exportación estén liquidadas ante la administración tributaria. Todos los casos anteriores podrán resolverse mediante evacuación de audiencia, sin embargo, tendrán un costo adicional y el plazo de recuperación será más extenso del que podrían recuperar en el proceso normal de devolución de crédito fiscal.

Debido a que la empresa objeto de análisis es un exportador habitual, debe considerar obtener la calidad de agente de retención del impuesto al valor agregado, con lo cual podrá retener un porcentaje del IVA y que podrá compensarlo mensualmente de acuerdo

a lo establecido por el artículo 1 del decreto 20-2006. Debe tener en cuenta de igual manera que será susceptible de auditorías periódicas para conservar la calidad de agente retenedor.

Por último, de acuerdo a los resultados recopilados la empresa exportadora emite facturas especiales por cuenta del vendedor, el tratamiento actual es que retiene el impuesto al valor agregado y se entera a cajas fiscales, posteriormente es solicitada su devolución conforme al proceso de devolución de crédito fiscal. Sin embargo, este proceso presupone un problema en cuanto al flujo de efectivo, debido a que el retorno dependerá de la atención y resolución de los expedientes.

Para resolver el problema del retorno del crédito fiscal pagado a la administración tributaria, es necesario evaluar al igual que en párrafos anteriores la posibilidad de optar al régimen especial de devolución. El tratamiento referente a las facturas especiales por este régimen de acuerdo al artículo 54 de la “Ley del IVA” establece que el exportador puede auto compensarse el crédito fiscal consignado las facturas especiales como débito y crédito en el formulario específico del impuesto al valor agregado.

CONCLUSIÓN

1. Se analizó el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general desde la preparación de la solicitud hasta que es acreditado, con lo cual se identificó que las actividades más susceptibles para que el auditor tributario interponga ajustes se encuentran en la preparación de la información y la atención del requerimiento de información. Los reparos en estas actividades del proceso tendrán como consecuencia el retorno parcial del monto solicitado, además que alargará el plazo del proceso y aumentará los costos en caso de una evacuación de audiencia.
2. Se comparó el régimen de devolución de crédito fiscal con los otros regímenes que permite la legislación guatemalteca y permitió identificar que el régimen especial de devolución, tendrá un plazo de recuperación más corto, el cual beneficiará al exportador en flujo de efectivo más constante y su implementación en expedientes futuros no lleva inmerso un costo adicional. Si el exportador no pudiera presentar dicha solicitud, no perderá el derecho de hacerlo por el régimen general en el cual ya se encuentra afiliado.
3. Se verificó la documentación necesaria para realizar el proceso de solicitud de devolución de crédito fiscal con el fin de cumplir adecuadamente los requerimientos de información por parte de la administración tributaria, se identificaron deficiencias en el respaldo de los medios de pago, así como en la revisión y liquidación de pólizas de exportación, con lo cual provocaría consecuentemente ajustes al débito y acredito fiscal.
4. Se evaluaron las acciones para agilizar el correcto cumplimiento del proceso de devolución crédito fiscal, se identificó que principalmente se debe basar una correcta y minuciosa revisión de la documentación, así como evaluar acciones que permitan la compensación del crédito fiscal.

RECOMENDACIÓN

1. Evaluar constantemente la información que será útil e indispensable dentro del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general, el personal a cargo debe conocer y aplicar controles de revisión que permitan al exportador iniciar y finalizar las solicitudes con la menor cantidad de contingencias que debiliten o retrase.
2. Afiliar a la empresa exportadora al régimen especial de devolución con el propósito de obtener una recuperación de un porcentaje mínimo del 60% los saldos de crédito fiscal, a su vez el contribuyente debe administrar los medios de pago y liquidación de pólizas en un periodo menor a un mes y por último evitar hacer rectificaciones de los formularios del impuesto al valor agregado mediante revisiones más integrales de la información establecida en la legislación guatemalteca.
3. Revisar constantemente a través de una guía de cumplimiento todos los requisitos de las fases que conlleva el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general. Su aplicación agregará fortaleza concreta a la información y será en menor medida susceptible de ajustes o denegatoria.
4. Aplicar acciones que ayuden al exportador al correcto cumplimiento de los requisitos del crédito fiscal, así como agilizar la capacidad de respuesta ante los diversos criterios de auditores tributarios y/o técnicos tributarios de la Administración Tributaria. Estas acciones deben estar basadas en la legislación aplicable y deben constantemente enfocarse en minimizar ajustes, evitar rechazos y aumentar el retorno del crédito fiscal debidamente documentado.

BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo de directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Número 024-2007. Régimen optativo factura electrónica “FACE” para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas y notas de crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débitos emitidos en papel. Guatemala 2007.

Banco de Guatemala -Banguat- (s.f.), Producto interno bruto medido por el enfoque del gasto (Año de referencia 2013), Guatemala.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (COMIECO-XLIX). Anexo de la resolución No. 223-008. Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). 25 abril de 2008. San Salvador, El Salvador.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (COMIECO-XLIX). Anexo de la resolución No. 224-008. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). 25 abril de 2008. San Salvador, El Salvador.

Constitución Política de la República de Guatemala. Por la Asamblea Nacional Constituyente, (31 de mayo de 1985). Guatemala 1986

Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente. Número 1-86, Ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad. Diario Oficial de Centroamérica (s.f.), 8 de enero de 1986).

