

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



**ESTUDIO COMPARATIVO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE LOS  
PAGOS EN EXCESO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN ALGUNOS PAÍSES  
DE LATINOAMÉRICA Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN GUATEMALA**

**LICDA. LILIAN STELLA VELIZ VASQUEZ**

**GUATEMALA, ABRIL DE 2020**

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



**ESTUDIO COMPARATIVO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE LOS  
PAGOS EN EXCESO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN ALGUNOS PAÍSES  
DE LATINOAMÉRICA Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN GUATEMALA**

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

**Asesor**

**MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autor:**

**LICDA. LILIAN STELLA VELIZ VASQUEZ**

**GUATEMALA, ABRIL DE 2020**

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

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

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

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Secretario: MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda  
Vocal I: MSc. José Antonio Diéguez Ruano



ACTA/EP No. 0833

## ACTA No. 42-2019

En el Salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 4 de noviembre de 2019, a las 18:00 horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Lilian Stella Veliz Vasquez**, carné No. **8513687**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado académico de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "**ESTUDIO COMPARATIVO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS EN EXCESO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN ALGUNOS PAÍSES DE LATINOAMÉRICA Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN GUATEMALA**", 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 76 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 45 días calendario.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los cuatro días del mes de noviembre del año dos mil diecinueve.



MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente



MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda  
Secretario



MSc. Jose Antonio Dieguez Ruano  
Vocal I



Licda. Lilian Stella Veliz Vasquez  
Postulante



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

**ADENDUM**

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante Lilian Stella Veliz Vasquez, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 9 de enero de 2020.

(f) \_\_\_\_\_

MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



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

J.D-TG. No. 00220-2020  
Guatemala, 18 de febrero del 2020

Estudiante  
Lilian Stella Veliz Vasquez  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Cuarto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 03-2020, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 13 de febrero de 2020, que en su parte conducente dice:

**"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES**

**5.1 Graduaciones**

**5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis**

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

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

Escuela de Estudios de Postgrado

Maestría en Consultoría Tributaria:

Estudiante: Registro Académico: Tema de Tesis:

Ref. 09- 2020	Lilian Stella Veliz Vasquez	8513687	ESTUDIO COMPARATIVO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS EN EXCESO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN ALGUNOS PAÍSES DE LATINOAMÉRICA Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN GUATEMALA
---------------------	-----------------------------	---------	---

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

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

m.ch



## **ACTO QUE DEDICO**

- A DIOS:** Por su infinito amor, por darme sabiduría, por sus incontables bendiciones recibidas a lo largo de mi vida.
- A MIS PADRES:** Antolín Véliz y María Stella Vásquez, por su amor, incondicional apoyo y ejemplo para mi vida.
- A MI HIJOS:** Germán Estuardo y Diego Alejandro mi principal motivación en la vida, los amo.
- A MIS NIETOS:** Gabriel y Emily a quienes amo profundamente.
- A MIS HERMANOS:** Carlos, Ingrid, Ana Beatriz y Luis con amor fraternal.
- A MIS AMIGOS Y AMIGAS:** Que a lo largo de mi vida me han brindado su cariño, consejos y con quienes que compartido momentos agradables. Especialmente a German González.
- A LOS PROFESIONALES:** Compañeros de estudio durante la maestría y compañeros de trabajo, por su amistad y apoyo.
- A MI ASESOR:** Lic. Msc. Carlos Ronaldo Lemus Peña, por su tiempo, dedicación y valioso apoyo.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por sus sabias enseñanzas y formación profesional.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por permitirme formar parte de esta gloriosa casa de estudios.

## CONTENIDO

<b>RESUMEN.....</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>iii</b>
<b>1. ANTECEDENTES.....</b>	<b>1</b>
1.1 Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	1
1.2 Características sobre la devolución de los pagos Indebidos o en Exceso, en los países miembros del CIAT.....	4
1.3 Superintendencia de Administración Tributaria .....	5
1.3.1 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	7
<b>2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>9</b>
2.1 Definición de procedimiento .....	9
2.2 Los Tributos.....	10
2.2.1 Características de los Impuestos .....	11
2.2.2 Elementos de los Impuestos.....	11
2.2.3 Clasificación de los Impuestos.....	12
2.3 Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	13
2.3.1 Rentas de Actividades Lucrativas .....	13
2.3.2 Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.....	13
2.4 Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta y su Devolución .....	15



2.4.1	Pagos en Exceso y Pagos Indebidos .....	15
2.4.2	Devolución de Pagos Indebidos o en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en la Legislación Guatemalteca .....	16
2.5	Concepto de Cantidades Líquidas y Exigibles.....	18
2.6	Cuenta Corriente Tributaria.....	19
3	METODOLOGÍA.....	21
3.1	Definición del problema .....	21
3.1.1	Unidad de Análisis .....	21
3.1.2	Período a Investigar .....	22
3.1.3	Ámbito Geográfico.....	22
3.1.4	Punto de Vista .....	22
3.2	Objetivos.....	22
3.2.1	Objetivo general .....	22
3.2.2	Objetivos específicos .....	22
3.3	Hipótesis.....	23
3.3.1	Especificación de variables .....	23
3.4	Método científico.....	24
3.5	Técnicas de investigación aplicadas .....	24
3.5.1	Técnicas de investigación documental.....	24
3.5.2	Técnicas de investigación de campo .....	25

<b>3.6</b>	<b>Universo y Muestra .....</b>	<b>25</b>
<b>3.7</b>	<b>Instrumentos .....</b>	<b>25</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISIS DE RESULTADOS .....</b>	<b>27</b>
<b>4.1</b>	<b>Procedimiento de Devolución de los Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) .....</b>	<b>27</b>
<b>4.1.1</b>	<b>Base Legal en Guatemala.....</b>	<b>27</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Requisitos en Guatemala .....</b>	<b>28</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Procedimiento de revisión en Guatemala .....</b>	<b>29</b>
<b>4.2</b>	<b>Situación actual de las solicitudes de Devolución de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....</b>	<b>33</b>
<b>4.3</b>	<b>Procedimientos utilizados en algunos países Latinoamericanos para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta .....</b>	<b>36</b>
<b>4.3.1</b>	<b>Ecuador.....</b>	<b>36</b>
<b>4.3.2</b>	<b>Perú .....</b>	<b>40</b>
<b>4.3.3</b>	<b>Colombia.....</b>	<b>43</b>
<b>4.3.4</b>	<b>Chile .....</b>	<b>47</b>
<b>4.3.5</b>	<b>Costa Rica.....</b>	<b>49</b>
<b>4.4</b>	<b>Comparación del Procedimiento de Devolución de los Pagos en Exceso en algunos Países de Latinoamérica versus Guatemala.....</b>	<b>53</b>
<b>4.5</b>	<b>Posibles beneficios para la Administración Tributaria y para el contribuyente por la aplicación de las fortalezas de los procedimientos adoptados por algunos Países de Latinoamérica .....</b>	<b>56</b>

<b>4.6</b>	<b>Resultados de los Cuestionarios.....</b>	<b>58</b>
<b>4.6.1</b>	<b>Cuestionario a personal de la Superintendencia de Administración Tributaria.....</b>	<b>58</b>
<b>4.6.2</b>	<b>Cuestionario a Contribuyentes .....</b>	<b>72</b>
<b>4.7</b>	<b>Consolidación de las principales fortalezas en la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta y su nivel estimado de aplicación en Guatemala .....</b>	<b>83</b>
<b>4.8</b>	<b>Como hacer eficiente el Procedimiento de Devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala .....</b>	<b>84</b>
<b>4.8.1</b>	<b>El Recurso Humano .....</b>	<b>84</b>
<b>4.8.2</b>	<b>Modificaciones a la Normativa Actual .....</b>	<b>84</b>
<b>4.8.3</b>	<b>Mejoras en Tecnología .....</b>	<b>86</b>
<b>4.9</b>	<b>Caso práctico de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....</b>	<b>87</b>
<b>4.9.1</b>	<b>Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta .....</b>	<b>87</b>
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>89</b>
	<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>92</b>
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>94</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>100</b>
	<b>ANEXO 1 CARACTERÍSTICAS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT .....</b>	<b>101</b>

<b>ANEXO 2 CUESTIONARIO PARA EL PERSONAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO 3 CUESTIONARIO PARA CONTRIBUYENTES .....</b>	<b>108</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS .....</b>	<b>110</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICAS.....</b>	<b>111</b>

## RESUMEN

A partir de la vigencia del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, al no dejar establecido un mecanismo para seguir acreditando los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, surge el problema relacionado con el procedimiento de devolución de los pagos en exceso, para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria ha tenido que implementar procedimientos que le permitan resolver las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes.

Esta tesis desarrolla un estudio comparativo de los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, aplicado por algunos países de Latinoamérica identificando sus fortalezas y su posible aplicación en Guatemala.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico. Se utilizaron fuentes secundarias de investigación tales como, recopilaciones bibliográficas, publicaciones, revistas, divulgaciones especializadas en sitios de internet, entre otras. Adicionalmente se utilizaron fuentes primarias tales como, cuestionarios y solicitud de información a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria (UIPSAT).

El objetivo general de la investigación en relación directa con el problema principal, se planteó de la siguiente manera: Analizar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en algunos países de Latinoamérica, dando énfasis a la identificación de sus fortalezas con la finalidad de hacer eficiente el procedimiento en Guatemala. Los objetivos específicos que sirvieron de guía para la investigación fueron los siguientes: Analizar en términos absolutos y relativos cuantos contribuyentes han solicitado devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en los últimos cinco años, montos solicitados, devueltos, ajustados, pendientes de devolver y cantidad de expedientes ingresados, resueltos y pendientes de resolver. Conocer el procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, que se encuentra vigente en la Superintendencia de Administración Tributaria. Comparar los procedimientos utilizados en algunos países latinoamericanos versus Guatemala para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la

Renta, identificando sus fortalezas y oportunidades de mejora. Contribuir a simplificar y proveer certeza al procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

La hipótesis formulada, expone la propuesta de solución al problema, se considera que es factible la aplicación en Guatemala de las fortalezas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta de algunos países Latinoamericanos, lo cual contribuirá a hacerlo eficiente en Guatemala, al simplificar, mejorar tiempo y dar certeza al proceso de devolución, en beneficio de la Administración Tributaria y del contribuyente solicitante.

Las principales fortalezas identificadas en los países Latinoamericanos analizados versus Guatemala, son: el mayor uso de la tecnología, factura electrónica y controles que además de medir en forma eficaz el nivel de riesgo de los contribuyentes, les permite la opción de ingresar sus solicitudes de devolución de impuestos y documentación de soporte en forma electrónica, asimismo, consultar el estado de su solicitud utilizando recursos electrónicos. Otra fortaleza importante es el tiempo para resolver las solicitudes que es en la mayoría de los casos de 45 a 120 días hábiles. En algunos países, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, se realiza la compensación de las deudas tributarias que tenga el contribuyente. Debido a la constante modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual incluye mayor utilización de la tecnología en sus procesos, congruente con el Plan Estratégico Institucional 2018-2023, se determinó que existe alta factibilidad de aplicar en nuestro país algunas de las principales fortalezas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, identificadas en el presente trabajo de investigación, en beneficio de la Administración Tributaria y del contribuyente.

## INTRODUCCIÓN

En Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de recaudar los ingresos para que el Estado pueda cumplir con sus fines. Dentro de sus funciones también está el control y fiscalización de los tributos a su cargo, así como resolver de conformidad con la legislación aplicable, las solicitudes, requerimientos, aclaraciones y demás peticiones que le efectúen los contribuyentes.

En enero de 2013, entró en vigencia la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República. Este Decreto incluye en el Libro I, una nueva normativa para el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, en sustitución del Decreto 26-92, anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el Decreto 10-2012 Libro I, no quedó establecido un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, ante esta situación, los contribuyentes para solicitar la devolución de los pagos en exceso, deben aplicar lo establecido en el artículo 153 del Código Tributario, que regula la restitución de pagos indebidos o en exceso. La Superintendencia de Administración Tributaria, previo a la devolución deberá aplicar un procedimiento de revisión que le permita establecer si procede o no la devolución de los pagos en exceso.

El presente informe de Tesis, consta de cuatro capítulos: En el capítulo Uno, se describen los antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico de la investigación. En este capítulo se exponen los orígenes del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, los decretos según su vigencia en el tiempo con la finalidad de conocer el origen de los pagos en exceso y lo establecido sobre la recuperación de los mismos. Así como una breve reseña de la Superintendencia de Administración Tributaria, sus principales funciones y procedimientos.

El capítulo Dos, se desarrolla el marco teórico que contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación. En este capítulo se abordarán los siguientes temas: Concepto de procedimiento, los tributos, Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, los pagos

en exceso del Impuesto Sobre la Renta y su devolución en Guatemala, cantidades líquidas y exigibles y la cuenta corriente tributaria en Guatemala.

En tanto que en el capítulo Tres, se describe la metodología utilizada en el desarrollo de la investigación, iniciando con la definición del problema que la origina, la unidad de análisis, objetivo general y objetivos específicos que sirvieron de guía durante el proceso, la hipótesis que plantea la propuesta de solución, el método y técnicas, universo, muestra e instrumentos utilizados en el desarrollo de la investigación.

Se utilizó el método científico. Se utilizaron fuentes secundarias de investigación, las cuales consisten en recopilaciones bibliográficas, publicaciones, revistas, divulgaciones en sitios de internet consideradas como fuente confiable. Adicionalmente se utilizaron fuentes primarias, mediante boleta de cuestionario.

En el capítulo Cuatro, se presentan los resultados de la investigación realizada. Se describen los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y en algunos países de Latinoamérica, se realiza una comparación para determinar las fortalezas y debilidades de los mismos. Se presentan estadísticas de las solicitudes de devolución de los pagos en exceso de dos de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, se dan a conocer los resultados de los cuestionarios dirigidos al personal de SAT y a los contribuyentes, como hacer eficiente el procedimiento en Guatemala, por último se presenta un caso práctico.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.



## 1. ANTECEDENTES

Los antecedentes establecen el origen del trabajo realizado. Presentan el marco referencial teórico y empírico de la investigación relacionada con el estudio comparativo del procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, en algunos países de Latinoamérica y su posible aplicación en Guatemala.

### 1.1 Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

Guerrero (2006) menciona: En Guatemala, el origen del Impuesto Sobre la Renta se remonta desde el año 1938, mediante el Decreto Gubernativo 2099 que lleva por título “Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas” fue aprobado mediante el Decreto legislativo 2373. El impuesto gravaba las utilidades netas de las empresas lucrativas. El 30 de noviembre de 1944 mediante el Decreto número 26, se reformó el Decreto número 2099 introduciendo modificación en la tarifa, la cual iniciaba con un rango del 6%, anterior 5% y la tarifa máxima cambió del 12% al 50% que gravaba las ganancias superiores a Q.500,000.00.

El Decreto número 44 del 22 de diciembre de 1944 creó un gravamen para los beneficios de capital provenientes de rentas mobiliarias e inmobiliarias representadas por intereses, dividendos, arrendamientos, participaciones y cualquier otro ingreso percibido en forma eventual. Esta legislación también fue reformada más tarde por medio del Decreto número 585 del 14 de enero de 1949.

En diciembre de 1962, se publicó el Decreto 1559 Ley de Impuesto Sobre la Renta el cual viene a derogar el Decreto 2099, inició su vigencia en julio de 1963. Consulta Legislativa recuperado de: (<https://www.congreso.gob.gt/consulta-legislativa/decreto-detalle/?id=1769>) indica que el Decreto 1559 estableció un impuesto anual sobre los ingresos de toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país. Regulaba la determinación de la renta imponible, período de imposición, declaración jurada, liquidación y pago del impuesto, sanciones, audiencias, prescripción, actos que requieren comprobación del pago de los impuestos, entidades

fiscalizadoras, contadores, tarifas, fiscalización de las personas jurídicas con fines lucrativos.

El Decreto-Ley número 229, que entró en vigencia el 1 de julio de 1964 derogó totalmente el decreto número 1559.

Posteriormente el Decreto 229 fue derogado por el Decreto 59-87 Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual estableció un impuesto anual sobre las rentas o utilidades provenientes de la inversión de capital, del trabajo y/o sobre los incrementos de patrimonio neto, que se produzcan en el período anual de imposición. Estableció el campo de aplicación, sujeto, renta de fuente guatemalteca, exenciones, periodo anual de imposición, renta bruta, depreciación y amortización, compensación de pérdidas de las actividades agropecuarias, ganancia y pérdidas de capital, rentas presuntas, renta neta, deducciones personales y de la renta imponible, declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables, pago del impuesto, pagos a cuenta y retenciones, créditos del impuesto, pagos en exceso y su trámite.

Sobre los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 76 establecía lo siguiente: Los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso y éste conste en su Declaración Jurada, solicitaran en dicho documento su acreditamiento en cuenta o su devolución a la Dirección (...)

Dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes, la dirección debería resolver sobre la procedencia de las solicitudes de acreditamiento en cuenta o devolución, notificándole al interesado.

El decreto anterior fue derogado por el Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estuvo vigente a partir del año 1992, hasta el 31 de diciembre del año 2012. Este Decreto establecía dos regímenes del Impuesto Sobre la Renta, el Régimen General y el Régimen Optativo. Los contribuyentes que eligieran el Régimen Optativo, de acuerdo con el artículo 38 deberían determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para conservar la fuente productora de renta, sumar los gastos no deducibles y restar las rentas exentas. El Artículo 61 establecía la

obligación de efectuar pagos trimestrales del impuesto, dándole al contribuyente tres opciones para determinar el pago a cuenta del impuesto sobre la renta, ya sea mediante cierres parciales, sobre la base de una renta imponible estimada, o bien pagar una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior.

El período de liquidación definitiva anual iniciaba el 1 de enero y terminaba el 31 de diciembre de cada año, el contribuyente estaba obligado a presentar la declaración anual, calcular y pagar el impuesto resultante, al cual correspondía el acreditamiento de los pagos trimestrales realizados. Si como resultado el contribuyente determinaba que había realizado pagos en exceso, la norma legal definía el procedimiento a seguir, establecido en la ley específica del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, la cual en el artículo 71, establecía lo siguiente: Los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso, lo harán constar en su declaración anual y podrán solicitar en dicha declaración, acreditamiento al pago trimestral del impuesto o al que resulte de la liquidación definitiva anual, o bien presentar su solicitud de devolución.

La Ley de actualización Tributaria, que contiene la norma del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala a partir de enero de 2013, no dejó establecido el procedimiento para que el contribuyente pueda seguir acreditando el Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso generado a partir del período fiscal 2013.

Ante esta situación la opción que se presenta es la aplicación de lo que establece el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, que en su artículo 153 regula un procedimiento generalizado tanto para los pagos en exceso o pagos indebidos.

Coyoy (2013) en la plataforma de Deloitte recuperado de: (<https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/como-puedo-solicitar-a-la-sat-el-pago-en-exceso-del-isr.html>) opinó, que los contribuyentes que determinaron pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en su liquidación anual

deben evaluar la materialidad del impuesto pagado en exceso y el impacto en los flujos de efectivo de la compañía, considerando que el Decreto 10-2012 y sus reformas no norma un procedimiento específico para llevar a cabo el tratamiento de estos pagos en exceso, razón por la cual es necesario observar lo establecido por el artículo 153 del Código Tributario, el cual indica que los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, para lo cual deben indicar en dicha solicitud si requiere la devolución en efectivo o bien la autorización para ser acreditado en el pago de impuestos.