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Número 27-92. Ley del impuesto al valor agregado. Diario oficial: (s.f.). (07 de mayo de 1992). Guatemala Marzo 1992.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Número 20-2006. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria. Diarios Oficial: 28 de junio 2006, Guatemala 2006

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Número 4-2019, Ley para la reactivación del café. Diario oficial: Número 7 página 4, 30 de marzo de 2019.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Número 6-91, Código tributario, Diario oficial: (s.f.), (25 de marzo de 1991), Guatemala 1991

Domingo Carbajo, Fernando Díaz, Juan Jiménez, Vico Ramos, Paloma Pérez, Andrea Podesta. (2017). Características del cumplimiento tributario en el IVA. Los sistemas tributarios en América Latina. Madrid España: Instituto de estudios fiscales, agencia de la cooperación española para el desarrollo. (pp 124 – 125).

Instituto centroamericano de estudios fiscales. ICEFI. La devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado a los exportadores, principales problemas y recomendaciones para solucionarlos. Guatemala 8 de mayo de 2018. Págs. 24

Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala. (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes. 14 de agosto de 2018.

Morcillo, F. M. (2010). *Principios de Economía* (4ta ed.). (C. S. León, Ed.) Madrid , Aravaca, España: Mcgraw-hill.

Pindyck Ribert, Rubinfeld Daniel. (2009). Microeconomía. España. Editorial Pearson Aducatio. Séptima edición. Págs 888.

Samuelson, Paul A y Nordhaus William D. (2010) .El Comercio Internacional. Economía con aplicaciones a Latinoamérica. Ciudad de México, México: Editorial The McGraw-Hill companies. Págs. 346

Superintendencia de Administración Tributaria. (2017). Criterios Institucionales respecto a la determinación de menoscabo en la cadena de crédito fiscal de exportadores (Criterio 1-2017). Guatemala 2017

Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General. Versión II, folio 70. Guatemala 25 de septiembre de 2018.

Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen Especial. Versión I. folio 52. Guatemala 26 de junio de 2018.

Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen Optativo. Versión I. Folios 35. Guatemala 26 de junio de 2018.

Vargas Restrepo, Carlos Mario. (2017). Contabilidad Tributaria. Antioquia Colombia: Ecoe Ediciones. (s.f.)

EGRAFÍA

Acuerdo Gubernativo del presidente de la Republica. Número 5-2013. Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado. Diario oficial: Edición No. 14. (04 de enero del 2013. Guatemala 2013. Recuperado de: <https://www.banguat.gob.gt/es/page/producto-interno-bruto-medido-por-el-enfoque-del-gasto-ano-de-referencia-2013>

Allaga Aguille F., Rojas Arevalo M., Moreno Alfaro X. (2005), Tratamiento tributario de la exportaciones, [Tesis de Licenciatura, Universidad de Chile]. Repositorio. <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/108348/Tratamiento%20tributar%20de%20las%20exportaciones.pdf?sequence=4&isAllowed=y>

Banco de Guatemala -Banguat- (2019), Notas al comercio Exterior. Recuperado de: https://www.banguat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/estaeco/ceie/CG/2018/nota_comercio_mensual.htm&e=138563

Canú Lancerio Carlos Humberto. (2013). Procedimiento de solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, régimen general, de una empresa de confección de prendas de vestir, amparada bajo la ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila”, (Tesis de licenciatura). Universidad San Carlos de Guatemala. Recuperado de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_4571.pdf

CEES -Centro de Estudio Económicos-Sociales. Estudio sobre el comportamiento de la devolución del crédito fiscal para el periodo 2011-2017.(07 de enero de 2019).

cees.org.gt. Obtenido de: <https://www.cees.org.gt/estudios/estudio-sobre-el-comportamiento-de-la-devolucion-del-credito-fiscal-para-el-periodo-2011-2018>

De León de León, Byron Ines. Proceso Administrativo Tributario Guatemalteco. Primera Edición. Guatemala 2013. Recuperado de: https://issuu.com/abnerjdg/docs/proceso_administrativo_tributario_g

Fuentes Pieruccini Alejandra. (2020). Guatemala: Reforma a la Ley del impuesto al valor agregado: Se crea régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal para exportadores. 21 de febrero de 2020. Recuperado de: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a833fce2-7cd8-4eea-ac41-5ea5de2c819f>

Superintendencia de Administración Tributaria. (2019). Resolución número SAT- IAD-05-2019, Disposiciones administrativas para la aplicación e implementación del formato de la declaración única centroamericana (DUCA) y su instructivo de llenado, para el proceso de despacho aduanero. Diario Oficial: 06 de mayo de 2019, número 11. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/12207/declaracion-unica-centroamericana-duca/38473/resolucion-número-sat-iad-05-2019-diario-de-centroamerica.pdf>

Ventanilla única para las exportaciones. (s.f). Requisitos Básicos para exportar. Consultado el 18 de agosto del 2020. Recuperado de: <http://vupe.export.com.gt/wp-content/blogs.dir/8/files/RequisitosXbasicosXparaXexportarXenXVentanillaXUnicaXParaXLasXExportacionesX2019.pdf>

ANEXO 1

**MANUAL DE PROCEDIMIENTOS PARA LA PREPARACIÓN DE LA SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR ACTIVADAS DE EXPORTACIÓN POR EL
RÉGIMEN GENERAL**

Solo para uso interno

Guatemala Mayo 2021

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	75
I. OBJETIVO.....	76
II. ALCANCE.....	77
III. LEGISLACIÓN APLICABLE	77
IV. PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	78
V. MATRIZ DE CUMPLIMIENTO.....	80
VI. SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	84

INTRODUCCIÓN

El presente manual es una guía de ayuda a los encargados de la empresa exportadora de productos no tradicionales para realizar el proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general por actividades de exportación. Es una herramienta que ayudará a la preparación de la información indispensable para la solicitud y minimizará errores con el fin de evitar rechazos y/o atrasos en su presentación.

La implementación de este manual permitirá conocer el procedimiento de devolución, mejorar el método de trabajo, minimizar el tiempo de presentación, proporcionar exactitud en la información consignada e instruir al personal nuevo que se involucre en dicho proceso.

El presente documento contiene una guía del proceso para la solicitud de devolución de crédito fiscal; así como una matriz de cumplimiento de las actividades previas a presentar la solicitud de devolución en los procesos de la revisión de los libros de compras y ventas, documentos contables, medios de pago, revisión de declaraciones y presentación de la solicitud. Por último, contiene una guía del llenado del formulario para presentar ante la administración tributaria.

I. OBJETIVO

Los fines que se pretenden alcanzar con la utilización de este manual son:

General

El objetivo del presente manual es otorgar al personal involucrado con el proceso de devolución de crédito fiscal por medio del régimen general de la empresa que dedica el total de sus ventas a la exportación, una guía que permita conocer y cumplir con los requisitos establecidos en la legislación aplicable.

Específicos

- 1) Conocer el proceso que la ley establece para realizar el proceso de devolución de crédito fiscal por medio del régimen general.
- 2) Detallar los documentos y formularios necesarios para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal por medio del régimen general
- 3) Verificar a través de una matriz si se cumple con los requisitos para realizar la solicitud.
- 4) Documentar el formato del formulario de devolución de crédito fiscal

II. ALCANCE

El contenido del presente manual tiene aplicación de consulta y verificación del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general, por parte del personal involucrado directamente. El contenido es una guía para facilitar el proceso y minimizar errores de la empresa exportadora de productos no tradicionales y su contenido es exclusivo y de carácter interno.

III. LEGISLACIÓN APLICABLE

-) Constitución Política de la República de Guatemala
-) Decreto 27-92 del Congreso de la República “Ley del impuesto al valor agregado”
-) Decreto 20-2006 del Congreso de la República “Disposiciones Legales para el fortalecimiento de la administración tributaria”
-) Acuerdo gubernativo 5-2013 “Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado”

IV. PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR MEDIO DEL RÉGIMEN GENERAL

PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR MEDIO DEL RÉGIMEN GENERAL			
Hoja 1 de 2			
Paso	Actividad	responsable	Plazo Legal
1	Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal por medio del formulario SAT-2123 "Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, pagos indebidos o en exceso de otros impuestos, impuesto pagados por importación de combustibles o depósitos en garantías aduanales" y la documentación necesaria que respalde la solicitud de acuerdo al anexo del formulario.	Exportador	Periodos Vencidos Semestral o Trimestral
2	En la recepción de documentos de SAT, aceptaran el expediente colocando un sticker en donde indica el número de expediente con el que SAT identificara la solicitud. En caso contrario denegará la solicitud argumentando razones.	Superintendencia de Administración tributaria	Inmediato
3	El expediente formará parte de la presa de documentos y será atendido de acuerdo al proceso interno establecido por la Administración tributaria, según plazos contenidos en legislación Guatemalteca	Superintendencia de Administración tributaria	Inmediato
4	Notificar al contribuyente por medio de providencia de aceptada la solicitud de devolución del crédito fiscal por medio del régimen general. Adicional se adjunta el requerimiento de información para realizar la auditoria de campo o de gabinete.	Superintendencia de Administración tributaria	30 días hábiles
5	Entrega de documentos solicitados por el auditor fiscal por medio del requerimiento de información para cotejar con la muestra estipulada de acuerdo al riesgo del contribuyente.	Superintendencia de Administración tributaria	3 días hábiles

PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR MEDIO DEL RÉGIMEN GENERAL			
Hoja 2 de 2			
Paso	Actividad	responsable	Plazo Legal
6	Se realiza el acta de cierre de auditoria efectuada al expediente de devolución de crédito fiscal, se verifica la procedencia o improcedencia de la devolución de crédito fiscal, teniendo que resolver en el plazo según el artículo 23 "A" de la ley del IVA, el plazo será de 30 días hábiles para expedientes trimestrales y 60 días hábiles para expedientes semestrales	Superintendencia de Administración tributaria	30 o 60 días hábiles
7	Si existirán ajusten en la devolución de crédito fiscal, la administración tributaria procede a notificarlos, por el saldo no ajustado emitirá autorización para el Banco de Guatemala para que haga efectiva la acreditación	Superintendencia de Administración tributaria	5 días hábiles
8	El Banco de Guatemala recibe informe de SAT en el cual aprueba la devolución de crédito fiscal por los montos en los que el contribuyente no incurra en ajustes.	Banco de Guatemala	5 días hábiles
Base Legal: Artículo 23 "A" del decreto 27-92 "Ley del Valor Agregado -IVA"			

V. MATRIZ DE CUMPLIMIENTO

Matriz de cumplimiento del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general				
Instrucciones: Marque con una "X" en la casilla (1) si el proceso ha sido revisado. Anote en la casilla (2) el responsable de la revisión. En la casilla (3) detalle información relevante del proceso de revisión				
No.	Proceso	(1) Revisado	(2) Responsable	(3) Comentarios
1	Proceso previo a presentar solicitud			
1.1	De los libros de compras y ventas			
1	Verificar que los libros de ventas y compras estén habilitados	<input type="checkbox"/>		
2	Cotejar que las facturas de compras correspondan a las mismas consignadas en el libro de compras de los periodos a presentar	<input type="checkbox"/>		
3	Cotejar que en el libro de compras se haya consignado correctamente: Serie, número y monto	<input type="checkbox"/>		
4	Verificar que las importaciones estén registradas correctamente de acuerdo a la póliza de importación	<input type="checkbox"/>		
5	Verificar que las facturas de compras no esté vencidas	<input type="checkbox"/>		
				Hoja 1/4