Las compañías, previo a llevar a cabo la solicitud ante la Administración Tributaria, deben realizar un diagnóstico que les provea certeza de que el monto a solicitar se encuentra debidamente documentado y soportado, tanto a nivel de los registros contables reflejados en los estados financieros, así como de las declaraciones y pagos efectuados, siendo la finalidad poder demostrar fehacientemente a los auditores fiscales asignados, la procedencia del impuesto solicitado.

Se debe tomar en cuenta que la Ley no establece un plazo específico para que se emita una resolución de parte de las autoridades con respecto a esta petición, la misma puede tener una duración de más de un año. De allí deriva la importancia de efectuar una planeación adecuada, así como una revisión y evaluación previa del régimen en el cual se está determinando el pago del ISR si se desea evitar contar con capital de trabajo congelado que disminuya la eficiencia y productividad de la organización.

## **1.2 Características sobre la devolución de los pagos Indebidos o en Exceso, en los países miembros del CIAT**

Rodríguez (2012) recuperado de: ([https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/Revista/Revista\\_33/Espanol/rev33-e-book\\_es.pdf](https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/Revista/Revista_33/Espanol/rev33-e-book_es.pdf).)

realizó una publicación que pretende conocer algunas características de la devolución de los pagos indebidos o en exceso por concepto de impuestos de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el trabajo de

compilación se realizó con base en lo establecido en los Códigos Tributarios de esos países. Sobre el tema de la devolución de los pagos en exceso o indebidos, se debe tomar en cuenta que es tan importante cobrar los impuestos como devolverlos. En este sentido, Valdez (citado en Rodríguez, 2012) se pronunció de la siguiente manera: “Es un tema de importancia fundamental para la adecuada aplicación del sistema tributario contemporáneo ya que afecta principios de derecho constitucional directamente relacionados con la disciplina, como los de legalidad e igualdad de las partes, sin perjuicio de su relación con otros institutos del derecho común, con el enriquecimiento sin causa y el pago por error de lo indebido”. (p 73)

Del análisis y la comparación de los diferentes ordenamientos tributarios, en lo que se refiere a la devolución de los pagos indebidos o en exceso por concepto de impuestos, es posible constatar varias similitudes. (Ver Anexo 1).

### **1.3 Superintendencia de Administración Tributaria**

De conformidad con lo establecido en su ley Orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación, estas funciones fueron realizadas antes de su creación por la Dirección General de Rentas Internas, como dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas.

Según Córdova (2014) el principal antecedente de la Superintendencia de Administración Tributaria es la Dirección General de Hacienda, que luego se denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 7 de octubre de 1825 se creó la Dirección General de Hacienda como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda. En 1971 se denominó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público: Ministerio de Finanzas Públicas. En cumplimiento del decreto legislativo 106-71 de fecha 8 de diciembre de 1971, se estableció la creación de la Dirección General de Rentas Internas, sus funciones se establecieron en el reglamento de la Ley del Ministerio de

Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo MFP-5-752. La Dirección General de Rentas Internas fue una entidad gubernamental que pertenecía al Ministerio de Finanzas Públicas, con jurisdicción en toda la república y estaba considerada como una entidad desconcentrada por tener cierta autonomía en el desarrollo de sus funciones y ejerció el control, recaudación y fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos según su competencia.

Según información publicada en el portal de SAT, recuperado de: (<https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>) el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz del año 1996 y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma, descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera que además fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

### **1.3.1 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

En el artículo 3 del Decreto 1-98 se establece el objeto y las funciones de la Administración Tributaria (SAT), de ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia, a continuación, se detallan algunas funciones específicas:

**1.3.1.1** Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad con la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

**1.3.1.2** Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

**1.3.1.3** Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.

**1.3.1.4** Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

**1.3.1.5** Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

**1.3.1.6** Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

**1.3.1.7** Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

**1.3.1.8** Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

**1.3.1.9** Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.

**1.3.1.10** Todas aquellas que se vinculen con la Administración Tributaria y los ingresos tributarios.



## 2. MARCO TEÓRICO

El Marco teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación realizada.

### 2.1 Definición de procedimiento

Procedimiento es un sistema, método de ejecución, actuación o fabricación. Modo de tramitar las actuaciones judiciales o administrativas, el conjunto de actos, que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución en un expediente o proceso. El procedimiento constituye en sí una manera de actuar legalmente determinada, para el mejor trámite y sustanciación de las diligencias judiciales. Diccionario Jurídico (2014).

De acuerdo con lo que se establece en el Taller de elaboración de procedimientos Castillo (2010), los procedimientos, son documentos que contienen la interrelación en el tiempo entre diferentes departamentos, normalizando los procedimientos de actuación y evitando las indefiniciones e improvisaciones que pueden producir problemas o deficiencias en la realización del trabajo.

Los procedimientos describen con detalle cómo, qué, quién, cuándo, dónde, se realizan las actividades previamente definidas.

Los procedimientos aseguran, que las actividades se realizan de una forma independiente de la persona responsable de llevarlas a cabo, en forma ordenada y sin improvisaciones y que conducen a alcanzar el objetivo cubierto por el procedimiento.

La Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con Manuales de Procedimientos Administrativos y Operativos, basados en las leyes tributarias y que sirven de guía para el desarrollo de las actividades de los Órganos y Dependencias de la SAT, se encuentran publicados dentro del Portal de SAT, recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-6-manuales-procedimientos-administrativos-operativos/#6844-wpfd->

[listado-de-procedimientos.](#)) SAT cuenta con un listado de procedimientos emitidos por las siguientes dependencias:

**Tabla 1: Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria que emiten los Manuales de Procedimientos**

<b>No.</b>	<b>Dependencias que emiten los Manuales de Procedimientos</b>
1	Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
2	Secretaría General
3	Intendencia de Recaudación
4	Intendencia de Fiscalización
5	Intendencia de Atención al Contribuyente
6	Intendencia de Asuntos Jurídicos
7	Intendencia de Aduanas
8	Gerencia de Seguridad Institucional
9	Gerencia de Recursos Humanos
10	Gerencia de Planificación y Cooperación
11	Gerencia de Investigación Fiscal
12	Gerencia de Infraestructura
13	Gerencia de Informática
14	Gerencia de Formación de Personal SAT
15	Gerencia de Asuntos Internos
16	Gerencia Administrativa Financiera

Fuente: Elaboración propia con base en la información del Portal SAT

## 2.2 Los Tributos

El Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define a los tributos como prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, los clasifica como impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Según Monterroso (2008), el impuesto es una clase de tributo, que el Estado exige con base en su poder tributario, para obtener los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte del Estado.

## **2.2.1 Características de los Impuestos**

Las características de los impuestos son las siguientes:

**2.2.1.1** Obligatoriedad: En Guatemala esta característica los hace generales, establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 153 indica que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la República y en el artículo 135 se indica que es deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.

**2.2.1.2** Legalidad: Se encuentra establecido en la Ley, por el principio de legalidad y reserva de Ley, según el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**2.2.1.3** Generalidad: Es aplicado a personas individuales y jurídicas, según el artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala y Artículo 21 del Código Tributario.

**2.2.1.4** Indivisibilidad: No se puede individualizar a quien recibe la contraprestación de un impuesto, según el artículo 11 del Código Tributario.

**2.2.1.5** Coacción: Es obligatorio, forzoso, es una de las formas más evidentes del ejercicio del poder por parte del Estado.

**2.2.1.6** Consolidación: El Estado se anticipa y satisface preventivamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto.

## **2.2.2 Elementos de los Impuestos**

De acuerdo con Monterroso (2008), los elementos de los impuestos son los siguientes:

**2.2.2.1** Sujeto: Existe el sujeto activo, que es el Estado y el sujeto pasivo que es contribuyente o responsable.

**2.2.2.2 Objeto:** Se refiere a la materia imponible que se utiliza para determinar el impuesto, es decir el ingreso, el patrimonio o el consumo.

**2.2.2.3 Base Imponible:** Es el monto sobre el cual recae el impuesto.

**2.2.2.4 Hecho Generador:** Es el presupuesto establecido en la ley, cuya realización da origen a la obligación tributaria.

**2.2.2.5 Tipo Impositivo:** Es la cuota o porcentaje aplicado sobre la base imponible para determinar el monto a pagar.

### **2.2.3 Clasificación de los Impuestos**

La clasificación de los impuestos es la siguiente:

#### **2.2.3.1 Impuestos Directos**

Son los que gravan directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada.

Se establecen sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados. Estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero.

Dentro de los principales impuestos directos en Guatemala están: El Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Sobre Inmuebles, el Impuesto de Solidaridad, entre otros.

El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas por personas individuales, jurídicas, otras entidades, provenientes del capital, del trabajo o combinación de ambos factores productivos, el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas

#### **2.2.3.2 Impuestos Indirectos:**

Son los impuestos que recaen sobre el consumo de bienes o servicios y se trasladan al consumidor final. En Guatemala, el más importante es el Impuesto al Valor Agregado.

## **2.3 Impuesto Sobre la Renta en Guatemala**

La normativa del Impuesto Sobre La Renta vigente en Guatemala, está contenida en el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, la cual en su Artículo 1 establece un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios especificados en la misma sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas y se determina con lo establecido en normativa del ISR. Las rentas se gravan según su procedencia:

Las Rentas de Actividades Lucrativas, las Rentas del Trabajo y las Rentas de Capital y Ganancias de Capital.

### **2.3.1 Rentas de Actividades Lucrativas**

De conformidad con el artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta la obtención de rentas provenientes de la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas: Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

### **2.3.2 Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

Según el artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria, los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles los cuales deben ser útiles necesarios pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada de conformidad con la Ley y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas y los costos y gastos no deducibles establecidos en el artículo 23 de la ley, por ejemplo: los que no hayan tenido su origen en el negocio, los que no hayan sido objeto de

retención cuando corresponda, los que no estén respaldados por la documentación legal correspondiente, entre otros .

De conformidad con el Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria, la renta bruta es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de la venta de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

En el Artículo 21 se establecen los costos y gastos deducibles detallando cada uno de ellos, los cuales deben cumplir según el artículo 22 con las siguientes condiciones, que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada, contar con la documentación de soporte, entre otros.

El tipo impositivo a pagar en este régimen es de 25% (a partir del período comprendido de enero a diciembre de 2015) (28% para el período comprendido del enero a diciembre de 2014) y (31% para el período comprendido de enero a diciembre de 2013, fecha que inicio la vigencia de la ley); el ejercicio fiscal es de un año, inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, puede autorizar periodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales inician y concluyen en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente.

Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes opciones: Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o, sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

El pago del impuesto trimestral se realiza por medio de declaración jurada, dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto

trimestre, que se paga cuando se presenta la declaración jurada anual, dentro de los primeros tres meses del año siguiente.

Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación.

Si al realizar el acreditamiento de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta a la liquidación anual, da como resultado que los pagos trimestrales son superiores al impuesto anual determinado, es decir que se generó un pago en exceso, la Ley de Actualización Tributaria en su Libro I, que contiene la normativa del Impuesto Sobre la Renta, no establece el procedimiento para que el contribuyente pueda seguir acreditando este monto pagado en exceso.

## **2.4 Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta y su Devolución**

En materia tributaria un pago en exceso no significa lo mismo que un pago indebido, a continuación se definirá la diferencia entre ambos conceptos, así como lo que aplica en la legislación guatemalteca al respecto.

### **2.4.1 Pagos en Exceso y Pagos Indebidos**

El pago en exceso se presenta cuando se paga más de lo que la ley exige. El pago indebido se presenta cuando se paga algo que la ley no exige, cuando no hay un sustento legal para dicho pago.

Según SUNAT, Concepto de Devolución Empresas recuperado de: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/devoluciones-de-pagos-indebidos-y-o-en-exceso>:

Concepto de Pago indebido: Es el pago que realiza el contribuyente sin que exista obligación de efectuarlo. Esto sucede, por ejemplo, cuando un contribuyente efectúa el pago de un impuesto al cual no está afecto.

Concepto de Pago en Exceso: Un pago en exceso, se presenta cuando se paga un monto mayor al que corresponde por un tributo y período tributario que sí corresponden al contribuyente.

#### **2.4.2 Devolución de Pagos Indevidos o en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en la Legislación Guatemalteca**

Para la devolución del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso, de acuerdo a la ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 Libro I, vigente a partir del período 2013, no quedó establecido un procedimiento de aplicación para que el contribuyente pueda solicitar la devolución o compensación de este impuesto, a diferencia de la ley anterior, Decreto 26-92, según la cual el contribuyente podía acreditar de oficio el saldo pagado en exceso con el único requisito de dejarlo reflejado en su Declaración Jurada Anual.

Al no quedar establecido el procedimiento en la ley específica, el contribuyente, a partir del período 2013, ha tenido que sustentar el derecho de solicitar la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, dentro del marco jurídico guatemalteco, tomando en primer lugar lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala por ser la norma de mayor jerarquía en Guatemala.

La Constitución Política en su artículo 28, Derecho de Petición, establece que los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley.

Posteriormente, se aplica lo establecido en el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República, en los artículos 1, 43, 47, 50, 99 y 153.

El Código Tributario, establece en su artículo 1, que las normas que contiene son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias, aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán en forma supletoria a toda relación Jurídica Tributaria.



En el artículo 43, del Código Tributario, se establece lo relativo a la compensación, se compensarán de oficio, o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.

En el artículo 47, del Código Tributario, se norma lo referente a la prescripción, el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, debe ejercitarse dentro del plazo de cuatro años, en el mismo plazo los contribuyentes o responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto lo pagado en exceso o indebidamente, por concepto de tributos, intereses entre otros. El plazo para ejercitar el derecho de repetición, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o en exceso.

El Código Tributario en el artículo 50, indica que la prescripción se interrumpe por: La determinación de la obligación tributaria, realizada por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo, la de la presentación de la declaración respectiva o fecha de notificación de la Administración Tributaria; la notificación de resolución de la Administración Tributaria que confirme ajustes al tributo, intereses y recargos; interposición por el contribuyente de los recursos que procedan; el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo; la solicitud de facilidades de pago; la notificación de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; el pago parcial de la deuda fiscal; cualquier providencia precautoria o medida de garantía; la solicitud de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

En el artículo 99 del Código Tributario, relacionado con el Sistema de Cuenta Corriente, en el segundo párrafo indica lo siguiente: El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o devolver al contribuyente, previa verificación de los saldos de cada impuesto. En caso de devolución, ésta se hará efectiva de oficio o a solicitud del contribuyente, dentro del plazo de 60 días, contado a partir de la fecha de la liquidación aprobada mediante resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada.

El Código Tributario en su Artículo 153, establece el Procedimiento de Restitución, en el cual queda normado en forma general el procedimiento a seguir para solicitar tanto los pagos indebidos como los pagos en exceso, en materia tributaria, siendo posible aplicarlo a cualquier tributo. “Los contribuyentes o responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente.”

Por lo anterior se considera de importancia que, para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, se evalúe la posibilidad de aplicar en Guatemala las fortalezas de los procedimientos adoptados en algunos países Latinoamericanos, con la finalidad de hacerlo más eficiente, en apoyo a la Administración Tributaria en su tarea de resolver las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes.

## **2.5 Concepto de Cantidades Líquidas y Exigibles**

Según el Artículo 5 del Acuerdo de Directorio 18-2009 de la Superintendencia de Administración Tributaria, se presentan las siguientes definiciones relacionadas con la liquidez, firmeza y exigibilidad de los adeudos tributarios:

Deuda tributaria líquida, es la cantidad de dinero, previamente verificada, que el deudor debe al fisco en concepto de tributos. La deuda tributaria está firme en los siguientes casos: cuando fue aceptada tácita o expresamente por el deudor; no se impugne el acto de su determinación, la resolución de un recurso administrativo o éste se presente fuera

del plazo legal para hacerlo; las sentencias judiciales sean ejecutoriadas de conformidad con el artículo 153 de la Ley del Organismo Judicial.

Una deuda tributaria determinada por el contribuyente o por la Administración Tributaria, es exigible a partir del día siguiente a aquel en que finalice el plazo legal para pagarla.

## **2.6 Cuenta Corriente Tributaria**

CIAT (2019), Documentos de Trabajo ISSN 2219-780X recuperado de: ([https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT\\_03\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_03_2019.pdf)) Indica que los Sistemas de Cuenta Corriente se han convertido en herramientas muy valiosas para el control de los procesos tributarios y especialmente para el control de la obligación de pago de los contribuyentes. En términos generales, el sistema de Cuenta Corriente se define como aquel en el que se registra y controlan las operaciones monetarias que surgen de las obligaciones legales del contribuyente hacia el fisco y de éste para con el contribuyente, de manera que se pueda consultar el estado general y particular de los saldos a pagar o a favor de los obligados tributarios para los diferentes conceptos de deuda con fines de cobro, devolución, pago u otras formas de extinción de la obligación tributaria. (p 13).

En Guatemala, el Sistema de Cuenta Corriente, tiene su fundamento legal en el Artículo 99, de Decreto Número 6-91 Código Tributario. “ARTICULO 99. Sistema de cuenta corriente tributaria. La Administración Tributaria instrumentará el sistema integral de cuenta corriente tributaria, el cual comprenderá la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o el responsable (...)” El Marco Normativo para el Funcionamiento de Cuenta Corriente, se encuentra en el Acuerdo de Directorio No. 18-2009, según el Artículo 2, la Cuenta Corriente Tributaria, es el Sistema en el que se registran como operaciones de débito o crédito, los valores determinados por el contribuyente, la Administración Tributaria o ambos según corresponda. Tiene como objetivo mostrar los saldos resultantes que constituirán el monto a cobrar o devolver al contribuyente.

Actualmente, la Administración Tributaria, tiene como parte de sus acciones establecidas tanto en el Plan Estratégico Institucional 2018-2023, como en el Plan Operativo Anual 2019, la actualización y mejoras en la cuenta corriente tributaria para su funcionamiento.

El Plan Estratégico Institucional 2018-2023 de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene como uno de sus objetivos el incremento de la recaudación, para lo cual entre sus acciones a corto plazo se pretende la implementación de la compensación de saldos en cuenta corriente, lo que implica cargar a la cuenta corriente los saldos por cobrar líquidos y exigibles y sumar al estado de cuenta los saldos firmes derivados del incumplimiento en reexportación o pago de impuestos en el caso de internaciones temporales, así como completar o mejorar en la cuenta corriente tributaria, las validaciones aplicadas en el arrastre de saldos o el acreditamiento de pagos previamente realizados conforme lo dispuesto en las leyes respectivas.

El Plan Operativo Anual 2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de las acciones de la Intendencia de Recaudación se contempla incluir en la cuenta corriente los saldos por cobrar líquidos y exigibles, los saldos firmes derivados del incumplimiento en reexportación o pago de impuestos en el caso de internaciones temporales, así como mejorar en la cuenta corriente tributaria, las validaciones aplicadas en el arrastre de saldos y acreditamientos.

### **3 METODOLOGÍA**

El presente capítulo contiene la Metodología de investigación que explica en detalle de qué y cómo se hizo para resolver el problema de investigación relacionado con el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

#### **3.1 Definición del problema**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala a partir del período 2013, no dejó establecido un procedimiento para que los contribuyentes pueden seguir acreditando los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, por lo cual surge el problema para los contribuyentes que realicen pagos en exceso, quienes deben ingresar una solicitud a SAT, para la recuperación de estos montos, según lo regulado en el Código Tributario.

Este problema también tiene relevancia para la Administración Tributaria que ha tenido que implementar procedimientos que le permitan una adecuada revisión y verificación de la procedencia o improcedencia de la solicitud presentada y emitir la resolución correspondiente.