No.	Proceso	(1) Revisado	(2) Responsable	(3) Comentarios
6	Verificar que las facturas de compras no tengan tachones, alteraciones o sean ilegibles	<input type="checkbox"/>		
7	Verificar que en las facturas se detalle los productos o servicios adquiridos	<input type="checkbox"/>		
8	Verificar que las notas de crédito y débito sean consignadas en el correctamente en el libro de compras	<input type="checkbox"/>		
9	Cotejar que las facturas de ventas correspondan a las mismas consignadas en el libro de ventas de los periodos a presentar	<input type="checkbox"/>		
10	Verificar que las facturas de ventas no tengan resolución vencida	<input type="checkbox"/>		
11	Verificar que las facturas de ventas tengan su Declaración para el Registro y Control de Exportación (Deprex)	<input type="checkbox"/>		
12	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT simplificadas.	<input type="checkbox"/>		
13	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT Complementaria y que corresponda a número de: Declaración previa o provisional, Factura de exportación, Conocimiento de embarque o carta de porte, Deprex	<input type="checkbox"/>		

Matriz de cumplimiento del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general				
Instrucciones: Marque con una "X" en la casilla (1) si el proceso ha sido revisado. Anote en la casilla (2) el responsable de la revisión. En la casilla (3) detalle información relevante del proceso de revisión				
No.	Proceso	(1) Revisado	(2) Responsable	(3) Comentarios
1 Proceso previo a presentar solicitud				
1.2 De los medios de pago				
1	Identificar que cada factura de compra este cancelada.	<input type="checkbox"/>		
2	Realizar integración de las facturas de compras con el medio de pago correspondiente.	<input type="checkbox"/>		
3	Verificar que se hayan practicado las retenciones a las que esta afecta el contribuyente.	<input type="checkbox"/>		
4	Verificar en estados de cuenta bancarios el estado del medio de pago y la fecha de cobro.	<input type="checkbox"/>		
5	Adjuntar fotocopia firmada por responsable bancario del frente y del área de endoso del cheque emitido.	<input type="checkbox"/>		
6	Verificar que los ingresos por exportación estén registrados en los estados de cuenta bancarios y que cuenten con declaración del ingreso de divisas.	<input type="checkbox"/>		
				Hoja 3/4

Matriz de cumplimiento del proceso de devolución de crédito fiscal por el régimen general				
Instrucciones: Marque con una "X" en la casilla (1) si el proceso ha sido revisado. Anote en la casilla (2) el responsable de la revisión. En la casilla (3) detalle información relevante del proceso de revisión				
No.	Proceso	(1) Revisado	(2) Responsable	(3) Comentarios
1	Proceso previo a presentar solicitud			
1.3	Revisión de las declaraciones de IVA, Formulario SAT 2237			
1	Identificar las ventas locales y las exportaciones que serán consignadas en la sección tercera y cuarta del formulario del IVA.	<input type="checkbox"/>		
2	Verificar que las exportaciones coincidan con lo reportado en el libro de ventas.	<input type="checkbox"/>		
3	Identificar las compras y adquisición de servicios, para separar el crédito fiscal de operaciones locales de las operaciones de exportación.	<input type="checkbox"/>		
4	Identificar el correcto saldo acumulado del remanente de crédito fiscal de los periodos anteriores por exportaciones.	<input type="checkbox"/>		
5	Verificar que los formularios de IVA se hayan presentado y que estén en la agencia virtual del contribuyente.	<input type="checkbox"/>		
Hoja 4/4				

VI. SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EL RÉGIMEN GENERAL

Para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal por el régimen general el contribuyente debe llenar el formulario SAT-2123 denominado “Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA, de pago indebidos o en exceso de otros impuestos, impuestos pagados por importación de combustibles o depósitos por garantías aduanales.

Este formulario no está disponible de forma electrónica y debe ser llenado a máquina; las instrucciones de llenado son las siguientes:

De la casilla dos a las casilla 16, llenar los datos con la empresa exportadora que solicitará la devolución de crédito fiscal por el régimen general entre los que encontramos los siguientes:


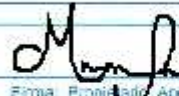
- a. Número de formulario
- b. Nit del contribuyente
- c. Razón social de la empresa
- d. Selección si la dirección a consignar es domicilio fiscal
- e. Selección si la dirección a consignar es lugar para recibir notificaciones
- f. Teléfono y correo electrónico

En la casilla 17 del crédito fiscal, seleccionar remanentes y omitir de la 18 al 21, debido a que son específicas para otro tipo de solicitud. La casilla 22 y 23 consignar el monto a que será solicitado por medio del formulario en números y letras.

En las casillas de la 23 a la 70 consignar el número de declaración del impuesto al valor agregado (Formulario 2237) el periodo en que se presentó el formulario y el valor de crédito fiscal por actividades de exportación declarado. Colocar los formularios dependiendo si la solicitud se hace por periodo trimestral o semestral.

Usar las casillas 71 a 80 usar únicamente si desea compensar la devolución de créditos líquidos y exigibles para acreditar a otros impuestos, en la casilla 81 consignar el total del monto a solicitar su devolución y por último en la casilla 82 colocar los datos del representante legal de la empresa exportadora.

A continuación se presenta un ejemplo de la forma correcta del llenado del formulario. Los datos consignados son con fines didácticos y no representan un expediente real.

		SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS POR IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O DEPÓSITOS POR GARANTÍAS ADUANALES (Ver instrucciones de llenado al reverso de la copia)					
Lugar y fecha				01	02		
DÍA 1 2 MES 0 1 AÑO 2 0 2 0				SAT-2123- 00212327		Número de Identificación Tributaria 2 7 9 2 0 0 6	
03 Apellidos y nombres, razón o denominación social: COMERCIO INTERNACIONAL, SOCIEDAD ANONIMA							
04 DOMICILIO FISCAL:			05 DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES:				
06 Número y/o nombre de calle o avenida 5ta Calle		07 Número casa 7-55	08 Apts. o similar	09 Zona 1	10 Colonia o Barrio	11 Departamento Guatemala	
12 Guatemala Municipio		13 Teléfono 2220-1525	14 Fax	15 Apartado Postal	16 Correo Electrónico ComerInter@export.com		
DEVOLUCION DE:							
17 CRÉDITO FISCAL DE IVA:		EXPORADORES RÉGIMEN ESPECIAL (CRÉDITO DEL PERÍODO) <input type="checkbox"/>		REMANENTES (TRIMESTRALES O ANUALES RÉGIMEN ESPECIAL EXPORADORES) <input checked="" type="checkbox"/>		REMANENTES (RETENCIONES DE IVA) <input type="checkbox"/>	
		EXPORTADORES RÉGIMEN OPTATIVO (CRÉDITO DEL PERÍODO) <input type="checkbox"/>		A CONTRIBUYENTES QUE VENDEN A ENTIDADES EXENTAS <input type="checkbox"/>			
18 PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO:		Nombre del impuesto:			19 Multas e intereses: <input type="checkbox"/>		
20 IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES:		DERECHOS ARANCELARIOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES <input type="checkbox"/>		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES <input type="checkbox"/>			
21 DEPÓSITOS ADUANALES:		FORMULARIO SAT-8011 NO. _____					
22 VALOR SOLICITADO EN QUETZALES:		En números: Q 1,323,878.00		En letras: Un millón trescientos veintitres mil ochocientos setenta y ocho			
DECLARACIONES:							
DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.	DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.
	del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa			del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa	
23 2237-29150901230	24 01/01/2018	25 31/01/2018	26 274,177.00	27 2237-28331444118	28 01/02/2018	29 28/02/2018	30 215,823.09
31 2237-20504020118	32 31/02/2018	33 31/03/2018	34 196,419.00	35 2237-16373728408	36 01/04/2018	37 30/04/2018	38 160,960.00
39 2237-17277572770	40 01/05/2018	41 31/05/2018	42 288,880.00	43 2237-17458094408	44 01/06/2018	45 31/06/2018	46 180,419.00
47	48	49	50	51	52	53	54
55	56	57	58	59	60	61	62
63	64	65	66	67	68	69	70
PARA APLICAR EN COMPENSACIÓN POR:							
ACREDITAMIENTO: <input type="checkbox"/> AJUSTES CONFIRMADOS: <input type="checkbox"/>							
<input type="checkbox"/> Solicito que el valor de la devolución sea aplicado al pago de las siguientes deudas líquidas y exigibles. <input type="checkbox"/> Solicito que el acreditamiento sea aplicado a pago de impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo o a importaciones subsecuentes.							
IMPUESTO	PERÍODO		VALOR	Número del expediente(s) de referencia de los ajustes confirmados:			
	del: dd-mm-aa	al: dd-mm-aa					
73	74	75	76				
77	78	79	80				
TOTAL COMPENSACIÓN (73+78+79)			82				
DEVOLUCIÓN(22-80)			81	Q. 1,323,878.00			
Los datos contenidos en este formulario y sus anexas son verdaderos y los créditos objeto de esta solicitud no han sido compensados o acreditados con anterioridad, ni respecto de ellos se ha producido devolución alguna. Asimismo, no han sido tratadas en el siguiente periodo ni a ningún otro.							
ANEXOS, OBSERVACIONES Y FIRMAS							
Adjunto _____ folios que se detallan en la "Hoja de Anexos".							
Observaciones:							
 Firma: Propietario, Apoderado o Rep. Legal NIT de quien firma: <input type="text"/>		RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES: NIT DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR QUE FIRMA EL DICTAMEN: <input type="text"/>		Firma y sello de recepción SAT			
Calidad con que actúa: Propietario: <input type="checkbox"/> Representante Legal: <input checked="" type="checkbox"/>							
Nombre de quien firma:							

Original: SAT

Copia: Contribuyente

"HOJA DE ANEXOS"

AL FORMULARIO SAT-2123 212327

"SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS EN IMPORTACION DE COMBUSTIBLES O DEPÓSITOS POR GARANTIAS ADUANALES"

No. de Anexo	Documento	No. de folios
1	Fotocopia autenticada de Nombramiento de Representante Legal	
2	Fotocopia autenticada de Documento Personal de Identificación de R.L.	
3	Fotocopia autenticada de la Patente de comercio y patente de sociedad	
4	Declaración Jurada de no haber recibido, ni compensado el Crédito solicitado	
5	Fotocopia certificada por contador de las declaraciones del impuesto al valor	
6	agregado del periodo de enero a junio de 2018	
7	Fotocopias certificadas por contador del libro de ventas de los periodos de enero	
8	a junio de 2018, folios de 830 al 831	
9	Fotocopias certificadas por contador del libro de compras de los periodos de enero	
10	a junio de 2018, folios 132 al 161	
11	Fotocopia certificada por contador del Libro Diario Mayor General del periodo de	
12	enero a junio de 2018, folios: enero del 904 al 908, febrero del 938 al 940, marzo	
13	del 955 al 962, abril del 978 al 988, mayo del 999 al 1012, junio del 1025 al 1032	
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
Total de Folios:		

Original: SAT

Copia: Contribuyente

ANEXO 2

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



CUESTIONARIO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL POR EL RÉGIMEN GENERAL

El presente cuestionario es realizado con fines didácticos, los datos consignados guardarán la ética del secreto profesional

Objetivo: por medio del presente cuestionario busca evaluar las acciones que ayuden a agilizar el proceso de devolución de crédito fiscal con el fin de facilitar el cumplimiento de requerimientos y proveer al contribuyente de herramientas para evitar incumplimientos o ajustes en la solicitud de crédito fiscal.