Por lo anterior se considera de importancia realizar un estudio comparativo del procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, aplicado en algunos países de Latinoamérica, con la finalidad de identificar sus fortalezas y su posible aplicación en Guatemala para contribuir a simplificarlo, dándole certeza y hacerlo eficiente en Guatemala.

##### **3.1.1 Unidad de Análisis**

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, delimitando el estudio a las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Gerencia Regional Central, así como algunos países de Latinoamérica.

### **3.1.2 Período a Investigar**

Desde el año 2014 al 2018, se inicia el proceso de investigación a partir del año 2014 debido a que a partir de ese año, los contribuyentes que realicen pagos en exceso generados a partir del 2013, para su recuperación deberán solicitarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria por no estar regulado en la Ley específica.

### **3.1.3 Ámbito Geográfico**

Departamento de Guatemala, también se conocerán los procedimientos utilizados en otros países de Latinoamérica, en el proceso de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.1.4 Punto de Vista**

Tributario.

## **3.2 Objetivos**

Los objetivos constituyen los propósitos o fines de la presente investigación, en la que se plantean objetivos generales y específicos.

### **3.2.1 Objetivo general**

Realizar un estudio comparativo de los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, utilizados en algunos países de Latinoamérica, dando énfasis a la identificación de sus fortalezas con la finalidad de hacer eficiente el procedimiento en Guatemala, en beneficio de la Administración Tributaria y del contribuyente.

### **3.2.2 Objetivos específicos**

**3.2.2.1** Analizar en términos absolutos y relativos cuantos contribuyentes han solicitado devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en los últimos cinco años,

montos solicitados, devueltos, ajustados, pendientes de devolver y cantidad de expedientes ingresados, resueltos y pendientes de resolver.

**3.2.2.2** Conocer el procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, que se encuentra vigente en la Superintendencia de Administración Tributaria, según lo establecido en el Código Tributario para la devolución de los pagos indebidos o en exceso.

**3.2.2.3** Comparar los procedimientos utilizados en algunos países latinoamericanos versus Guatemala para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, identificando sus fortalezas y oportunidades de mejora.

**3.2.2.4** Contribuir a simplificar y proveer certeza al procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

### **3.3 Hipótesis**

La devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, procedimiento que no quedó establecido en la Ley específica, ha generado problemas al contribuyente para su recuperación y para la Superintendencia de Administración Tributaria y como solución se considera que es factible la aplicación en Guatemala de las fortalezas del procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta de algunos países Latinoamericanos, lo cual contribuirá a hacerlo eficiente en Guatemala, al simplificar, mejorar tiempo y dar certeza al proceso de devolución, en beneficio de la Administración Tributaria y del contribuyente solicitante.

#### **3.3.1 Especificación de variables**

La especificación de variables de la hipótesis, es la siguiente:

##### **Variable Independiente**

La aplicación en Guatemala de las fortalezas del procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta de algunos países Latinoamericanos.

## **Variables dependientes**

Contribuirá a hacerlo eficiente en Guatemala.

Ayudará a simplificar, mejorar tiempo y dar certeza al proceso de devolución.

Beneficiará a la Administración Tributaria y al contribuyente solicitante.

### **3.4 Método científico**

En el desarrollo de la investigación se utilizó el método científico en sus siguientes fases:

- Indagatoria, en esta fase se realizó la recopilación de información, con el uso de fuentes secundarias tales como libros, revistas, así como publicaciones en los sitios especializados de internet, entre otros. También se utilizaron fuentes primarias por medio del cuestionario y solicitud de información a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria (UIPSAT).
- Demostrativa, se realizó la comprobación de la hipótesis por medio del análisis de la información recopilada.
- Expositiva, en esta fase se presentan los resultados de la investigación, por medio del informe de tesis.

### **3.5 Técnicas de investigación aplicadas**

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

#### **3.5.1 Técnicas de investigación documental**

Las técnicas de investigación documental se aplicaron en la presente investigación, para la revisión bibliográfica de textos, revistas, tesis, legislación tributaria guatemalteca y divulgaciones especializadas en sitios de internet de las Administraciones Tributarias de los países Latinoamericanos objeto de estudio, de Guatemala, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT y otras consideradas como fuente confiable.



Las técnicas utilizadas incluyeron fichas bibliográficas, de resumen, de contenido, lectura y subrayado, entre otras.

### **3.5.2 Técnicas de investigación de campo**

Las técnicas de investigación de campo que se utilizaron en la presente investigación fueron las boletas de cuestionario, dirigidas al personal que labora en la Superintendencia de Administración Tributaria y a los contribuyentes. También se realizó solicitud de información pública a la Superintendencia de Administración Tributaria (UIPSAT).

### **3.6 Universo y Muestra**

El universo está constituido por las Administraciones Tributarias de los 20 países latinoamericanos, que buscan mantener mecanismos efectivos en sus procesos, implementando la innovación de sus sistemas incluyendo Guatemala y por los contribuyentes afectos al pago del Impuesto Sobre la Renta.

La muestra objeto de estudio se tomó de los procedimientos de devolución de impuestos de las Administraciones Tributarias de Ecuador, Perú, Colombia, Chile y Costa Rica, los conocimientos y experiencia de 11 Profesionales que laboran en la Superintendencia de Administración Tributaria y el punto de vista y opinión de 14 Contribuyentes.

### **3.7 Instrumentos**

Los instrumentos utilizados en la investigación de campo fueron los siguientes:

Se elaboraron dos cuestionarios uno para el personal que labora en la Superintendencia de Administración, con diez preguntas, dirigido a los profesionales involucrados en el análisis y resolución de los expedientes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta. Un segundo cuestionario para los contribuyentes, elaborado con diez preguntas que pretenden conocer el punto de vista

de los contribuyentes con relación a los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta y su devolución.

Solicitud de Información a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria (UIPSAT), con la finalidad de obtener información con relación a las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, recibidos en las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Gerencia Regional Central.

Tablas y Graficas, para presentar y realizar el análisis de los resultados de la investigación.

## 4 ANÁLISIS DE RESULTADOS

En este capítulo se definirán los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y en algunos países de Latinoamérica con la finalidad de realizar una comparación identificando las principales fortalezas, su posibilidad de aplicación y como hacerlo eficiente en Guatemala.

### **4.1 Procedimiento de Devolución de los Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**

El procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, está a cargo de las Divisiones de Fiscalización, encargadas de realizar la auditoría tributaria para determinar si procede o no la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.1.1 Base Legal en Guatemala**

La devolución de los pagos indebidos o en exceso se encuentra regulada en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 153, el cual indica lo siguiente:

Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

La norma legal indica que de no haber controversia se procederá a la devolución o acreditamiento de los pagos en exceso o indebidos.

Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, contenido en los artículos 145 al 150 y que consiste en conferir audiencia al contribuyente en la cual se le darán a conocer los ajustes, dándole un plazo de 30 días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su

oposición y defensa. Si el contribuyente solicita apertura a prueba, se otorgarán treinta (30) días más. Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes, dando a conocer al contribuyente el resultado de la revisión realizada.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 47 del Código Tributario, el contribuyente deberá presentar su solicitud de devolución de pagos en exceso dentro del plazo de cuatro años, el cual se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago en exceso. La presentación de la solicitud de devolución, interrumpe el plazo de prescripción, el cual se inicia a contar a partir de la fecha en que se produjo la interrupción, según lo establecido en el Artículo 50 del Código Tributario.

#### **4.1.2 Requisitos en Guatemala**

Se debe ingresar una solicitud en la ventanilla de recepción de documentos ubicada en la sede central de la Administración Tributaria que incluya los siguientes documentos:

- Formulario SAT-2123, Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal de IVA, pagos indebidos o en exceso de otros impuestos, impuestos pagados por importación de combustibles o depósitos por garantías aduanales.
- Solicitud por escrito, de conformidad con el Artículo 122 del Decreto Número 6-91, Código Tributario.
- Documento Personal de Identificación (DPI) del contribuyente, representante legal o mandatario.
- Pasaporte original en caso de ser extranjero.
- En caso de persona Jurídica, nombramiento del representante legal o mandatario, presentar original y fotocopia simple.
- Si el trámite es realizado por tercera persona, presentar el formulario SAT-362 y el Documento Personal de Identificación (DPI) de la tercera persona.

- Declaración Jurada ante Notario de no haber recibido devolución, acreditamiento o compensación del monto solicitado.
- Fotocopia simple de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. Para los Regímenes, Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual, del periodo solicitado.
- Fotocopia simple de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, Declaración Jurada y Pago Trimestral.
- Fotocopias simples de los recibos de pago trimestral, del Impuesto de Solidaridad.
- Fotocopias certificadas por el Contador Registrado ante la Administración Tributaria de: Folios del libro diario mayor general donde conste el saldo a su favor y/o la cuenta por cobrar a la Administración Tributaria.
- Integración de los acreditamientos efectuados que reflejen el pago en exceso solicitado, firmada por el Contador Registrado ante la Administración Tributaria.

El contribuyente deberá estar solvente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, así como el representante legal, mandatario y tercera persona, si corresponde. Las declaraciones objeto de la solicitud deben ser rectificadas, cuando corresponda. Los documentos deberán entregarse debidamente ordenados y foliados.

#### **4.1.3 Procedimiento de revisión en Guatemala**

En el Portal de SAT, Manuales de Procedimientos Administrativos y Operativos, recuperado de: (<https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-6-manuales-procedimientos-administrativos-operativos/#12295-wpfd-intendencia-fiscalizacion>) se encuentra el procedimiento interno para resolver las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, la cual tiene los siguientes objetivos:

- Automatizar y simplificar el proceso de atención de solicitudes.
- Establecer y normar el procedimiento a cargo de la Intendencia de Fiscalización
- Emitir las resoluciones en forma uniforme y estandarizada.
- Fortalecer los procesos de fiscalización

En el cuadro siguiente se describe el procedimiento de revisión establecido para los expedientes de solicitud de devolución de los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta:

**Tabla 2: Procedimiento de Devolución, Acreditamiento o Compensación de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala**

No.	Descripción de la Actividad	Responsable
1	Recibe la solicitud de devolución, acreditamiento o compensación de pagos en exceso, presentada por el contribuyente, genera número de expediente y lo traslada	Empleado designado
2	Recibe el expediente físicamente, lo verifica y confirma en el sistema. Elabora un listado de las solicitudes de devolución de Pagos en Exceso, ordenado según fecha de ingreso, el cual debe remitir a la Intendencia de Fiscalización en los primeros 5 días hábiles del mes siguiente de recibidas y se solicita la programación de los contribuyentes que incluya el alcance del examen. En un plazo que no exceda de 30 días hábiles a partir de día siguiente de ingresada la solicitud mediante providencia se le da a conocer al contribuyente que se tiene aceptada la solicitud. Resguarda los expedientes y posteriormente los traslada al Jefe de Sección que corresponda.	Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado
3	Solicita los alcances del examen a los departamentos de programación de la Intendencia de Fiscalización. Procede a asignar las auditorías a los Jefes de Secciones con base en la disponibilidad del recurso humano y en orden cronológico según fecha de ingreso.	Jefe de División de Fiscalización o funcionario designado de las Gerencias que correspondan
4	Recibe el expediente y lo confirma. Analiza la documentación adjunta al expediente, elabora los requerimientos de información que considere necesarios. Ejecuta la auditoría tributaria, técnicamente sustentada, con calidad y con la profundidad de revisión acorde a cada circunstancia, con apego a las normas legales vigentes, guías de auditoría que corresponda, criterios institucionales vigentes y procedimientos que le sean aplicables. Posteriormente elabora, firma y sella los papeles de trabajo donde	Auditor Tributario, Técnico de Auditoría o empleado designado

No.	Descripción de la Actividad	Responsable
	refleje y soporte el trabajo realizado, así como las actas de actuaciones tributarias. En el informe de Auditoría debe indicar en forma clara la procedencia o improcedencia de lo solicitado por el contribuyente y para el caso de presunción de defraudación tributaria, se debe cuantificar el monto del menoscabo fiscal. Cuando corresponda elabora firma y sella la hoja de liquidación en la cual se incluye el resumen de impuestos multas, así como los ajustes cuando corresponda. Elabora la Audiencia, o bien providencia de rechazo cuando no cumpla con presentar la documentación requerida y no sea posible determinar lo solicitado por el contribuyente o bien se traslada a la Intendencia de Asuntos Jurídicos cuando se presuman ilícitos tributarios. Cuando corresponda se elabora la Resolución, debiendo registrar el valor de la declaración, valor ajustado, valor a devolver y otros en el Sistema de Devoluciones y Compensaciones Web.	
5	Recibe el expediente y lo confirma. Procede a su revisión será responsable de darle seguimiento al trabajo realizado por el auditor el cual debe estar técnicamente sustentado, resolver las dudas que surjan durante el proceso de la auditoría, verificar la conformación de los expedientes y las carpetas administrativas, el resultado según informe, corroborar cálculos realizados, redacción de ajustes y aplicación de sanciones, explicaciones y bases legales, avalar los papeles de trabajo y actuaciones que soportan la auditoría. Revisar resolución o providencia según corresponda.	Supervisor Tributario o empleado designado.
6	Recibe el expediente, lo confirma. Procede a confirmar el resultado de la auditoría, los cálculos realizados, la redacción de los ajustes y la aplicación de las sanciones, revisa y firma la audiencia. Revisa la resolución o providencia según corresponda.	Jefe de Sección o funcionario designado
7	Recibe el expediente y lo confirma, verifica que tenga copia o fotocopia de la resolución y la traslada.	Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado
8	Recibe la resolución y la confirma. Notifica la resolución, graba la cédula de notificación y la traslada.	Área encargada de notificación que corresponda.
9	Recibe copia de la resolución y la cédula de notificación, las adjunta al expediente. Debe considerar lo siguiente: los casos resueltos favorablemente de solicitudes de devolución, espera 10 días hábiles y elabora providencia para trasladar el expediente a la Dirección Financiera dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas o donde corresponda, incluyendo la resolución debidamente notificada. Si la solicitud corresponde a acreditamiento o compensación, el expediente se traslada al archivo. Casos improcedentes, denegados parcial o totalmente, si el contribuyente presenta recurso de revocatoria, en el tiempo establecido legalmente, el expediente se traslada al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, fuera del plazo establecido, se elabora providencia en la cual se le indica al contribuyente que se le deniega el trámite.	Técnico de Fiscalización, Asistente Administrativo o empleado designado

Fuente: Elaboración propia con base en PR-IFI/DEC-EF-12 Versión 1 Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria. (SAT)

#### **4.1.3.1 Duración del procedimiento de revisión de las solicitudes de devolución de los pagos en exceso**

El tiempo estimado para la atención de una solicitud de Devolución, Acreditamiento o Compensación de Pagos en Exceso depende de la materialidad del impuesto solicitado, tipo de programa, número de hallazgos, cantidad de rubros a examinar, periodos a revisar.

Las solicitudes ingresadas a partir de la vigencia de la normativa actual de fecha 19 de septiembre de 2018, las auditorías deben ser nombradas en un plazo no mayor de 2 años, para las solicitudes ingresadas antes de la vigencia de la normativa actual el plazo para nombrar la auditoría no excederá de 4 años.

Los plazos para nombrar las auditorías tienen efectos negativos para la realización de los cruces de información con terceros, debido a que para ellos posiblemente ya estarán prescritos los períodos a revisar, no así para el contribuyente que solicita la devolución, pues al ingresar su solicitud, interrumpe la prescripción.

El tiempo estimado para realizar la Auditoría, de acuerdo con la normativa vigente en SAT, es de 158 días hábiles, que comprende la entrega de expedientes en la División de Fiscalización, programación de las auditorías, proceso de revisión de auditoría tributaria e informe y elaboración de la resolución que corresponda, tiempo que podrá incrementarse derivado de los cruces de información a realizar, resolución de conflictos tributarios y Audiencia por ajustes, también el tiempo podrá disminuirse según el caso. Ante la tardanza en el proceso de devolución, los contribuyentes pueden recurrir a la acción constitucional de Amparo.

Para los casos de sentencias dictadas a favor del contribuyente en acción constitucional de Amparo, emitida por órgano jurisdiccional relacionadas con las solicitudes de devolución de pagos en exceso, se procede a alterar el orden cronológico de las solicitudes, programando de inmediato la auditoría tributaria.



#### **4.1.3.2 Causas para denegar las solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta**

- a) Cuando los formularios, objeto de solicitud, hayan sido rectificadas si no existe memorial que explique dichas rectificaciones y modifica el monto original.
- b) Si los períodos objeto de solicitud están prescritos.
- c) Cuando el contribuyente no cumpla o cumpla parcialmente con la documentación solicitada, o tiene denuncia penal por hechos relacionados con el Régimen Tributario.
- d) Si el contribuyente tiene proceso pendiente de resolver en la vía administrativa del mismo período e impuesto que solicita.
- e) Las resoluciones de compensaciones se refieren a extinguir créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles, conforme lo establecido en el artículo 43 del Código tributario, en consecuencia no se autorizaran compensaciones a obligaciones futuras, de plazo no vencido y que no estén cuantificadas por el contribuyente o por la Administración Tributaria y no figuren en la cuenta corriente tributaria, cuando esté en funcionamiento.

#### **4.2 Situación actual de las solicitudes de Devolución de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala**

Con el objetivo de conocer la cantidad y monto de solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, se realizó una solicitud de información a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria (UIPSAT), a continuación se presenta la información proporcionada, correspondiente a las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central durante el período comprendido de 2014-2018.

**Tabla 3: Solicitudes de Devolución de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta, Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central**  
**Valores Absolutos expresados en Quetzales**

<b>Año</b>	<b>Cantidad de Solicitudes</b>	<b>Monto Solicitado</b>	<b>Monto Devuelto</b>	<b>Monto Ajustado</b>	<b>Monto Pendiente de Devolver</b>
2014	37	15,775,248	5,239,810	10,107,426	428,012
2015	25	56,577,762	6,823,845	23,035,164	26,718,753
2016	35	132,340,340	118,428	171,416	132,050,496
2017	57	212,498,044	48,096	371,785	212,078,163
2018	57	71,142,917	0	0	71,142,917
<b>TOTAL</b>	<b>211</b>	<b>488,334,311</b>	<b>12,230,179</b>	<b>33,685,791</b>	<b>442,418,341</b>

Fuente: Elaboración propia con base en información proporcionada por UIPSAT

Durante el período comprendido del 2014 al 2018, la Superintendencia de Administración Tributaria ha recibido 211 solicitudes de devolución en las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central con un monto total de Q488,334,311.00, de los cuales a la fecha se ha devuelto el monto de Q12,230,179.00, pendiente de devolver Q442,418,341.00, y como resultado del proceso de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria se han realizado ajustes por Q33,685,791.00 monto que no se autorizó la devolución.

**Tabla 4: Montos devueltos, ajustados y pendientes de devolución, pagos en exceso del ISR de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central**  
**Expresados en Quetzales y en Porcentaje**

<b>Año</b>	<b>Monto Devuelto en Q.</b>		<b>Monto Ajustado en Q.</b>		<b>Monto Pendiente de Devolver de en Q.</b>	
		<b>%</b>		<b>%</b>		<b>%</b>
2014	5,239,810	33.22%	10,107,426	64.07%	428,012	2.71%
2015	6,823,845	12.06%	23,035,164	40.71%	26,718,753	47.23%
2016	118,428	0.09%	171,416	0.13%	132,050,496	99.78%
2017	48,096	0.03%	371,785	0.17%	212,078,163	99.80%
2018	0	0.00%	0	0.00%	71,142,917	100.00%
<b>TOTAL</b>	<b>12,230,179</b>		<b>33,685,791</b>		<b>442,418,341</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en información proporcionada por UIPSAT

Al analizar la información contenida en la Tabla anterior, en términos porcentuales, se determinó que de las solicitudes ingresadas en el 2014 se devolvió el 33%, se ajustó el 64% y está pendiente de devolver el 3%. En tanto que en el 2015 se devolvió el 12%, se ajustó el 41% y está pendiente de devolver el 47%. En los períodos 2016 y 2017, los montos devueltos y ajustados no representan ni el 1% de los montos solicitados en ambos años. De los expedientes del 2018 aún no se ha devuelto ningún monto.