Nombre: _____

Fecha: _____ Cargo: _____

Instrucciones: Lea cuidadosamente las interrogantes y responda de acuerdo al proceso adoptado por empresa exportadora.

No	Pregunta	Área de respuestas
1	¿Ante SAT en que clase contribuyente se encuentra clasificado la empresa?	<input type="checkbox"/> Mediano <input type="checkbox"/> Grande <input type="checkbox"/> Especial
2	Marque el régimen de devolución de crédito fiscal en el que se encuentra inscrito	<input type="checkbox"/> General <input type="checkbox"/> Especial <input type="checkbox"/> Optativo <input type="checkbox"/> Electrónico Especial

3	¿Cuántos periodos se solicitan al ingresar la solicitud de crédito fiscal?	<input type="checkbox"/>	Mensual	
		<input type="checkbox"/>	Trimestral	
		<input type="checkbox"/>	Semestral	
4	¿La institución tiene personal designado para la revisión de los documentos contenidos en el expediente de solicitud de devolución de crédito fiscal?	Si	No	N/A
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5	¿Con qué frecuencia presenta omisión y/o rectificaciones en sus declaraciones?	<input type="checkbox"/>	0 a 1 por semestre	
		<input type="checkbox"/>	2 a 4 por semestre	
		<input type="checkbox"/>	4 a 6 por semestre	
6	¿Verifica que los proveedores con los que se comercializa estén fiscalmente solventes?	Si	No	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7	¿Realiza operaciones con proveedores mayores a Q30,000.00 (Operaciones acumuladas durante un mes calendario)?	Si	No	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8	Seleccione los métodos de pago que destina para cancelar sus obligaciones con proveedores.	<input type="checkbox"/>	Efectivo	
		<input type="checkbox"/>	Cheque o deposito	
		<input type="checkbox"/>	Transferencia	
9	¿Emiten cheques a nombre de terceros para cancelar servicios o bienes adquiridos?	Si	No	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10	¿La empresa es agente retenedor de impuesto al valor agregado?	Si	No	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11	¿En la adquisición de bienes y servicios que no tienen un respaldo con factura, emiten factura por cuenta del vendedor (Facturas Especiales)?	Si	No	
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

12	¿En promedio cuantas facturas especiales emiten por mes independientemente si estas son por bienes o servicios?	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	No Aplica 1 a 10 por mes 11 a 20 por mes más de 20 por mes
13	¿Conoce el proceso a realizar en caso de que existan modificaciones a las declaraciones de impuesto al valor agregado posterior a la presentación de la devolución de crédito fiscal?	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> </div>	
14	¿En las autorizaciones anteriores de devolución de crédito fiscal, existieron ajustes y estos fueron significativos?	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	No han existido Sí, no son significativos No, no son significativos
15	¿Conoce que acciones que personas naturales o jurídicas puedan recurrir en caso de privar de los derechos que la Constitución y las leyes garantizan?	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> </div>	

ANEXO 3

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

MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado.

Matriz de cumplimiento de los libros de compras y ventas				
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que los libros de ventas y compras estén habilitados.			
2	Cortejar que las facturas de compras correspondan a las mismas consignadas en el libro de compras de los periodos a presentar.			
3	Cotejar que en el libro de compras se haya consignado correctamente: Serie, número y monto.			
4	Verificar que las importaciones estén registradas correctamente de acuerdo a la póliza de importación.			

5	Verificar que las facturas de compras no estén vencidas			
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
6	Verificar que las facturas de compras no tengan tachones, alteraciones o sean ilegibles			
7	Verificar que en las facturas se detalle los productos o servicios adquiridos			
8	Verificar que las notas de crédito y débito sean consignadas en el correctamente en el libro de compras			
9	Cotejar que las facturas de ventas correspondan a las mismas consignadas en el libro de ventas de los periodos a presentar			
10	Verificar que las facturas de ventas no tengan resolución vencida			
11	Verificar que las facturas de ventas tengan su Declaración para el Registro y Control de Exportación (Deprex)			
12	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT simplificadas.			
13	Verificar que las facturas de ventas tengan su DUA-GT o DUCA-GT Complementaria y que corresponda a número de: Declaración previa o provisional Factura de exportación, conocimiento de embarque o carta de porte, Deprex			
	Hoja 2/2			

ANEXO 4

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



MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado.

Matriz de cumplimiento de los medios de pago				
Proceso	Base Legal	Observación	Marca	
Identificar que cada factura de compra este cancelada				
Realizar integración de las facturas de compras con el medio de pago correspondiente.				
Verificar que se hayan practicado las retenciones a las que esta afecta el contribuyente				
Verificar en estados de cuenta bancarios el estado del medio de pago y la fecha de cobro				
Adjuntar fotocopia firmada por responsable bancario del frente y del área de endoso del cheque emitido.				
verificar que los ingresos por exportación estén registrados en los estados de cuenta bancarios y que cuenten con				
Hoja 1/1				

ANEXO 5

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



MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado.