**Tabla 5: Cantidad de Solicitudes de Devolución de pagos en Exceso del ISR  
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Gerencia Regional Central**

Año	Solicitudes Ingresadas	Solicitudes Resueltas	%	Solicitudes Pendientes de Resolver	
					%
2014	37	33	89%	4	11%
2015	25	14	56%	11	44%
2016	35	2	6%	33	94%
2017	57	2	4%	55	96%
2018	57	0	0%	57	100%
<b>TOTAL</b>	<b>211</b>	<b>51</b>		<b>160</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en información proporcionada por UIPSAT

Según la tabla 5, en los cinco años únicamente se han resuelto 51 expedientes de los 211 que han ingresado a las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central, se tiene pendiente de resolver el 11% del 2014, 44% del 2015, 94% del 2016, 96% del 2017 y el 100% del 2018.

De conformidad con los resultados anteriores, se establece que se ha generado una presa de solicitudes presentadas por los contribuyentes para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, siendo necesario simplificar el proceso de devolución, sin dejar de realizar el proceso de fiscalización que se realiza actualmente, el cual ha permitido detectar ajustes y evitar compensaciones y devoluciones que no proceden.

### **4.3 Procedimientos utilizados en algunos países Latinoamericanos para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta**

A continuación se profundizará en los procedimientos de cinco países de Latinoamérica, con la finalidad de identificar sus fortalezas.

#### **4.3.1 Ecuador**

En la página de la Administración Tributaria de Ecuador, Servicio de Rentas Internas SRI recuperado de: (<http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>) se encuentra publicado el procedimiento de devolución de los pagos indebidos o en exceso.

A continuación se describirá el procedimiento, iniciando con la base legal:

##### **4.3.1.1 Base Legal**

La base legal se encuentra en el Código Tributario recuperado de: (<http://www.sri.gob.ec/web/guest/solicitud-de-devolucion-de-pago-en-exceso-y-reclamo-de-pago-indebido>)

En el artículo 116, se establece la comparecencia, el cual indica que toda reclamación administrativa comparecerán los reclamantes, personalmente o por medio de su representante legal o procurador. En el artículo 119 se indica el contenido del reclamo, el cual deberá ser presentado por escrito incluyendo: La designación de la autoridad administrativa ante quien se formule; nombre y apellido del compareciente; indicación de su domicilio permanente y/o para notificaciones, mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos en forma clara, petición concreta y firma del compareciente, adjuntando las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso, según lo establecido en el artículo 305.

El plazo para resolver de acuerdo con el Artículo 132 es de 120 días hábiles.

#### **4.3.1.2 Requisitos**

##### **a) Presentación Presencial**

Presentar en las ventanillas de la Administración Tributaria un escrito con los requisitos formales establecidos en el artículo 119 del Código Tributario o formulario de solicitud de devolución con los requisitos descritos a continuación.

Copia del nombramiento del representante legal, únicamente cuando no se encuentre actualizado en la página de Internet.

Copia de los libros mayores de las cuentas de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta correspondientes a los años solicitados, firmado por el contribuyente o representante legal y contador de la compañía.

Escrito firmado por el contador y/o contribuyente, representante legal que certifique que la información contenida en el medio magnético es fiel copia de la documentación de los archivos de la Compañía. Copia de los estados financieros (estado de situación inicial y estado de resultado) correspondientes al ejercicio fiscal solicitado, extraído del sistema contable y firmado por el contribuyente o representante legal y contador de la Compañía.

Detalle en medio magnético de los comprobantes de retención (no incluye comprobantes electrónicos) que sustenten las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta registradas en la declaración.

En caso de ingresar información en medio magnético ingresar la "Carta de certificación y responsabilidad de la información para el ingreso de documentación digital", requisitos detallados en la página web, del SRI.

## **b) Presentación Virtual**

El procedimiento de devolución puede realizarse por internet, esta opción está disponible para los contribuyentes que tengan un saldo a favor menor o igual a USD 5.000. La página de internet cuenta con un link de acceso, en el cual se describe todo el proceso, para acceder al sistema es necesario obtener en las oficinas del SRI la clave de acceso al sistema, así como el registro y actualización de la cuenta de ahorros o corriente. Los valores devueltos serán acreditados directamente en la cuenta bancaria registrada, requisitos:

Ingresar al menú Devoluciones con usuario y contraseña, opción Devolución de Impuesto a la Renta, seleccionar enviar presolicitud, leer la información y seleccionar “siguiente”, verificar la información de cuentas bancarias y seleccionar “continuar”. Confirmar el período fiscal sobre el cual se va a solicitar la prevalidación.

Luego de 48 horas podrá conocer el resultado de prevalidación, en el menú consulta estado presolicitud. Las presolicitudes exitosas, muestran el valor a favor sugerido en base a la validación de la información que dispone el SRI.

Esta presolicitud debe ser aceptada por el contribuyente en el lapso de 72 horas caso contrario su vigencia caducará. Las presolicitudes fallidas, muestran las razones por las cuales la solicitud no puede ser atendida por este canal. Una vez aceptada la presolicitud se visualizará la Solicitud de Devolución del Impuesto a la Renta, debe ser aceptada y enviada.

### **4.3.1.3 Procedimiento de Revisión**

El procedimiento de revisión de las solicitudes de devolución por pago indebido y en exceso es el siguiente:

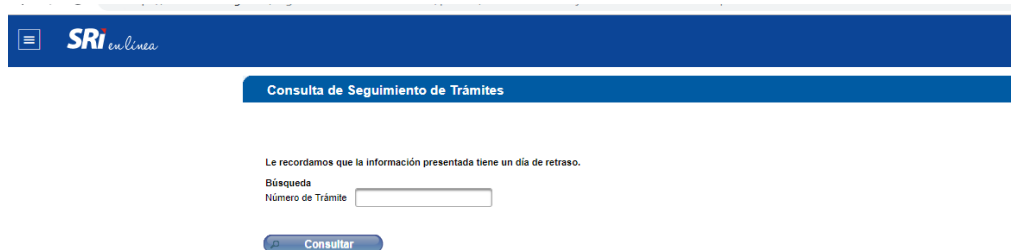
- Recepción de las solicitudes dispuestas para cada caso, en las ventanillas de Secretaría del Servicio de Rentas Internas

- Se verifica, si la reclamación no fuere clara o no reuniere los requisitos establecidos anteriormente, la autoridad administrativa receptora dispondrá que se la aclare o complete en el plazo de diez días, de no hacerlo se tendrá por no presentado el reclamo.
- El Servicio de Rentas Internas analizará el trámite, y de ser necesario concederá un tiempo para su legitimación, complementación y plazo probatorio. En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo los hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Se concederá plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado o sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia de la solicitud. Será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.
- Posteriormente, el Servicio de Rentas Internas emitirá una resolución u oficio de respuesta para notificarla al contribuyente.
- La acreditación se efectuará conforme disponibilidad del fondo dispuesto para el efecto por el Ministerio de Finanzas.

El Servicio de Rentas Internas tiene disponible en su página web un link para que el contribuyente pueda darle seguimiento a su solicitud:



El sistema desplegará la siguiente pantalla:



The screenshot shows the top navigation bar of the SRI en línea website. Below the navigation bar is a blue header with the text "Consulta de Seguimiento de Trámites". The main content area contains a message: "Le recordamos que la información presentada tiene un día de retraso." Below this message is a search form with the label "Búsqueda" and "Número de Trámite" followed by a text input field. At the bottom of the form is a blue button labeled "Consultar".

La notificación de documentos se podrá realizar de manera física y electrónica. Todos los formatos necesarios para realizar las solicitudes según el caso se encuentran disponibles en la página web.

### 4.3.2 Perú

En la página de la Administración Tributaria de Perú SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SUNAT, recuperado de: (<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/devoluciones-de-pagos-indebidos-y-o-en-exceso/7012-07-devolucion-de-las-percepciones-del-igv-a-los-sujetos-del-nrus-formulario-virtual-n-1649>), se encuentra publicado el procedimiento de devolución de los pagos indebidos o en exceso. A continuación se describirá el procedimiento:

#### 4.3.2.1 Base legal

La base legal se encuentra en el Código Tributario, en el Artículo 38 se indica lo siguiente: Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. La acción para solicitar o efectuar la compensación así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años, de acuerdo a lo establecido en el artículo 43.

La solicitud de devolución deberá ser resuelta y notificada en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Base legal: Art. 6 Decreto Supremo N° 051-2008-EF.



#### 4.3.2.2 Requisitos

Se puede solicitar devolución de dos formas:

- a) Por medio de internet, presentando el Formulario Virtual N° 1649 a través de SUNAT Operaciones en Línea.

Es necesario tener Clave SOL, el trámite para obtener la clave es gratuito.

Puede presentarse a partir del mes de mayo posterior al vencimiento de la declaración anual, por internet ingresar al enlace que aparece en la Constancia de Presentación y Pago, marcando Solicitud de Devolución según corresponda.

El contribuyente escoge la opción de devolución mediante cheque u Orden de Pago Financiera.

Una vez presentada la solicitud de devolución, el sistema genera y emite la constancia de presentación de la solicitud de devolución.

El solicitante debe poner a disposición de la SUNAT, de forma inmediata, o cuando sea requerido, la documentación y los registros contables correspondientes, en su domicilio fiscal o lugar designado por la Administración.

- b) Presentando el Formulario N° 4949 "Solicitud de Devolución" en las dependencias y Centros de Servicios al Contribuyente de SUNAT, en original y copia.

Este formulario debe estar firmado por el contribuyente o representante legal, acreditado en el RUC. Se presenta un formulario por cada período y tributo por el que se solicita devolución, indicando el tipo de solicitud. Debe adjuntarse un escrito sustentado en el que se detalle lo siguiente:

El tributo y el período por el que se solicita la devolución, Código y número de orden del formulario en el cual efectuó el pago, así como la fecha de éste, el cálculo del pago en exceso o indebido así como los motivos o circunstancias que originaron el pago indebido o en exceso.

Se debe adjuntar copia de los documentos que sustenten los pagos indebidos o en exceso.

#### **4.3.2.3 Procedimiento de Revisión**

- Recepción de la solicitud
- Solicitud de información complementaria
- En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.
- Si se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las notas de crédito negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros.
- Las solicitudes deben ser resueltas y notificadas en un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, siempre que requieran de pronunciamiento expreso de la SUNAT. Estas resoluciones son reclamables.
- En caso de no resolverse dicha solicitud en el plazo indicado, el solicitante puede presentar recurso de reclamación dando por denegatoria ficta, es decir, considerando como denegada su solicitud el cual debe resolverse en un plazo de 2 meses según lo establecido en el Código Tributario Art. 142.
- Si la resolución que resuelve la reclamación es denegatoria el solicitante, puede presentar recurso de apelación para que el Tribunal Fiscal lo resuelva.

SUNAT tiene disponible la consulta sobre el Estado de la Solicitud de Devolución, para el efecto, se debe ingresar a la página WEB de SUNAT, operaciones en línea, trámites y consultas, el sistema desplegará la siguiente pantalla:

Luego ingresar al menú, consulta de solicitudes de devolución, por último ingresar los filtros de búsqueda:

Consulta de Devolución / Formulario 4949 - 1649			
Formulario:	1649		
Nro. Orden:	30341991		
Resultado:	<b>Autorizacion de emision</b>		
Fecha de Presentación:	25/02/2016		
Plazo de atención *:	45 días	Días transcurridos:	26 días
	Etapas	Fecha de Inicio	Fecha Fin
1 ✓	En Recepcion	25/02/2016	26/02/2016
2 ✓	En Programación	26/02/2016	03/03/2016
3 ✓	En Proceso de Evaluación	03/03/2016	04/03/2016
4 ✓	En Proceso de Aprobación	04/03/2016	04/03/2016
5 ✓	En Proceso de Notificación	04/03/2016	05/04/2016
(*) Siempre que la solicitud de devolución no se encuentre asociada a un proceso de Auditoria, Verificación o se tramite con Garantía.			
<a href="#">Anterior</a>			

### 4.3.3 Colombia

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, de Colombia para la devolución de los pagos indebidos o exceso, aplica el procedimiento que se encuentra descrito en el Código Tributario vigente en Colombia, recuperado de: (<https://www.ciat.org/codigos-tributarios/>), el cual se describe a continuación:

#### **4.3.3.1 Base Legal**

En el artículo 850, indica que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, según Art. 854.

La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma, según Art. 855.

#### **4.3.3.2 Requisitos**

La DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales recuperado de: ([https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites\\_Impuestos/Devoluciones/Paginas/default.aspx](https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites_Impuestos/Devoluciones/Paginas/default.aspx)) pone a disposición del contribuyente dos opciones para solicitar la devolución de los pagos indebidos o exceso:

a) Cuando el solicitante cuente con firma electrónica, puede ingresar su solicitud a través del Servicio Informático de Devoluciones, vía web. Este servicio electrónico, tiene como objetivo facilitar la presentación, radicación, análisis, decisión y control de las solicitudes así como garantizar el debido proceso de la gestión, mediante un mecanismo ágil y expedito, obedeciendo el marco legal establecido para el efecto. Para que el contribuyente pueda realizar este procedimiento, la DIAN pone a su disposición el Manual del Usuario, el cual detalla paso a paso el procedimiento incluyendo las pantallas que despliega el sistema en cada paso, además le permite cargar en el

sistema todos los documentos necesarios para el trámite los cuales deben estar en formato PDF.

b) Si el solicitante no cuenta con firma electrónica debe presentar su solicitud en la Dirección Seccional competente, adjuntando lo siguiente:

Formato 010 “Solicitud de Devolución” debidamente diligenciado. Certificado de existencia y/o representación legal (Personas Jurídicas) con vigencia no superior a un (1) mes. Original de la Certificación de Titularidad de la cuenta corriente o de ahorros del solicitante del saldo a favor: Poder (en caso de actuar mediante apoderado). Formato 1220: Relación de retenciones a título de Renta, firmado por revisor fiscal o contador público, diligenciar un formato por cada uno de los años o periodos que componen los periodos de arrastres. Organizar la documentación según el orden anterior y presentarla en una carpeta debidamente foliada.

En ambas opciones de solicitud, si el contribuyente recibe requerimiento de información o notificación de auto comisorio para visita, debe tener lista oportunamente la documentación requerida para responder el requerimiento o para atender la visita del funcionario en la fecha indicada.

#### **4.3.3.3 Procedimiento de Revisión**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- podrá devolver, de forma automática, los saldos a favor originados en el Impuesto Sobre la Renta y sobre las ventas y aplica para los contribuyentes y responsables que no representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- y más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica. El Gobierno nacional reglamentará el mecanismo de devolución automática.

La Administración seleccionará de las solicitudes de devolución que presenten los contribuyentes o responsables, aquellas que deban ser objeto de verificación, la cual se

llevará a cabo dentro del término previsto para devolver. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

- Cuando se verifique que las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes.
- Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes.
- Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente.

Para realizar el seguimiento a la solicitud, la DIAN tiene estas opciones: si la solicitud fue ingresada través del Servicio Informático de Devoluciones, se puede ingresar con el usuario y consultar el estado de la solicitud.

Si la solicitud fue ingresada en la Dirección Seccional, se puede comunicar en el horario de atención a los teléfonos que aparecen en el portal de la DIAN. La resolución que decide la solicitud de devolución se notifica por correo a la dirección indicada en la solicitud de devolución.

#### 4.3.4 Chile

En Chile, el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SII**, en su página web publicó el procedimiento para solicitar la devolución por pago indebido o en exceso recuperado de:

([http://www.sii.cl/como\\_se\\_hace\\_para\\_declarar\\_imp\\_mensuales/devolucion\\_pago\\_indebido\\_impuesto.pdf](http://www.sii.cl/como_se_hace_para_declarar_imp_mensuales/devolucion_pago_indebido_impuesto.pdf) ).

##### 4.3.4.1 Base Legal

El marco legal que regula las devoluciones se encuentra en el Decreto Ley No. 824. El procedimiento de devolución se realiza previa compensación por deudas fiscales morosas u otro tipo de retenciones, las cuales se encuentren regularizadas. Los contribuyentes que al realizar su declaración de impuestos no hayan obtenido su devolución producto de alguna compensación o retención, la cual fue regularizada y generó un saldo a favor, también deberán solicitar la devolución.

La solicitud de restitución deberá efectuarse dentro del plazo de 3 años, contados desde la ocurrencia del acto o hecho que lo motiva.

##### 4.3.4.2 Requisitos

Se debe adjuntar los documentos siguientes:

- Tarjeta RUT del contribuyente
- E-RUT de la empresa
- Cédula de identidad vigente del representante legal.
- Fotocopia legalizada de la escritura pública de la constitución de la empresa.
- Certificado de vigencia de la escritura pública.
- Certificado de vigencia de poder del registro de comercio.

El trámite consiste en presentar una petición administrativa, cuando el contribuyente indica haber efectuado pagos en exceso, doble o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses penales o sanciones, en la Dirección Regional del SII que corresponda al domicilio del contribuyente, acompañando los antecedentes que acrediten el pago indebido o en exceso.

La solicitud debe ser presentada al Director Regional del SII respectivo a través del Formulario 2117 de Solicitudes.

Los antecedentes que deben acompañar la solicitud de restitución son los comprobantes originales de pago y documentos que determinen el ingreso en exceso o indebido de impuestos, reajustes, intereses penales o sanciones.

#### **4.3.4.2 Procedimiento de Revisión**

El procedimiento a seguir es el siguiente:

La Oficina de Partes de la Dirección Regional a la que corresponda la solicitud recibe el formulario 2117, los comprobantes originales de pago y los antecedentes respectivos.

Se procede a realizar el proceso de verificación, según los procedimientos internos, para determinar la procedencia de la devolución, concluido el proceso, la Dirección Regional correspondiente notificará la resolución que autoriza o deniega la devolución de impuestos pagados en exceso, doble o indebidamente. El plazo para la devolución no debe exceder de un año.

Para conocer si el Servicio de Impuestos Internos (SII) aceptó realizar la devolución y el estatus de la misma, las personas deben ingresar a su cuenta en el Servicio de Impuestos Internos y dirigirse a "declaración de renta", "consulta y seguimiento" y presionar "estado de la declaración de renta". En el ítem "historial", pantalla de ingreso:



Home /

## Identificación de Contribuyentes

RUT  Clave

[Recuperar clave](#)   [Obtener clave](#)   [Acceso con certificado digital](#)

### 4.3.5 Costa Rica

En el sitio Web del Ministerio de Hacienda se encuentra publicado el procedimiento de devolución de impuestos aplicado en Costa Rica y con fundamento en lo establecido en el Código Tributario.

#### 4.3.5.1 Base Legal

La base legal relacionada con el procedimiento de devolución de los pagos en exceso se encuentra el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, denominado también Código Tributario No. 4755. recuperado de: ([http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530) )

El artículo 43, que regula los pagos en exceso indica que los contribuyentes y responsables tiene acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones e intereses, así como los créditos por pagos debidos, en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a su favor, pagos a cuenta, siempre que no exista deber de acreditación para el pago de nuevas deudas, según la normativa propia de cada tributo. En estos casos, la Administración deberá reconocer un interés igual al establecido en el artículo 58 del Código, interés que correrá a partir de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud de devolución, si no se ha puesto a su disposición el saldo a favor.

En todos los casos, la acción para solicitar la devolución o compensación prescribe transcurridos cuatro años a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito. Transcurrido el término de prescripción, sin necesidad de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, no procede devolución ni compensación alguna por saldos acreedores. Previo a ordenar la devolución de un crédito, la Administración Tributaria podrá compensar de oficio, en cuyo caso se restituirá el saldo remanente a favor, si existe. De conformidad con el artículo 45, el contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

Tal como lo establece el artículo 216 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto N° 38277-H del 07 de marzo de 2014 y sus reformas, la resolución mediante la cual se resuelve la solicitud de devolución debe emitirse y notificarse dentro del plazo de tres meses a partir de la presentación de la solicitud. En caso de sobrepasarse dicho plazo, debe existir justificación avalada por el gerente de la Administración Tributaria Territorial que corresponda, o por el Director de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

#### **4.3.5.2 Requisitos**

Los requisitos para ingresar la solicitud se encuentran publicados en el portal del Ministerio de Hacienda recuperado de: (<https://www.hacienda.go.cr/contenido/13011-devolucion-de-saldos-a-favor-de-impuestos>)

El contribuyente tiene el derecho de solicitar a la Administración Tributaria la devolución de saldos a favor que hayan sido generados en la cancelación debida o indebida de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, así como los intereses sobre los montos a devolver, cuando correspondan.

Para realizar la solicitud, el obligado tributario debe llenar, imprimir y firmar dos copias del formulario D-402 y presentarlo en la administración tributaria a la que se encuentra adscrito de acuerdo con el domicilio fiscal registrado, adjuntando los requisitos generales y específicos que se establecen en la Resolución DGT-R-028-2018.

Para aquellos obligados tributarios que se encuentran registrados en Tributación Digital, es obligatoria la presentación de las solicitudes de devolución, a través del portal de Tributación Digital.

Requisitos que deben acompañar a la solicitud de devolución de saldos a favor:

- Formulario D-402 Solicitud de devolución de saldos a favor. (Cuenta con un link de acceso al formulario)
- Resolución N° DGT-R-028-2018 publicada en La Gaceta N° 118 el 02 de julio de 2018. (Cuenta con link de acceso a la resolución, la cual detalla en forma ordenada los requisitos según el impuesto de que se trate).

#### **4.3.5.3 Procedimiento de Revisión**

El procedimiento para la devolución se encuentra en la Directriz No. 102 de la Dirección de Recaudación, DGT. recuperado de: ([https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ\\_MHDA/docjur/mhda\\_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18662](https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18662) ). Documento que contiene en forma detallada el procedimiento que se debe aplicar en cada caso y según el impuesto de que se trate. Este procedimiento contempla asimismo los casos en los cuales exista riesgo, debiendo suspenderse el procedimiento y trasladar el caso a la Subgerencia de Fiscalización.

La Subgerencia de Recaudación (SGR) deberá trasladarlo a la Subgerencia de Fiscalización (SGF), a más tardar el día siguiente de suspendida. La SGF dentro de los cinco días hábiles siguientes, deberá informar su decisión de forma motivada, utilizando el modelo previsto en la Directriz.

En caso la SGF comunicara que, ante los indicios aportados, abrirá un procedimiento fiscalizador, se notificará al solicitante la suspensión del procedimiento de devolución. Si el inicio del procedimiento fiscalizador es debidamente notificado al contribuyente, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la suspensión, se procede a archivar temporalmente la solicitud de devolución, la cual se resolverá una vez que adquiera firmeza lo resuelto en el procedimiento de comprobación.

El Director General de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, deberán emitir y firmar toda resolución referida a la devolución de saldos acreedores o su crédito, originados por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones, intereses o cualquier otro saldo, reclamado para la restitución de lo pagado indebidamente, por concepto de tributos a favor de los contribuyentes o responsables.

El Ministerio de Hacienda, en su página WEB, cuenta con el siguiente link “contáctenos” en el cual puede dirigir su consulta sobre el estado de solicitud ya sea telefónica o por correo electrónico:

#### **Datos de los entes**

**Por medio de esta página usted podrá obtener respuesta a sus solicitudes de jurisprudencia, directrices, resoluciones y otros documentos. Además podrá hacer sus comentarios y sugerencias, para mejorar esta herramienta los cuales serán bien recibidos.**

**Usted se puede comunicar con:**

#### 4.4 Comparación del Procedimiento de Devolución de los Pagos en Exceso en algunos Países de Latinoamérica versus Guatemala

A continuación se presenta un cuadro comparativo con los aspectos más relevantes en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

**Tabla 6: Comparación de los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en algunos países Latinoamericanos con Guatemala**

Países	Solicitud (2 Puntos)	Plazo para Resolver (4 Puntos)	Proceso de Verificación (1)	Consulta al Seguimiento en Línea (2 Puntos)	Observaciones (1 Punto)	Punteo Según Eficiencia (10 Puntos)
GUATEMALA	Presencial	De 3 a 4 años	Auditoría Tributaria	no	Notificación Física	5
ECUADOR	Presencial y electrónica	120 días hábiles,	Se incluirán documentos probatorios, al analizarlos se puede establecer un plazo probatorio no mayor de 30 días hábiles	si	La notificación puede ser física o electrónica, formatos electrónicos disponibles en línea.	8
PERU	Presencial y electrónica	45 días hábiles previa compensación de deudas tributarias	Se debe poner a disposición de la SUNAT toda la documentación de soporte de los pagos indebidos o en exceso, para su verificación	si	Se contempla pago de intereses por atraso en la devolución	10
COLOMBIA	Presencial y electrónica	50 días hábiles, previa compensación con deudas tributarias	La Administración Tributaria seleccionará las solicitudes que deban ser objeto de verificación. El Proceso de fiscalización, suspenderá el plazo para devolver por 90 días	si, para solicitudes electrónicas	Considera las devoluciones automáticas según índice de riesgo del contribuyente y que más del 85% de sus proveedores tengan factura electrónica	9
CHILE	Presencial	1 año previa compensación de deudas fiscales	Proceso de fiscalización	si	N/D	6

Países	Solicitud (2 Puntos)	Plazo para Resolver (4 Puntos)	Proceso de Verificación (1)	Consulta al Seguimiento en Línea (2 Puntos)	Observaciones (1 Punto)	Punteo Según Eficiencia (10 Puntos)
COSTA RICA	Presencial y electrónica	3 meses, se puede realizar compensación de deudas tributarias y sus accesorios	Proceso de verificación realizado por la Subgerencia de Recaudación o Proceso de fiscalización realizado por la Subgerencia de fiscalización. Según el caso.	no	Contempla pago de intereses por atraso. Si el caso se traslada a fiscalización se suspende el procedimiento.	8

Fuente: Elaboración propia con base en la información de los países Latinoamericanos analizados.

Al realizar el análisis comparativo, de los seis países Latinoamericanos, incluyendo a Guatemala, cuatro de ellos ponen a disposición de los contribuyentes la opción de ingresar la solicitud de devolución en forma electrónica, lo cual facilita a los contribuyentes la presentación de su solicitud y el envío de la documentación de soporte necesaria para establecer la procedencia del saldo a favor.

Con relación al plazo para realizar la devolución solo dos países contemplan plazos de uno a cuatro años, los demás países establecen plazos que van de los 45 a 120 días hábiles.

Cinco de los países coinciden que el procedimiento más adecuado para la verificación de la correcta determinación de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, es un proceso fiscalizador por parte de la Administración Tributaria que le permita devolver los montos que realmente le corresponden al contribuyente de acuerdo a lo establecido en las leyes tributarias de cada uno de los países Latinoamericanos, a excepción de Costa Rica, que contempla el traslado a la Subgerencia de Fiscalización solo en aquellos casos que exista riesgo según la Directriz de la Subgerencia de Recaudación.

Como un servicio a los contribuyentes, cuatro de los seis países tienen disponible una consulta en línea que le permita al interesado conocer la etapa del proceso de devolución en la que se encuentra su solicitud.

Ecuador contempla las notificaciones electrónicas, Perú y Costa Rica establecen el pago de intereses cuando se den atrasos en las devoluciones.

En Colombia aplican las devoluciones automáticas según el índice de riesgo del contribuyente y cuando más del 85% de los gastos estén documentados con facturas electrónicas. El avance de la tecnología favorece a simplificar los procesos y agilizar los trámites en general.

En Colombia, Costa Rica, Perú y Chile, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, realizan la compensación de las deudas tributarias que tenga el contribuyente. Se considera que este proceso es justo y sería de gran utilidad en Guatemala, debido a que este mecanismo permitiría recuperar los saldos a favor de la Administración Tributaria derivados de ajustes, determinaciones de oficio, omisiones, así como las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales.

En la última columna se realizó una comparación, con relación a la eficiencia en el procedimiento de devolución según los aspectos analizados, tipo de solicitud, plazo para la devolución, compensación con deudas tributarias, proceso de verificación, tipo de consulta para el contribuyente así como aspectos especiales detallados en las observaciones, la calificación va de 1 a 10 puntos. Los resultados colocan en primer lugar a Perú y Colombia, con 10 y 9 puntos respectivamente, en segundo lugar a Costa Rica y Ecuador con 8 puntos, en tercer lugar a Chile y Guatemala con 6 y 5 puntos respectivamente.

#### **4.5 Posibles beneficios para la Administración Tributaria y para el contribuyente por la aplicación de las fortalezas de los procedimientos adoptados por algunos Países de Latinoamérica**

Al analizar los procedimientos de devolución, el hecho de poder mejorar en Guatemala el análisis de riesgo en los contribuyentes y la generalización del uso de facturas electrónicas, se considera que serían dos aspectos importantes que facilitarían a la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización de las solicitudes de devolución.

El Plan Estratégico Institucional 2018-2023 de la Administración Tributaria, PEI el cual representa un anhelo y compromiso por fortalecer la institución para que desarrolle el papel determinante que ocupa en el sistema tributario del país, impulse la competitividad nacional, fomente la equidad del sistema tributario, promueva la orientación hacia un servicio de calidad y reconozca en el contribuyente y en las partes interesadas los aliados estratégicos para consolidar una cultura tributaria de cumplimiento, por medio de programas de capacitación a los contribuyentes, implementado mejoras para atender las consultas de los contribuyentes orientadas a facilitar el cumplimiento voluntario, entre otros.

El PEI tiene dentro de sus objetivos incrementar la recaudación en forma sostenida, para alcanzarlo, dentro de las acciones a corto plazo, está la implementación del nuevo régimen de Factura Electrónica en Línea, lo cual implica que las todas las facturas que se emitan, sean debidamente declaradas por los contribuyentes, así como el diseño del modelo de gestión integral de riesgos en la Administración Tributaria. Otra acción de corto plazo que se considera de relevancia es la implementación de la compensación de saldos en cuenta corriente, que de acuerdo con el Plan Operativo Anual 2019 de SAT, consiste en cargar a la cuenta corriente los saldos por cobrar líquidos y exigibles y sumar al estado de cuenta los saldos firmes derivados del incumplimiento en reexportación o pago de impuestos en el caso de internaciones temporales, así como completar o mejorar en la cuenta corriente tributaria, las validaciones aplicadas en el arrastre de saldos o el acreditamiento de pagos previamente realizados conforme lo



dispuesto en las leyes respectivas. Dentro de las acciones a mediano y largo plazo están la masificación del régimen de factura electrónica, así como la implementación del proceso de fiscalización electrónica.

Además fortalecer las capacidades de gestión institucional, mediante la incorporación del uso de tecnología moderna en los procesos desarrollados en la SAT, por medio del fortalecimiento del sitio primario y secundario para proveer infraestructura tecnológica y soportar los procesos de modernización. Adquisición y configuración de infraestructura y plataforma tecnológica, de acuerdo con el Plan Operativo Anual 2019 de SAT.

A medida que la Administración Tributaria alcance los objetivos descritos en el PEI, será factible simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta mediante el aprovechamiento de las mejoras en tecnología, logrando eficiencia y eficacia, siendo posible aplicar las fortalezas de los procedimientos utilizados en otros países de Latinoamérica. Lo anterior también reduciría el tiempo de resolución de los casos en beneficio tanto de la Administración Tributaria y del contribuyente.

## 4.6 Resultados de los Cuestionarios

A continuación se presentan los resultados de los cuestionarios realizados al personal de la Superintendencia de Administración Tributaria y a los Contribuyentes:

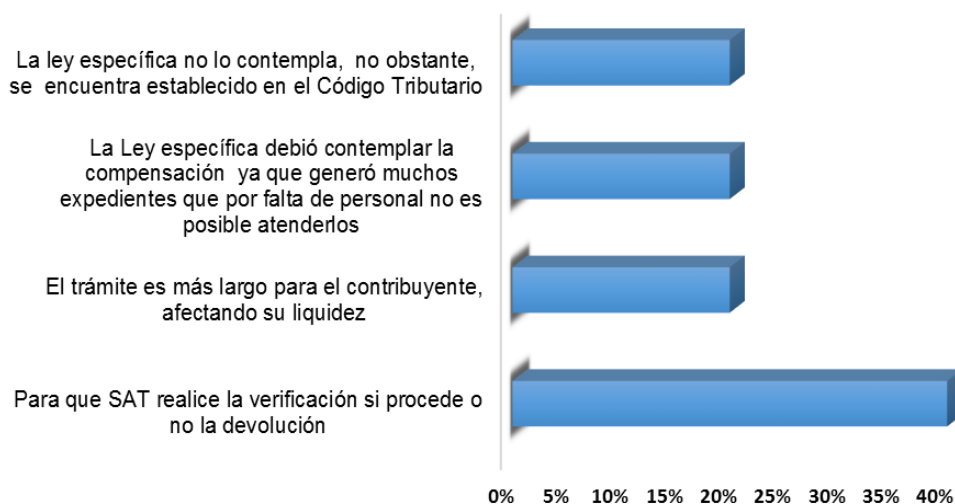
### 4.6.1 Cuestionario a personal de la Superintendencia de Administración Tributaria

Se realizó un cuestionario de 10 preguntas al personal de la Superintendencia de Administración Tributaria, conocedores del tema, a continuación se presentan los resultados.

#### Pregunta No. 1

¿Qué opina con relación a que el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, no dejó establecido un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, a diferencia de la Ley anterior en la cual el contribuyente podía realizar la compensación, sin autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfica 1**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 20% indicó que aunque la Ley específica no regula el procedimiento de devolución, el mismo se encuentra establecido en el Código Tributario. El 20% indicó que la ley específica debería contemplar la compensación, ya que se han generado muchos expedientes que no ha sido posible atenderlos por falta de personal, el 20% comentó que el tiempo de recuperación afecta la liquidez del contribuyente, el 40% indicó que la ley específica no incluye el procedimiento debido a que es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria verifique si procede o no la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

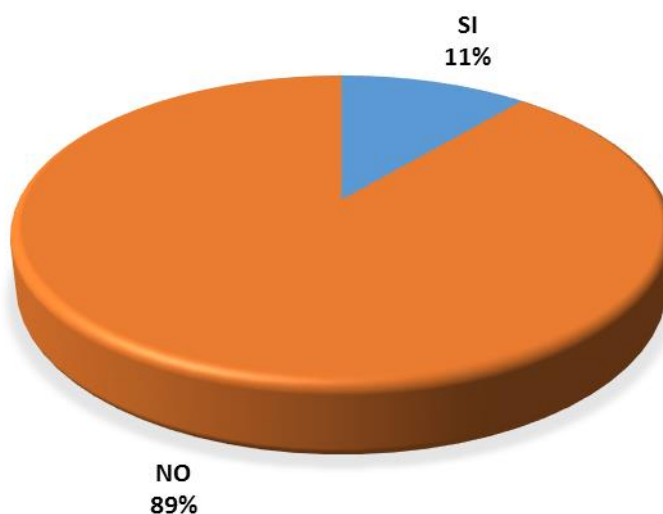
**Conclusión:**

Se considera que el Decreto 10-2012, no dejó contemplado el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del ISR, con el propósito de que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga la oportunidad de verificar si la devolución corresponde o no según lo establecido en el Código Tributario, debido a aquellos casos en los cuales los contribuyentes que han sido objeto de auditoría tributaria se les detectaron ajustes que incidieron en el resultado de sus operaciones y en compensaciones improcedentes. No obstante, ha generado muchos expedientes que para la Administración Tributaria ha sido difícil atender y provoca que el trámite sea más largo para el contribuyente.

## Pregunta No. 2

¿Conoce la razón por la cual el Decreto 10-2012, no dejó previsto un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, como el existente antes de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria?

**Gráfica 2**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

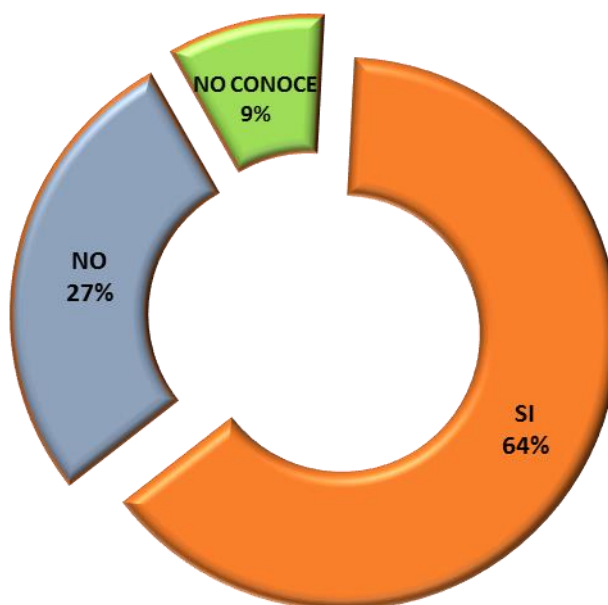
El 89% desconoce la razón por la cual la ley específica no contempló un procedimiento, el 11% de la muestra seleccionada contestó que si conoce la razón, la cual es para evitar que el contribuyente compense saldos que no le corresponden.

### **Conclusión:**

La Ley específica no establece un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario si establece un procedimiento para que los contribuyentes puedan solicitar la restitución de los pagos indebidos o en exceso por concepto de impuestos, para lo cual se debe solicitar a SAT, la devolución o compensación de los mismos previa verificación de su procedencia.

**Pregunta No. 3**

¿Considera que los procedimientos aplicados en la Superintendencia de Administración Tributaria han sido influenciados por los países Latinoamericanos?

**Gráfica 3**

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 64% de la muestra contestó que sí, el 27% que no y un 9% no tiene conocimiento del tema.