Matriz de cumplimiento de llenado del formulario SAT-2297				
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Identificar las ventas locales y las exportaciones que serán identificadas en la sección numeral tercera y cuarta del formulario del IVA			
2	Verificar que las exportaciones coincidan con lo reportado en el libro de ventas			
3	Identificar las compras y adquisición de servicios, para separar el crédito fiscal de operaciones locales de las operaciones de exportación			
4	Identificar el correcto saldo acumulado del remanente de crédito fiscal de los periodos anteriores por exportaciones			
5	Verificar que los formularios de IVA se hayan presentado y que estén en la agencia virtual del contribuyente			
Hoja 1/1				

ANEXO 6

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



MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado

Matriz de cumplimiento de llenado del formulario SAT-2123				
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Llenar con los datos solicitados el área de identificación del contribuyente (exportador)			
2	Evaluar si la solicitud se realizará por periodo trimestral o semestral, para el régimen general			
3	Realizar una matriz en la que se consigne el número de formulario de IVA y crédito fiscal del mes declarado sujeto a devolución de cada mes del periodo que se esté solicitando para ser traslado al formulario SAT-2123 en las casillas de la 23 a la 70			
4	Firmar y sellar por el Representante Legal de Empresa Exportadora			
Hoja 1/1				

ANEXO 7

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



MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado

Matriz de cumplimiento de los anexos del formulario SAT-2123				
Hoja 1/1				
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que el nombramiento del representante legal no este vencida y que se haya actualizado en la administración tributaria			
2	Presentar fotocopia autenticada de Representación Legal			
3	Presentar fotocopia autenticada de documento personal de identificación o pasaporte en caso de ser extranjero.			
4	Presentar fotocopia autenticadas de las patentes de comercio y sociedad			
5	Realizar declaración jurada de no haber recibido devolución de crédito fiscal o compensado con otro impuesto			

No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
6	Presentar fotocopias certificadas por contador de las declaraciones del IVA (formulario SAT-2123) de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal.			
7	Presentar copias certificadas por contador de los folios de los libros de compras y ventas de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal			
8	Presentar copias certificadas por contador de los libros de diario, mayor general de los periodos que se esté solicitando la devolución de crédito fiscal y en donde consigne el crédito fiscal			
9	Presentar fotocopia certificada de los 10 principales proveedores de cada mes del periodo en el que se solicita la devolución de crédito fiscal			
10	Presentar listado de facturas de las exportaciones realizadas del periodo de solicitud de devolución de crédito fiscal			
11	Incluir la conciliación del saldo del IVA entre declaraciones juradas y la contabilidad			
				Hoja 2/2

ANEXO 8



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

MATRIZ DE CUMPLIMIENTO DE PROCESOS

Objetivo: El objetivo de la matriz de cumplimiento es el registro de las verificaciones realizadas de cada proceso relacionado con la devolución de crédito fiscal, en este formato se dará la opción a comentarios por parte de los responsables y se verificará que su contenido sea basado en la legislación tributaria guatemalteca.

Instrucciones: Lea cuidadosamente el proceso marque con un (✓) cuando cumpla o (x) cuando no cumpla, así mismo se podrá dar comentarios acerca del proceso realizado

Matriz de cumplimiento del requerimiento de información				
No.	Proceso	Base Legal	Observación	Marca
1	Verificar que las exportaciones sean perfeccionadas con póliza complementaria liquidada firmada y sellada por encargado de la administración tributaria en aduana			
2	Verificar en la agencia virtual que las pólizas de exportación se encuentren liquidadas			
3	Realizar principales integraciones que individualice el pago a proveedores que estén dentro de la muestra de la auditoría			
4	Proporcionar estados de cuenta bancarios de los periodos en los que abarque los medios de pago realizados para cancelar facturas que estén la muestra de auditoría			

5	proporcionar copia de certificada por responsable bancario, del cheque o medios de pago en el que muestre la parte de enfrente y en área de endoso del documento			
6	Presentar integración de la adquisición de Activos fijos y su registro en libros contables			
7	Proporcionar integración detallada de las facturas especiales emitidas dentro del periodo a auditar			
8	Presentar fotocopia del código de exportador certificada por el contador general			
9	Cuando se solicite en auditoria proporcionar narrativa que indique el proceso productivo de empresa			
				Hoja 2/2
Fuente: Elaboración propia. Componente 2. Año 2020				

ANEXO 9

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



CUADRO COMPARATIVO DE LOS RÉGIMENES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL APLICABLES A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA

Objetivo: Realizar comparaciones de las características de cada régimen de devolución de crédito fiscal para visualizar las diferencias notorias de cada régimen

Características	Régimen General	Régimen Optativo	Régimen Especial	Régimen Especial Electrónico
Monto sujeto a devolución				
Periodos Permitidos para solicitar				
Plazo para resolver solicitudes				
Afiliación a régimen				
Documentación específica				
Otras características especiales				
				Hoja x/x

ANEXO 10



Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores

Miliones de Quetzales

Descripción	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Total	1,360.11	1,395.58	1,682.97	1,731.40	1,943.71	1,044.98	1,357.70	1,963.96	1,707.15	524.60
<i>Enero</i>	48.39	188.66	124.00	111.20	129.63	141.28	121.20	197.76	175.05	108.18
<i>Febrero</i>	62.99	90.59	164.93	117.34	275.83	91.53	62.83	205.24	125.57	99.77
<i>Marzo</i>	144.88	85.69	153.61	196.74	145.31	100.88	103.60	452.65	112.41	47.42
<i>Abril</i>	53.87	85.90	78.99	180.26	92.25	108.44	83.74	88.70	129.13	69.74
<i>Mayo</i>	84.33	108.63	172.32	154.38	204.06	68.20	109.48	73.31	172.06	110.14
<i>Junio</i>	106.92	182.94	82.80	114.76	148.96	63.79	97.80	116.25	172.77	89.36
<i>Julio</i>	118.24	85.00	124.52	329.12	205.90	62.49	142.15	111.57	165.44	
<i>Agosto</i>	126.60	106.59	159.38	108.21	106.54	57.29	110.70	116.83	101.08	
<i>Septiembre</i>	160.64	141.34	162.92	83.69	143.35	68.31	131.04	109.53	217.11	
<i>Octubre</i>	127.10	105.77	172.31	110.90	177.47	61.75	115.03	111.94	120.84	
<i>Noviembre</i>	183.12	135.88	161.23	111.21	189.37	121.12	107.36	111.10	125.24	
<i>Diciembre</i>	143.03	78.60	125.98	113.59	125.03	99.90	172.74	269.08	90.44	

Fuente: Gerencias Operativas e Intendencia de Fiscalización.

ANEXO 11



Autoacreditamiento de Crédito Fiscal de Exportadores

Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado / Millones de Quetzales

MESES	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL	41.6	597.4	697.3	679.6	842.0	1,178.6	777.4	427.6	466.0	487.8	462.7	490.7	362.5	363.6	206.7
Enero	-	44.7	71.0	56.8	84.2	145.1	122.3	51.7	54.1	55.8	50.3	50.7	50.2	34.3	42.0
Febrero	-	54.7	77.2	71.3	94.9	120.6	133.0	33.3	31.8	36.1	36.3	38.9	27.9	28.0	34.0
Marzo	-	69.5	81.8	80.8	94.2	136.8	226.3	36.7	35.1	38.0	39.8	40.7	23.9	27.7	33.4
Abril	-	73.8	67.3	78.9	113.4	140.6	37.0	42.3	42.2	49.1	40.2	47.5	30.0	32.4	22.2
Mayo	-	60.8	81.8	72.4	73.2	114.6	31.6	35.4	39.8	38.1	42.4	41.4	28.0	29.3	43.7
Junio	-	51.6	61.2	62.1	58.7	92.4	29.8	40.4	42.3	37.9	39.6	44.7	30.7	29.0	31.3
Julio	-	44.2	48.7	42.3	43.1	72.1	28.7	33.9	40.8	41.6	39.1	38.1	29.4	27.8	-
Agosto	-	42.6	42.8	39.9	39.0	60.3	25.7	29.3	36.1	33.2	27.3	38.2	23.2	21.3	-
Septiembre	-	38.2	34.2	32.6	42.7	65.1	26.9	30.5	37.2	40.0	36.3	43.0	28.9	28.8	-
Octubre	1.5	33.8	36.7	37.8	41.1	67.5	44.6	30.8	35.9	37.9	36.1	36.3	34.8	37.5	-
Noviembre	20.1	42.8	51.5	50.5	68.9	65.3	33.0	36.0	34.0	41.5	34.8	34.3	28.2	33.5	-
Diciembre	20.0	40.8	43.1	54.1	88.6	98.3	38.4	27.4	36.5	38.6	40.5	36.9	27.2	33.9	-

Fuente: Datos proporcionados por el Ministerio de Finanzas con base al sistema de contabilidad integrada gubernamental

ÍNDICE DE SIGLAS

BANGUAT	Banco de Guatemala
CAUCA	Código Aduanero Uniforme Centroamericano
CEES	Centro de Estudios Económicos Sociales
DEPREX	Declaración para el Registro y control de exportación
DUCA	Declaración Única Centroamericana
FEL	Factura Electrónica en Línea
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al valor agregado
NIT	Número de Identificación Tributario
PIB	Producto Interno Bruto
RECAUCA	reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
SAT	Superintendencia de administración tributaria
VUPE	Ventanilla Única para Exportadores

ÍNDICE DE CUADROS

No.	Nombre	Pág.
Cuadro 1	Producto interno bruto por enfoque del gasto	1
Cuadro 2	Devolución de crédito fiscal por régimen de los exportadores	3
Cuadro 3	Atención de expedientes del régimen general	4
Cuadro 4	Cuadro comparativo de los regímenes de devolución de crédito fiscal aplicables a la legislación guatemalteca	41
Cuadro 5	Matriz de cumplimiento de los libros de compras y ventas	44
Cuadro 6	Matriz de cumplimiento de los medios de pago	47
Cuadro 7	Matriz de cumplimiento del llenado del formulario SAT- 2297	49
Cuadro 8	Matriz de cumplimiento de llenado del formulario SAT-2123	50
Cuadro 9	Matriz de cumplimiento de los anexos del formulario SAT-2123	51
Cuadro 10	Matriz de cumplimiento del requerimiento de información	53
Cuadro 11	Resumen de resultados de pregunta 1	55
Cuadro 12	Resumen de resultados pregunta 2	56
Cuadro 13	Resumen de resultados pregunta 3	56
Cuadro 14	Resumen de resultados de pregunta 4 a la 6	57
Cuadro 15	Resumen de resultados pregunta 7	58
Cuadro 16	Resumen de resultados pregunta 8 y 9	59
Cuadro 17	Resumen de resultados pregunta 10	60
Cuadro 18	Resumen de pregunta 11 y 12	60

ÍNDICE DE GRÁFICAS

No.	Nombre	Pág.
Gráfica 1	Flujograma del Proceso del Régimen General de Devolución	32
Gráfica 2	Flujograma del Proceso del Régimen Optativo de Devolución	36
Gráfica 3	Flujograma del Proceso del Régimen Especial de Devolución	38
Gráfica 4	Flujograma del Proceso del Régimen Electrónico Especial de Devolución	40