**Conclusión:**

Lemus (2013) menciona: los países de Latinoamérica han estado atentos a las nuevas tendencias internacionales en mejora de la recaudación tributaria, varias de las cuales ya han sido aplicadas en Guatemala, dentro de éstas se pueden mencionar la segmentación de los contribuyentes en Grandes, Medianos y Pequeños, que ha permitido designar personal para una atención personalizada mejorando el cumplimiento voluntario. Otra tendencia es la recaudación a través del sistema bancario, "Guatemala ha utilizado este método eficientemente, actualmente se cuenta

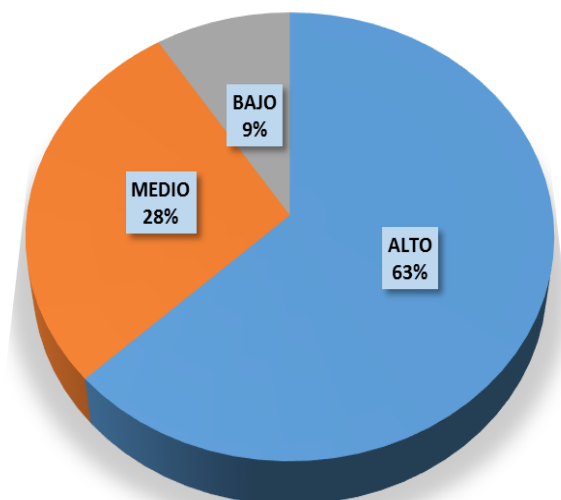
con servicio de pago electrónico mediante el sistema Banca SAT, este método permite presentar la declaración y hacer el pago mediante débito automático de la cuenta bancaria del contribuyente, es un método que genera confianza, certeza monetaria y documental. Se ha adherido recientemente el sistema Declaraguatate, el cual no requiere tener un convenio suscrito con algún banco (...)" (p 10-11)

Por lo anterior se deduce que nuestro país, si ha sido influenciado por las tendencias tributarias de Latinoamérica.

#### Pregunta No. 4

¿Cree que es posible realizar un análisis de riesgo de los contribuyentes, para orientar las auditorías relacionadas con los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 4**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 100% indicó que si es posible realizar un análisis de riesgo de los contribuyentes y así orientar la auditoría. De acuerdo con los resultados se concluye que el 63% indica que se puede medir el riesgo en un alto porcentaje el 28% que se puede medir en un porcentaje medio y el 9% indica que en un bajo porcentaje.

#### **Conclusión:**

**Posibilidad de Aplicación:** Mejorar controles y herramientas para medir el nivel de riesgo de los contribuyentes.

**Nivel estimado de aplicabilidad:** Alto

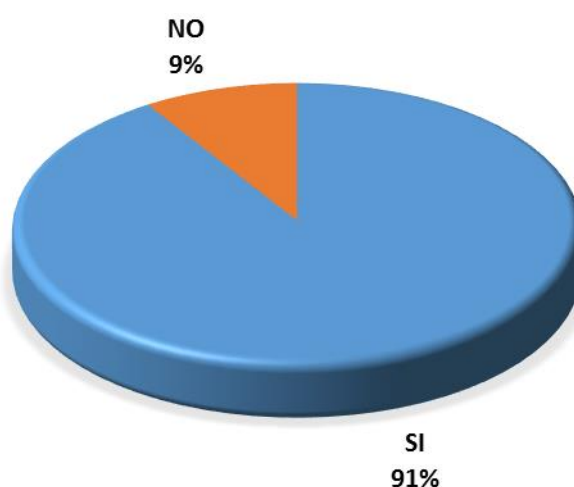
Debido a la implementación de herramientas electrónicas, así como a la modernización de los sistemas de la Superintendencia de Administración Tributaria cada día se facilita más la medición del análisis de riesgo del contribuyente, el cual se mide según el

cumplimiento voluntario, resultado de las auditorías realizadas, margen de utilidad, pérdida consecutiva, entre otros.

### **Pregunta No. 5**

¿Cree conveniente y posible que exista una opción virtual para que los contribuyentes ingresen sus solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 5**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 91% contestó que sí, en tanto que el 9% que no.

### **Conclusión:**

**Posibilidad de Aplicación:** La Gerencia de Informática habilite la opción de igual manera a la que ya existe para la actualización de Exportadores en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal. Dentro de las acciones de la Gerencia de Informática, de acuerdo con el Plan Operativo Anual 2019 de SAT, está la adquisición y configuración de infraestructura y plataforma tecnológica.

### **Nivel estimado de aplicabilidad:** Alto

La Superintendencia de Administración Tributaria, en el transcurso del tiempo ha puesto a disposición de los contribuyentes herramientas electrónicas que facilitan el

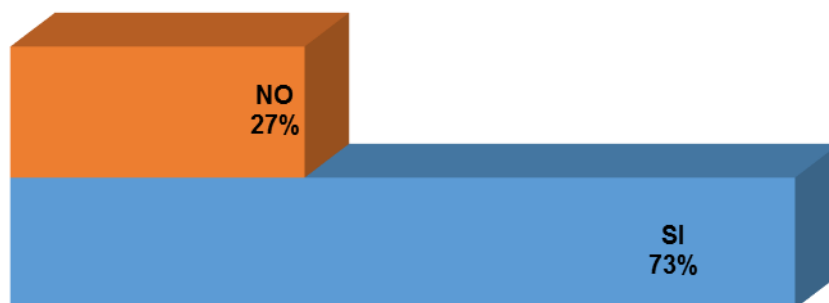


cumplimiento tributario, así como las consultas y trámites en línea, un ejemplo es la implementación de la Agencia Virtual la cual actualmente ofrece varias opciones de consulta así como gestiones en línea, es por ello que se considera factible que en un mediano plazo se pueda ofrecer también el ingreso de solicitudes de devolución de los pagos en exceso en forma electrónica.

### **Pregunta No. 6**

¿Debido a la modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria considera que es posible incluir una opción para que los contribuyentes puedan consultar en forma electrónica el estatus de su solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 6**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 73% contestó que sí, debido a la implementación de opciones electrónicas para simplificar los trámites y consultas, en tanto que el 27% respondió que no, debido principalmente a la falta de personal encargado de realizar la actualización dentro de los sistemas de SAT.

### **Conclusión:**

**Posibilidad de Aplicación:** La Gerencia de Informática habilite la opción de consulta que deberá ser actualizado por la persona que tenga asignado el expediente.

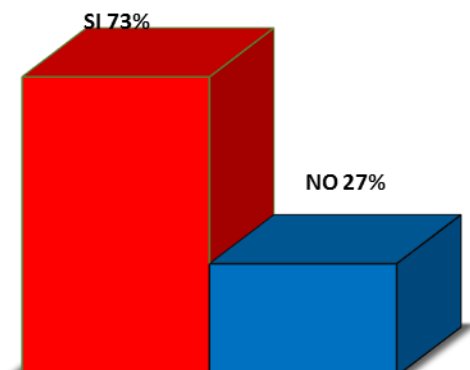
**Nivel estimado de aplicabilidad:** Medio

Se considera que al momento de habilitar la opción de solicitud de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en forma electrónica, sería posible y conveniente también habilitar la opción de consulta, esto implicaría que cada proceso que se realice en los expedientes de devolución, sea actualizado en los sistemas de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual incrementaría la carga laboral al personal de SAT que tenga a su cargo la resolución de estos casos. No obstante sería de gran utilidad para el contribuyente, debido a que podría darle seguimiento a la solicitud presentada.

### Pregunta No. 7

¿Cree que sería posible disminuir el plazo para la resolución de las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 7**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

La mayoría, un 73%, indicó que si es posible, toda vez que se agilicen los procesos internos tanto de traslado de expedientes así como el uso de herramientas electrónicas para el proceso de revisión. El 27% indicó que no es posible por la falta de personal, por ser un trámite burocrático, así como la falta de procedimiento definido para este tipo de auditorías.

### **Conclusión:**

**Posibilidad de Aplicación:** Se incremente la cantidad de auditores o bien se forme una División o Unidad encargada de realizar las auditorías.

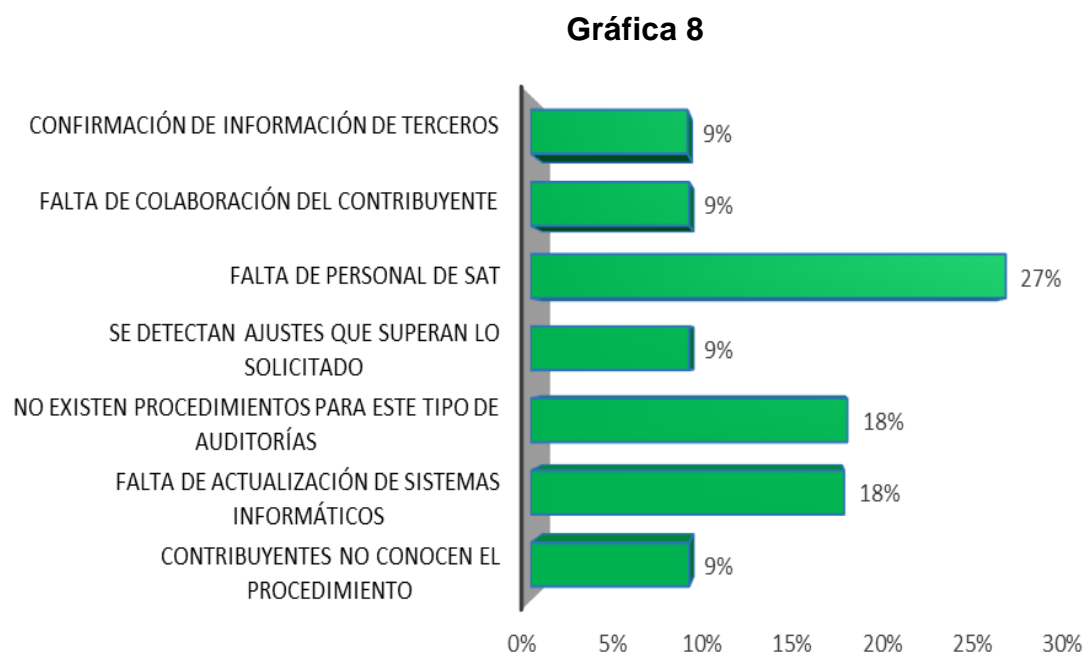
**Nivel estimado de aplicabilidad:** Medio

Se considera importante que para que se pueda agilizar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, se incremente el uso de herramientas electrónicas, así como el uso de la factura electrónica en línea. Asimismo, definir adecuadamente los procedimientos según el análisis de riesgo de cada contribuyente. Siendo relevante incrementar la cantidad de personal que realiza este

tipo de auditorías, debido a que actualmente se asignan expedientes dándole prioridad a la programación que ya tiene la División de Fiscalización. Para resolver el problema de la falta de personal, sería conveniente realizar una reingeniería del personal de la Intendencia de Fiscalización, lo cual permitiría una redistribución del recurso humano incrementando así los auditores que realizan las auditorías relacionadas con la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

### Pregunta No. 8

¿Qué dificultades ha tenido la Superintendencia de Administración Tributaria al realizar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

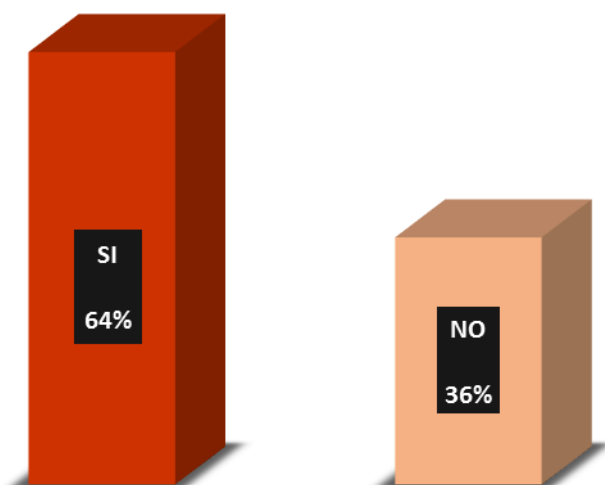
### Conclusión:

Se determinó que las principales limitaciones para la Superintendencia de Administración Tributaria son: principalmente la falta de personal para la realización de este tipo de auditorías, que no exista un procedimiento definido en el proceso de fiscalización, así como la falta de actualización de los sistemas informáticos.

### Pregunta No. 9

¿Considera que es conveniente y posible, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, realizar la compensación con saldos líquidos y exigibles a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfica 9**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

El 64% respondió que sí, debido a que en algunos casos existen expedientes por auditorías en las cuales se han determinado ajustes a favor de SAT, siendo una oportunidad de recuperar estos saldos y cerrar los expedientes. El 36% indicó que no, debido a que esto implica retrasar aún más el tiempo de resolución generando más procesos internos.

#### **Conclusión:**

**Posibilidad de Aplicación:** Se actualice la cuenta corriente tributaria para estar en la capacidad de compensar saldos líquidos y exigibles a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria con saldos líquidos y exigibles a favor del contribuyente.

**Nivel estimado de aplicabilidad:** Bajo

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario en su artículo 43, el cual regula la compensación de los saldos líquidos y exigibles de la Superintendencia de Administración Tributaria con los saldos líquidos y exigibles a favor del contribuyente, se considera que es conveniente realizar esta compensación, sin embargo, esto implica un mejoramiento y actualización de los sistemas electrónicos de la Superintendencia de Administración Tributaria para tener la información depurada en forma oportuna.

### Pregunta No. 10

¿Según su criterio y experiencia que aspectos considera que podrían ayudar a simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfica 10**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

**Conclusión:**

Para superar las dificultades que ha tenido la Superintendencia de Administración Tributaria se considera de importancia designar un grupo especializado en el tema, para que realice los procesos de fiscalización, quienes deberán tener acceso directo a las herramientas de consulta disponibles en la SAT, debido a que la División de Fiscalización realiza actualmente la validación de la información a través de la División de Recaudación, la información debe estar actualizada para realizar los cruces de información pertinentes según el caso. Se debe dar a conocer a los contribuyentes el procedimiento, así como la importancia de proporcionar la documentación de soporte necesaria para simplificar el procedimiento de fiscalización. La implementación de la factura electrónica en línea también contribuirá a mejorar los controles, agilizar y simplificar los procesos de control y fiscalización de Superintendencia de Administración Tributaria.

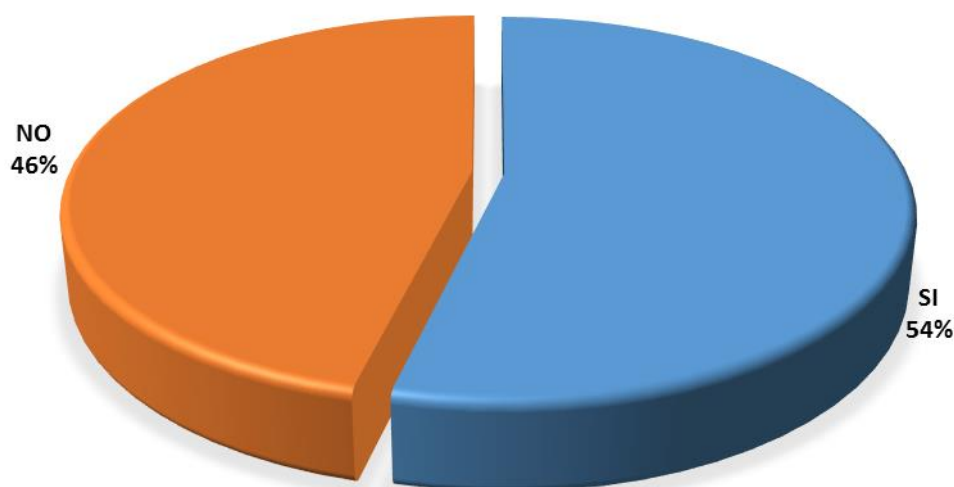
#### 4.6.2 Cuestionario a Contribuyentes

Se realizó un cuestionario de 10 preguntas a contribuyentes, cuyos resultados se presenta a continuación:

##### Pregunta No. 1

¿A partir del período 2013, la empresa en la cual labora ha determinado pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

Gráfica 11



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

De la muestra seleccionada un 54% ha efectuado pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, un 46% no.

##### Conclusión:

Según los resultados se determinó que más de un 50% de la muestra, al presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, los pagos trimestrales, superan el Impuesto anual determinado, generando un saldo pagado en exceso, la recuperación no será inmediata afectando el flujo de efectivo de las empresas, quienes deberán solicitarlo por escrito a la Superintendencia de Administración Tributaria y

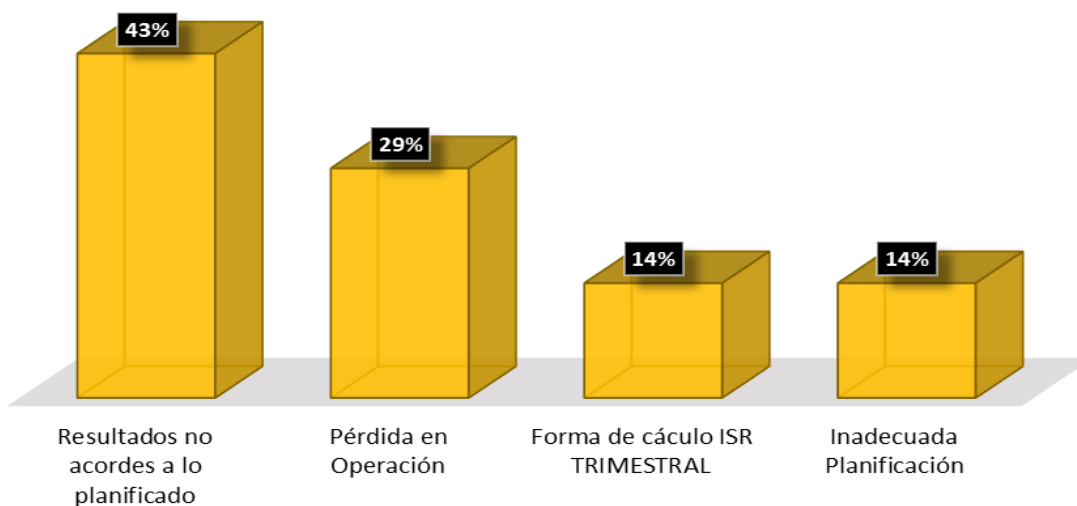


esperar la resolución que autorice la devolución. Esta situación ha provocado que se acumule una presa de expedientes en SAT, pendientes de resolver.

## Pregunta No. 2

¿Cuáles fueron los motivos por los cuales se originaron los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 12**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

## Conclusión:

El mayor porcentaje corresponde a aquellas empresas en las cuales los resultados reales de sus operaciones no fueron acordes a la planificación, por ello pagaron un impuesto en exceso, representado por un 43%. Un 29% obtuvo pérdida en operaciones. En un menor porcentaje se debe a la forma de cálculo de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y a una inadecuada planificación.

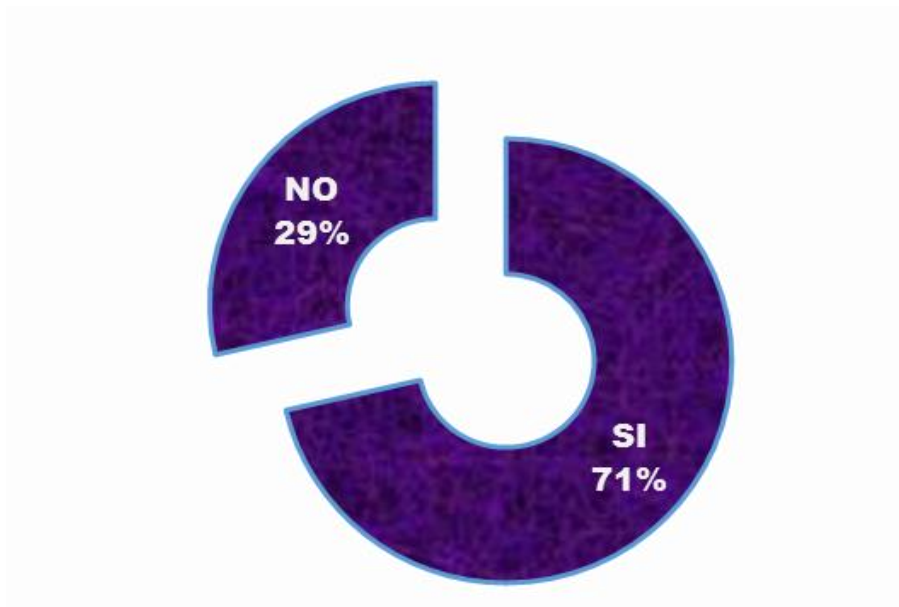
Por lo anterior se considera de importancia que las empresas realicen una adecuada planificación de sus ingresos que les permita reducir la brecha con los resultados reales, también elegir la forma de cálculo del Impuesto Sobre la Renta Trimestral que

más les convenga, y así evitar realizar pagos en exceso, cuya recuperación requiere autorización de la SAT .

### **Pregunta No. 3**

¿Ingresaron su solicitud de devolución a la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfica 13**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

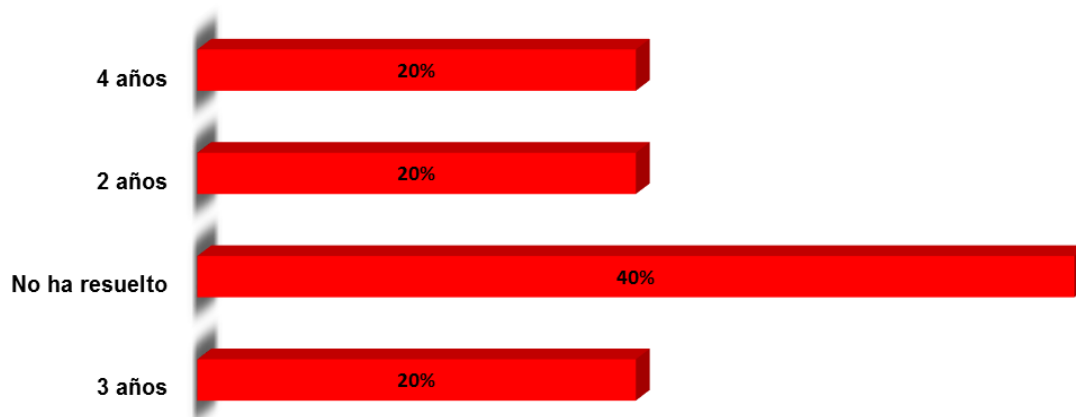
### **Conclusión:**

El 29% de las empresas que determinaron pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, optaron por no solicitar la devolución, en algunos casos por tratarse de montos inateriales, por lo tardado del trámite, para no ser objeto de revisiones, relación costo beneficio o decidieron no solicitarlo. El 71% ingresó su solicitud de devolución esperando recuperar los montos pagados en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

#### Pregunta No. 4

¿En cuánto tiempo le resolvió la Superintendencia de Administración Tributaria su solicitud?

Gráfica 14



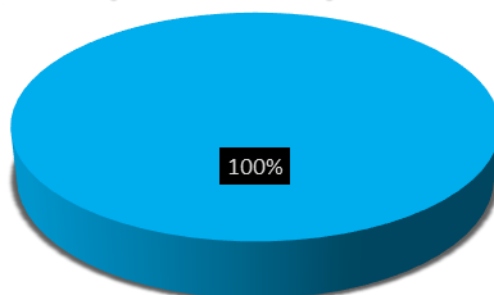
Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

#### Conclusión:

Dentro de las empresas encuestadas, después de tres años 40% aun no tenían respuesta a lo solicitado, en tanto que el 60% indicó que los plazos van de 2 a 4 años para la recuperación de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta. Como se puede observar la resolución que autoriza la devolución no es inmediata, aspecto que afecta a las empresas en su flujo de efectivo, siendo uno de los motivos por los cuales prefieren no solicitar lo pagado en exceso, aunado a lo anterior, se debe tomar en cuenta que en ocasiones al ser objeto de fiscalización se detectan ajustes que disminuyen el saldo a devolver y en algunos casos el resultado es que se detectan ajustes que incluso generan un saldo de impuesto a favor de SAT.

**Pregunta No. 5**

¿Qué problemas han tenido para recuperar los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta?

**Gráfica 15****Tiempo de recuperación**

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

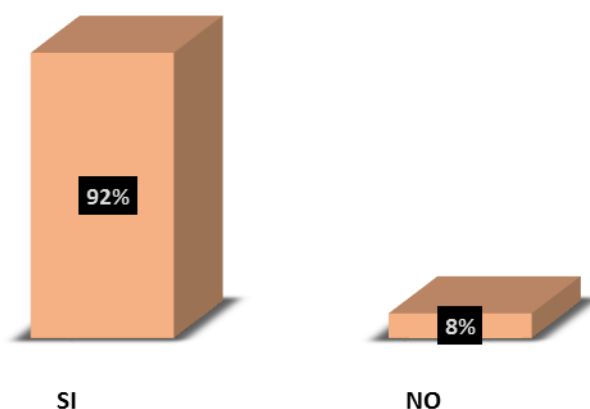
**Conclusión:**

El 100% de la muestra indicó que el principal problema que han tenido ha sido el tiempo de recuperación de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

El Código Tributario en Guatemala, no define un plazo para la devolución de los pagos indebidos o en exceso, tampoco define un procedimiento, aspectos que crean incertidumbre para el contribuyente sobre la recuperación de los montos pagados en exceso, por otra parte, previo a realizar la solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el contribuyente debe tener adecuadamente documentadas sus operaciones e integradas sus cuentas contables, para que pueda presentarlas en el momento de ser fiscalizado simplificando así el proceso de revisión, incidiendo en la mejora del tiempo para resolver.

**Pregunta No. 6**

¿Considera que le sería de utilidad para los contribuyentes tener los siguientes servicios de la Superintendencia de Administración Tributaria a través del portal SAT o agencia virtual?

**a) Solicitud de devolución de pagos en exceso en forma electrónica****Gráfica 16**

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

**Conclusión:**

Un 92% de las empresas encuestadas, indicaron que les gustaría contar con la opción de solicitud en forma electrónica.

Se considera que debido a la modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria, muchas gestiones ya pueden realizarse en forma electrónica, lo cual favorece tanto a los contribuyentes como a la SAT. Sin embargo, un pequeño porcentaje 8% aún no se sienten cómodos al realizar gestiones en forma electrónica, siendo la costumbre entregar un documento impreso en el cual puedan solicitar un sello de recibido.

b) Tener un módulo de consulta sobre el estado de la solicitud

**Gráfica 17**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

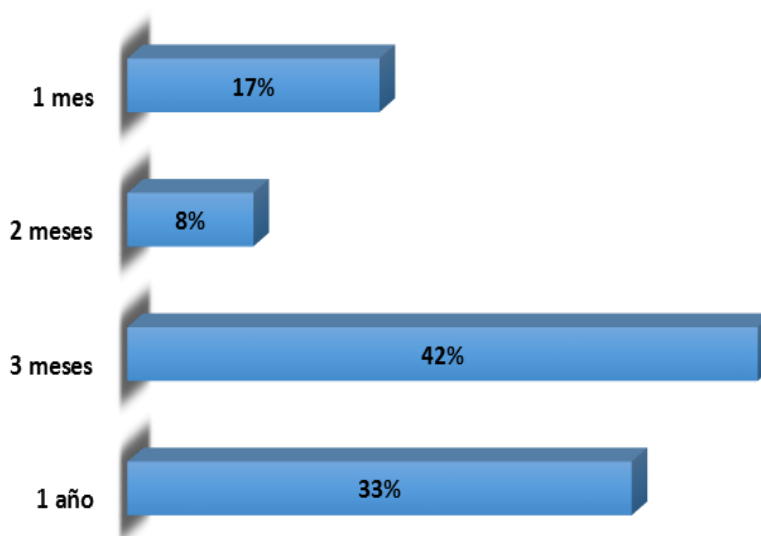
**Conclusión:**

Tener una opción de consulta electrónica sobre el estado de la solicitud de devolución es de gran utilidad, el 100% de los encuestados lo manifestaron de esta forma, debido principalmente a que en muchas ocasiones es complicado tener una comunicación telefónica, la cual sería únicamente en horarios hábiles, en tanto que la consulta electrónica podría estar disponible las 24 horas, permitiendo el acceso desde cualquier dispositivo que cuente con internet.

### Pregunta No. 7

¿Cuál considera usted el que debería ser el plazo razonable para que sea resuelta la solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

**Gráfica 18**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

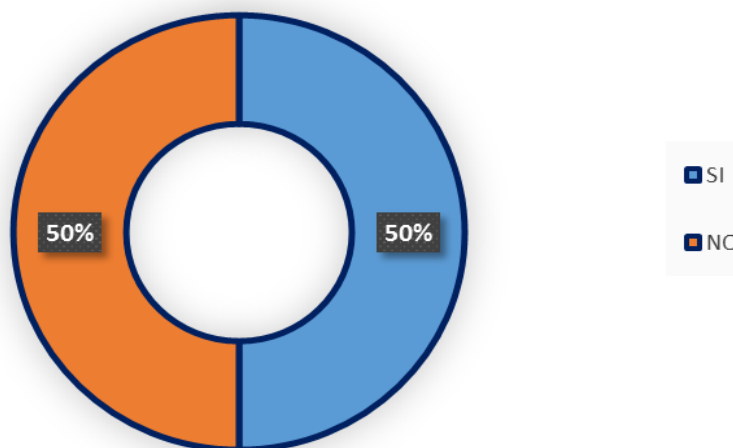
### Conclusión:

Más del 50% de las empresas encuestadas coinciden que el plazo adecuado para la devolución de los pagos en exceso debería ser de uno a tres meses, el resto, un 33% considera que el plazo máximo debería ser de un año.

Para lograr una mejora en el tiempo para resolver los expedientes de devolución de pagos en exceso, se debe resolver el principal problema que es la falta de recurso humano, siendo de suma importancia realizar la reestructuración del personal de fiscalización. Además del incremento en el uso de la factura electrónica en línea, así como otras herramientas electrónicas, que ayudarían a simplificar los procesos de revisión y posterior devolución de los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta.

**Pregunta No. 8**

¿Su solicitud fue objeto de ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfica 19**

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

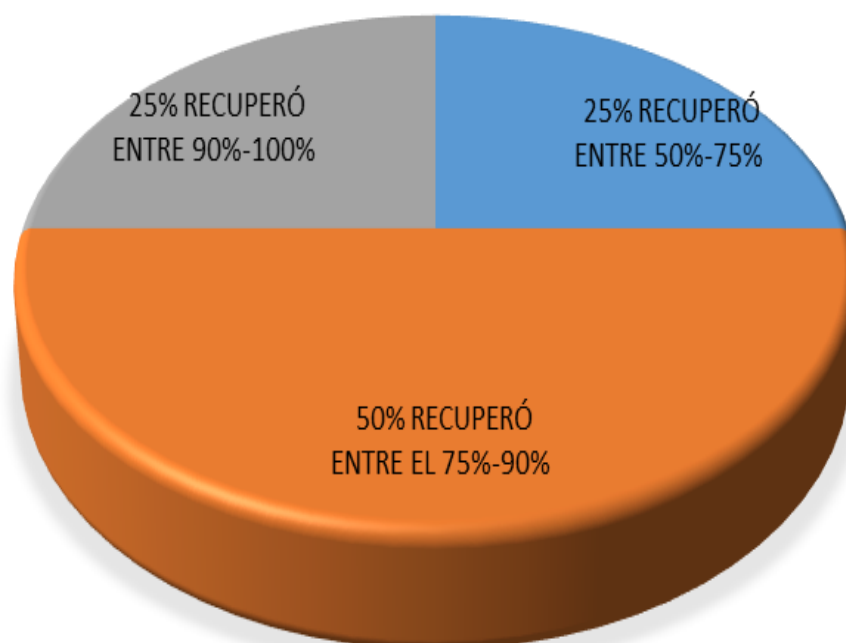
**Conclusión:**

El 50% de las solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta ha sido objeto de ajustes y el 50% no. Este resultado nos indica la importancia de la fiscalización realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, que actualmente realiza la revisión de todos los casos en los cuales los contribuyentes han realizado pagos en exceso y solicitan la devolución, a diferencia de los casos anteriores a la vigencia del Decreto 10-2012, en los cuales los contribuyentes realizaban la compensación de oficio.



**Pregunta No. 9**

¿El monto devuelto, qué porcentaje representa en relación con el monto solicitado?

**Gráfica 20**

Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada.

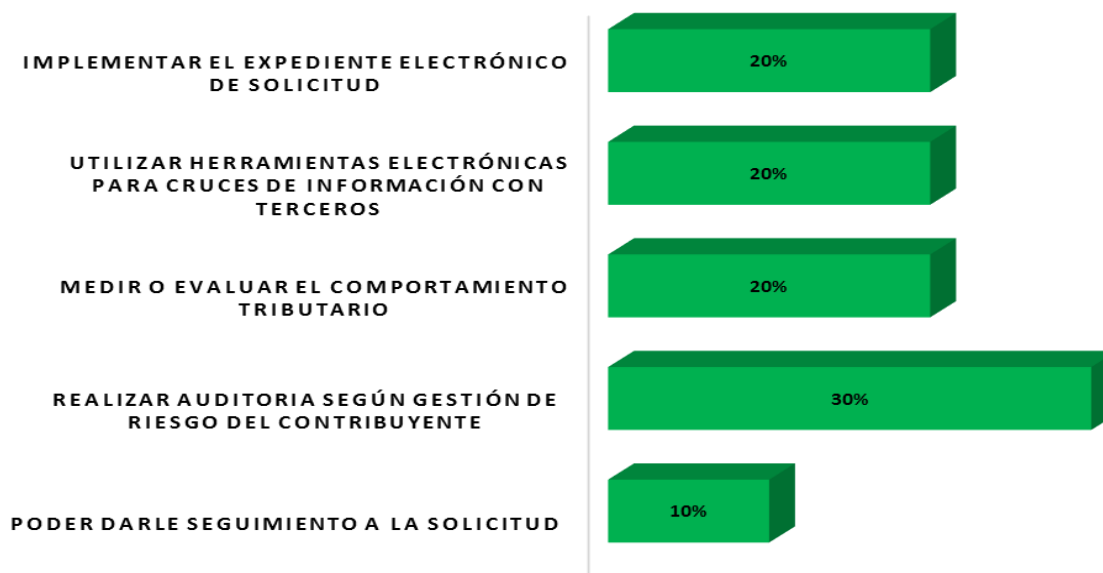
**Conclusión:**

De acuerdo con las respuestas recibidas, se determinó que el 25% recuperó de lo pagado en exceso entre el 90% y 100%, el 50% recuperó entre el 75% y 90%, y un 25% recuperó entre el 50% al 75% del monto solicitado. Una vez más se pone de manifiesto la importancia de la adecuada fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, para establecer la razonabilidad de las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.

### Pregunta No. 10

Según su criterio y experiencia que aspectos considera que podrían ayudar a simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre La Renta

**Gráfica 21**



Fuente: Elaboración propia con base en la investigación realizada

### Conclusión:

Las empresas encuestadas indicaron que para simplificar el proceso es importante considerar el comportamiento tributario de las empresas solicitantes, que sería la base para el enfoque de la auditoría. Otro aspecto relevante es el uso de la tecnología cuyos avances contribuyen a simplificar los procesos, mediante el uso de herramientas electrónicas para realizar los cruces de información, la implementación del expediente electrónico, lo anterior, con la finalidad de disminuir el tiempo de resolución y que exista una mayor información del proceso a través de la consulta electrónica del estado de la solicitud. No obstante si no se realiza la reestructuración del personal de fiscalización, para superar la falta de recurso humano no se logrará mejorar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

#### 4.7 Consolidación de las principales fortalezas en la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta y su nivel estimado de aplicación en Guatemala

En la siguiente tabla se presenta un resumen del nivel de aplicabilidad de las principales fortalezas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

**Tabla 7: Consolidación de las principales fortalezas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso**

No.	Descripción	Nivel estimado de Aplicabilidad en Guatemala		
		Alto	Medio	Bajo
1	Mejorar el análisis de riesgo de los contribuyentes para orientar la fiscalización	X		
2	Opción virtual para que los contribuyentes ingresen sus solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta	X		
3	Opción virtual para que los contribuyentes consulten el estado de sus solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta		X	
4	Disminución del plazo en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta		X	
5	Compensación de los saldos líquidos y exigibles a favor de la Administración Tributaria, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.			X
6	Incremento en el uso de tecnología en los procesos de la Administración Tributaria	X		

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Las principales fortalezas, descritas en el cuadro anterior al ser aplicadas en Guatemala, contribuirán simplificar y dar certeza al procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las Divisiones de Fiscalización de la Administración Tributaria.

#### **4.8 Como hacer eficiente el Procedimiento de Devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala**

Con base en la investigación realizada de los procedimientos para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta de Ecuador, Perú, Colombia, Chile y Costa Rica y los resultados de los cuestionarios dirigidos al personal de la Superintendencia de Administración Tributaria y a los contribuyentes, a continuación se presentan los aspectos a considerar para mejorar la eficiencia del procedimiento en Guatemala, el cual está a cargo de la Divisiones de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

##### **4.8.1 El Recurso Humano**

Para que el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala sea eficiente, el recurso humano es fundamental.

Por lo cual se considera de importancia realizar una reingeniería del recurso humano en la Intendencia de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la finalidad de realizar una reestructuración del personal, que permita la asignación de más auditores para realizar las auditorías tributarias relacionadas con la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, siendo factible formar una unidad especializada en el tema con el recurso humano disponible, de ser necesario se procederá a la contratación de personal.

Realizar un programa permanente de capacitaciones al grupo de Auditores conformado, en todos los procedimientos de Auditoría Tributaria, tanto para las auditorías de campo como para las auditorías de gabinete, que incluya el adecuado uso de las herramientas electrónicas disponibles y las nuevas que puedan implementarse en SAT.

##### **4.8.2 Modificaciones a la Normativa Actual**

Teniendo ya conformado el grupo de Auditores, sería conveniente también realizar cambios a la normativa actual de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia

de Administración Tributaria, relacionada con el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta:

- Dentro de los requisitos para solicitar la devolución de los pagos en exceso, se debería solicitar la información de los libros de compras y ventas en medio magnético, lo cual facilitaría realizar validaciones en la herramientas electrónicas disponibles.
- El plazo para nombrar las auditorías debería reducirse a un plazo de seis meses a un año máximo. Lo cual permitiría los cruces de información con terceros, antes que prescriban los períodos a revisar.
- Dentro del mes siguiente de ingresadas las solicitudes de devolución se deberá realizar el análisis de riesgo institucional del contribuyente con las herramientas disponibles para el efecto, con la finalidad de clasificarlos según los siguientes segmentos: Riesgo Bajo, Riesgo Medio, Riesgo Alto y Riesgo Extremo.
- De acuerdo con el nivel de Riesgo determinado y según la materialidad del monto solicitado, clasificar las solicitudes para realizar auditoría de campo o bien auditoría de gabinete, procedimiento que debe ser mejorado.
- Definir claramente los procedimientos para el desarrollo de las auditorías para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta, tanto para las auditorías de campo como para las auditorías de gabinete.
- Realizar en todos los casos, el análisis de la cadena de acreditamientos aplicados por el contribuyente.

### 4.8.3 Mejoras en Tecnología

Una de las fortalezas identificadas en los países Latinoamericanos analizados es el uso de tecnología moderna en sus procesos, por lo cual es importante que en Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, considere realizar una mayor inversión en la mejora de las herramientas electrónicas disponibles y se desarrollen nuevas, que permitan lo siguiente:

- Mejorar el análisis de riesgo de los contribuyentes para orientar las auditorías en general, así como las que se relacionen con la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.
- Desarrollar una plataforma que permita al contribuyente ingresar las solicitudes de devolución de pagos en exceso en forma electrónica, así como la documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal, esta plataforma debería incluir: los libros de compras y ventas, libro de inventarios, libro de diario, libro de mayor, entre otros documentos de soporte. Lo anterior facilitaría las validaciones de los documentos en forma electrónica.
- Incluir una opción de consulta dentro de la Agencia Virtual para que el contribuyente pueda darle seguimiento a su solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta. Dándole certeza que su solicitud está siendo analizada.
- El mejoramiento y actualización de la cuenta corriente tributaria.

## 4.9 Caso práctico de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

Una adecuada planeación fiscal puede reducir la posibilidad de realizar pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta que afecta el flujo de caja de las empresas. Se debe analizar la forma de cálculo del ISR Trimestral, con el fin de poder aprovechar de manera oportuna los créditos fiscales y así contribuir con los objetivos financieros de la empresa.

### 4.9.1 Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta

El contribuyente deber verificar la opción de pago de ISR trimestral que realiza actualmente, si es por medio de cierres parciales o sobre la base de una renta imponible estimada del 8%, realizar proyecciones financieras para determinar el impuesto sobre la renta anual proyectado y cuáles serán los pagos trimestrales por las dos formas de cálculo, eligiendo la que más le conviene.

A continuación se presenta un cuadro comparativo de ambas opciones de cálculo:

**Tabla 8: Comparación del cálculo de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta**  
(Cifras expresadas en Quetzales y Porcentajes)

DESCRIPCIÓN	Punto de equilibrio Utilidad 8%		Utilidad menor al 8%		Utilidad mayor al 8%	
INGRESOS	26,549,768	100%	35,030,809	100%	30,245,071	100%
COSTOS Y GASTOS	24,425,787	92%	32,928,960	94%	27,069,339	90%
RENTA IMPONIBLE	2,123,981	8%	2,101,849	6%	3,175,732	10%
CIERRES PARCIALES 25% S/ Renta Imponible	530,995		525,462		793,933	
RENTA IMPONIBLE ESTIMADA (8% de los ingresos X 25% tipo impositivo)	530,995		700,616		604,901	
PAGO EN EXCESO	0		(175,154)		(189,032)	

Fuente: Elaboración propia con base en el Art. 38 del Decreto 10-2012

Conclusión: De acuerdo con los resultados anteriores, se determinó que si de acuerdo con la proyección realizada, se determina que el porcentaje de utilidad trimestral es inferior al 8%, se debe optar por realizar cierres parciales, si por el contrario la utilidad supera el 8%, la forma de cálculo más conveniente será la renta imponible estimada. Es importante considerar que de acuerdo con el Art. 38 del Decreto 10-2012, el cambio de opción de cálculo de los pagos trimestrales deberá avisarse a la Administración Tributaria en el mes de diciembre para que surta efectos partir del primer pago trimestral correspondiente al período anual inmediato siguiente.



## CONCLUSIONES

1. Se considera que el Decreto 10-2012, no dejó contemplado el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, con el propósito de que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga la oportunidad de verificar si la devolución corresponde o no, según lo establecido en el Código Tributario, debido a aquellos casos en los cuales los contribuyentes que han sido objeto de auditoría tributaria se les detectaron ajustes que incidieron en el resultado de sus operaciones y en compensaciones improcedentes. No obstante, ha generado muchos expedientes que para la Administración Tributaria ha sido difícil atender y provoca que el trámite sea más largo para el contribuyente.
2. Las principales fortalezas identificadas en los países Latinoamericanos analizados, versus Guatemala, son el mayor uso de la tecnología, factura electrónica y controles que les permiten además de medir el nivel de riesgo de los contribuyentes, poner a su disposición la opción de ingresar sus solicitudes de devolución de impuestos así como la documentación de soporte en forma electrónica, asimismo pueden consultar el estado de su solicitud también en forma electrónica. En Colombia, Costa Rica, Perú y Chile, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta realizan la compensación de las deudas tributarias que tenga el contribuyente.
3. Otra fortaleza importante identificada, es el tiempo para resolver las solicitudes de devolución que es en la mayoría de los casos de 45 a 120 días hábiles, además los plazos para resolver las solicitudes están incluidos dentro del Código Tributario de los países Latinoamericanos analizados, a excepción de Guatemala.
4. Para fundamentar la hipótesis planteada en el informe de Tesis, se determinó que existe alta factibilidad de aplicar en Guatemala, algunas de las fortalezas identificadas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en los países de Latinoamérica analizados, tales como mejorar el análisis de riesgo de los contribuyentes, el mayor aprovechamiento de las

mejoras en tecnología al utilizar las herramientas electrónicas, factura electrónica y plataformas electrónicas para que los contribuyentes ingresen su solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en forma electrónica. Se determinó un nivel medio de factibilidad de incorporar para el contribuyente la consulta en línea, que le permita conocer el estado de su solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria, al aplicar estas fortalezas en el proceso de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, se lograría hacerlo eficiente en Guatemala, al reducir el tiempo de resolución de los expedientes, simplificar y proveer certeza al procedimiento de devolución, en beneficio de la Administración Tributaria y del contribuyente, comprobando así la hipótesis planteada.

5. Durante el período comprendido del 2014 al 2018, la Superintendencia de Administración Tributaria ha recibido 211 solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, en las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central con un monto total de Q488,334,311.00, de los cuales a la fecha se ha devuelto el monto de Q12,230,179.00 (2.5%), pendiente de devolver Q442,418,341.00 (90.6%) y como resultado del proceso de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria se han realizado ajustes por Q33,685,791.00 (6.9%) monto que no se autorizó la devolución. Estos resultados nos permiten conocer que se ha generado una presa de solicitudes para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, siendo necesario simplificar el proceso de devolución, mediante el incremento en el uso de herramientas electrónicas, la generalización en el uso de la Factura Electrónica en Línea FEL, entre otros, sin dejar de realizar la acción fiscalizadora de SAT, la cual ha permitido detectar ajustes y evitar devoluciones que no proceden.
6. Actualmente en la Superintendencia de Administración Tributaria, el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta está a cargo de las Divisiones de Fiscalización, de acuerdo con el recurso humano disponible, esto se debe a que se realiza una auditoría por cada expediente con la finalidad de

verificar si lo solicitado por el contribuyente procede o no, como resultado se pueden encontrar ajustes que modifiquen el monto a devolver. Este proceso de auditoría representa como mínimo 158 días, tiempo que podrá incrementarse derivado de los cruces de información a realizar, resolución de conflictos tributarios y audiencia por ajustes, también el tiempo podrá disminuirse según el caso. Este procedimiento está regulado en la normativa interna de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria identificada como PR-IFI/DEC-EF-12 Versión 1.

## RECOMENDACIONES

1. Se recomienda realizar una reingeniería del recurso humano en la Intendencia de Fiscalización que permita la reestructuración del personal, con la finalidad de incrementar la cantidad de auditores a quienes se les asignen las auditorías relacionadas con los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta. El personal deberá ser capacitado constantemente en todos los temas relacionados con el proceso de fiscalización de las solicitudes de devolución, así como en el uso eficiente de las herramientas electrónicas, y así agilizar la resolución de los expedientes, aunado a lo anterior realizar modificaciones a la normativa interna de SAT, congruentes con la reestructuración del Recurso Humano.
2. Se recomienda la actualización de la Cuenta Corriente Tributaria que permita aplicar lo establecido en el artículo 43 del Código Tributario que consiste en la compensación de los saldos líquidos y exigibles a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria con los saldos líquidos y exigibles a favor de los contribuyentes. Este mecanismo podría aplicarse, tal como lo realizan en Colombia, Costa Rica, Perú y Chile previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.
3. Podría incluirse modificaciones al Código Tributario, Decreto 6-91 con relación al plazo para resolver las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, o bien incluirlo dentro del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.
4. Se recomienda una mayor inversión en la Superintendencia de Administración Tributaria para mejorar las herramientas electrónicas que tiene a su disposición e implementar nuevas con la finalidad de mejorar el control tributario, lo cual permitirá medir en una forma más eficiente y certera el nivel de riesgo en los contribuyentes, asimismo incidirá en el incremento sostenido de la recaudación como uno de los objetivos del Plan Estratégico Institucional 2018-2023. Consecuentemente simplificaría el proceso de fiscalización en general, incluyendo

el que se realiza para resolver las solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta. El recurso tecnológico es una de las fortalezas en los procedimientos de devolución aplicados en los países Latinoamericanos analizados.

5. Se recomienda la masificación en la incorporación de contribuyentes al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, que simplificaría el cruce de información con terceros.
6. Se considera conveniente crear una unidad especializada dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria que se dedique a realizar las auditorías relacionadas con la devolución de los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta, como resultado de la reingeniería del recurso humano en la Intendencia de Fiscalización, lo cual tendría un doble beneficio, para la Administración Tributaria, ya que según los resultados de los cuestionarios, el 50% de las solicitudes han sido objeto de ajustes, siendo ésta una oportunidad para incrementar la percepción de riesgo en los contribuyentes, así como detectar ajustes que también podrían afectar a otros períodos no prescritos. Lo anterior incrementaría la recaudación y ayudaría a reducir la presa de expedientes pendientes de resolver, con ello se favorecería a los contribuyentes al reducir el tiempo de resolución de sus solicitudes, que también es otra fortaleza en los procedimientos de devolución de los países Latinoamericanos analizados.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### BIBLIOGRÁFICAS

1. Hernández Sampieri, R., Fernández-Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana 6ª. Edición.
2. Monterroso, V. G. E. (2008). Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas. Sistema Financiero de la República de Guatemala. 350 p.
3. Paniagua, P.J.E. (2015). La importancia del Régimen de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto 10-2013, Del Congreso de la República de Guatemala, para contribuir al Fortalecimiento del Sistema Integral de Recaudación Tributaria. Tesis de Grado. Universidad de San Carlos de Guatemala.
4. Son, S.A.B. (2015). Contingencias Fiscales en la Cooperativas de Ahorro y Crédito por la aplicación del Libro I “Impuesto Sobre la Renta”, del Decreto 10-2012, del Congreso de la República. Tesis de Postgrado. Universidad de San Carlos de Guatemala.

### LEGISLACIÓN

5. Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas.
6. Acuerdo de Directorio Número 18-2009, Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Marco Normativo para el funcionamiento del Sistema de Cuenta Corriente Tributaria.
7. Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, Diario de Centroamérica, 1985.
8. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley de Actualización Tributaria, Diario de Centroamérica, 2012.

9. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Diario de Centroamérica ,1998.
10. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas (Derogado) Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario de Centroamérica, 1992.
11. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas, Código Tributario, Diario de Centroamérica, 1991.
12. Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, Diario de Centroamérica, 2008.

## **E-GRAFÍAS**

13. Arroyo Amador, J.L. (2013). Compensación, Devolución y Acreditamiento de Impuestos Federales. Cursos en línea. (en línea). Consulta realizada el 26 de septiembre de 2016 19:15 horas. Recuperado de <http://www.cadefi.com.mx/cursos/descargadearchivos/DEVOLUCIONES%20Y%20COMPENSACIONES/COMPENSACIONES.pdf>.
14. Carvajal Lizandro, 2013. Método Científico. (en línea) Consulta realizada el 16 de julio de 2015 19:00 horas. Recuperado de <http://www.lizardo-carvajal.com/metodo-cientifico/>.
15. Castillo Calle Alfredo, 2010. Taller de elaboración de procedimientos. (en línea). Consultado el día 23 de junio de 2015. Recuperado de [http://www.digemid.minsa.gob.pe/UpLoad%5CUpLoaded%5CPDF/EURacMed/TrabSalud/ReuTec/RTM\\_Julio\\_2010/6\\_Potencias-Talleres-Taller\\_elaboracion\\_procedimientos.pdf](http://www.digemid.minsa.gob.pe/UpLoad%5CUpLoaded%5CPDF/EURacMed/TrabSalud/ReuTec/RTM_Julio_2010/6_Potencias-Talleres-Taller_elaboracion_procedimientos.pdf)
16. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. Códigos Tributarios. (en línea). Consulta realizada el 4 de mayo de 2019 a las 19:05 horas. Recuperado de <https://www.ciat.org/codigos-tributarios/>.

17. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2019). Documentos de Trabajo ISSN 2219-780X, Parametrización y Servicios de Cuenta Corriente. (en línea). Consulta realizada el 8 de julio de 2019 a las 10:20 horas. Recuperado de [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT\\_03\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_03_2019.pdf).
18. Congreso de la República de Guatemala. Consulta Legislativa. (en línea). Consulta realizada el día 23 de abril de 2019 20:00 horas. Recuperado de <https://www.congreso.gob.gt/consulta-legislativa/decreto-detalle/?id=1769>
19. Córdova Noguera, A.M. (2014). La Administración Tributaria. Tesis de Grado. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rafael Landívar. Guatemala. 145 P. (en línea) Consulta realizada el día 18 de julio de 2015 15:00 horas. Recuperado de <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/2014/07/01/Cordova-Anna.pdf>.
20. Deloitte. Perspectivas ¿Cómo puedo solicitar a la SAT el pago en exceso del ISR? Opinión. (en línea) Consulta realizada el 23 de Abril de 2019 21:00 horas. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/gt/es/pages/about-deloitte/topics/deloitte-en-medios/como-puedo-solicitar-a-la-sat-el-pago-en-exceso-del-isr.html>
21. Diccionario Jurídico. Términos Jurídicos Términos Jurídicos. Palabras Jurídicas. República Dominicana, 2014. Diccionario Online. (en línea). Consulta realizada el 15 de julio de 2015 a las 15:30 horas. Recuperado de [http://www.drleyes.com/page/diccionario\\_juridico/significado/P/2328/PROCEDIMIEN TO/](http://www.drleyes.com/page/diccionario_juridico/significado/P/2328/PROCEDIMIEN TO/).
22. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN de Colombia. Devoluciones y/o compensaciones. (en línea) consulta realizada el 2 de mayo de 2019 a las 21:15 horas. Recuperado de [https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites\\_Impuestos/Devoluciones/Paginas/default.aspx](https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/Tramites_Impuestos/Devoluciones/Paginas/default.aspx).
23. Guerrero Rojas, A.A. (2006). Problemas Legales Causados por las Reformas a la ley del Impuesto Sobre la Renta. Impuesto Sobre la Renta. Tesis de grado. Facultad de



- Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala. USAC 84 P. (en línea). Consulta realizada el día 5 de julio de 2015 10:00 horas. Recuperado de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04\\_5869.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_5869.pdf).
24. Lemus Peña, C.R. (2013) Nuevas Tendencias Internacionales de Recaudación Tributaria (Tesis Maestría en Consultoría Tributaria, Universidad de San Carlos de Guatemala). (en línea). Consulta realizada el 16 de abril de 2019 18:25 horas. Recuperado de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_4346.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_4346.pdf).
25. Ministerio de Hacienda de Costa Rica. Devolución de saldos a favor de impuestos. (en línea). Consulta realizada el 21 de junio de 2019 a las 9:30 horas. Recuperado de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13011-devolucion-de-saldos-a-favor-de-impuestos>.
26. Ministerio de Hacienda de Costa Rica. Sistema Costarricense de Información Jurídica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios ( Código Tributario ) No. 4755. ( en línea). Consulta realizada el 21 de junio de 2019 a las 9:00 horas. Recuperado de [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530).
27. Ministerio de Hacienda, de Costa Rica. Sistema Costarricense de Información Jurídica. Procedimiento para el trámite de solicitudes de devolución de impuestos. Directriz No. 102 de la Dirección de Recaudación, DGT. (en línea). Consulta realizada el 21 de junio de 2019 10:57 horas. Recuperado de [https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ\\_MHDA/docjur/mhda\\_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18662](https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18662).
28. Rodríguez Méndes, S. (2012). La devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, en los países miembros del CIAT. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 33. (en línea) Consulta realizada el 22 de enero de 2016 21:30 horas. Recuperado de [https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/Revista/Revista\\_33/Espanol/rev33-e-book\\_es.pdf](https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/Revista/Revista_33/Espanol/rev33-e-book_es.pdf).

29. SAT Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Fundamento Legal de la Creación de la Institución. (en línea). Consulta realizada el 16 de abril de 2019 14:20 horas. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>.
30. SAT Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Manuales de Procedimientos Administrativos y Operativos (2019). (en línea) Consulta realizada el 28 de abril de 2019 18:15 horas. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-6-manuales-procedimientos-administrativos-operativos/#6844-wpfd-listado-de-procedimientos>.
31. SAT Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Principios Constitucionales del Derecho Tributario Guatemalteco. (2010). (en línea) Consulta realizada el 16 de abril de 2019 17:45 horas. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/>.
32. SAT Superintendencia de Administración Tributaria. Plan Estratégico Institucional 2018-2023. (en línea). Consulta realizada el 21 de junio de 2019 a las 15:30 horas. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>.
33. SAT Superintendencia de Administración Tributaria. Plan Operativo Anual 2019. (en línea). Consulta realizada el 9 de julio de 2019 a las 19:15 horas. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/2552/numeral-5-mision-y-objetivos-de-la-institucion/35702/plan-operativo-anual-poa-2019.pdf>
34. Servicio de Impuestos Internos, SII de Chile. Declaración, pago, devolución de impuestos y condonación de intereses y multas. Devolución por pago indebido o en exceso. (en línea). Consulta realizada el 3 de mayo de 2019 a las 18:35 horas. Recuperado de [http://www.sii.cl/como\\_se\\_hace\\_para/declarar\\_imp\\_mensuales/devolucion\\_pago\\_indebido\\_impuesto.pdf](http://www.sii.cl/como_se_hace_para/declarar_imp_mensuales/devolucion_pago_indebido_impuesto.pdf).

35. Servicio de Rentas Internas de Ecuador SRI. Requisitos para Trámites. (en línea). Consulta realizada el 23 de abril de 2019 19:20 horas. Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>.
36. SUNAT Administración Tributaria de Perú. Devolución de pagos indebidos o en exceso. Concepto de Devolución Empresas. (en línea). Consulta realizada el 5 de junio de 2019 20:45 horas. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/devoluciones-de-pagos-indebidos-y-o-en-exceso>
37. SUNAT Administración Tributaria de Perú. Devoluciones de Pagos indebidos y/o en exceso-Empresas. (en línea). Consulta realizada el 13 de mayo de 2019 a las 22:15 horas. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/devoluciones-de-pagos-indebidos-y-o-en-exceso/7012-07-devolucion-de-las-percepciones-del-igv-a-los-sujetos-del-nrus-formulario-virtual-n-1649>.

## **ANEXOS**

## ANEXO 1 CARACTERÍSTICAS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT

PAÍSES	NOMBRE DEL RECLAMO	LÍMITE DE PRESENTACIÓN	CÁLCULO DEL TÉRMINO	INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO	NATURALEZA DEL TÉRMINO
ARGENTINA	Acción de repetición	Cinco años	Comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venció el período fiscal	Por deducción de la reclamación administrativa de repetición ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y por interposición de la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación.	Prescripción
BOLIVIA	Acción de repetición	Tres años	Se calcula a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.	La prescripción se suspende por los recursos administrativos o procesos judiciales por parte de los contribuyentes	Prescripción
BRASIL	Pedido de restitución	Cinco años	El plazo inicia a partir de la fecha de la extinción del crédito fiscal, fecha en que se tome la decisión administrativa definitiva o la decisión judicial	N/A	Prescripción
CHILE	Solicitud de devolución	Tres años	Se calcula a partir del acto o hecho que le sirva de fundamento.	Por ser un periodo de caducidad, no cabe ningún tipo de interrupción	Caducidad
COLOMBIA	Solicitud de devolución	Dos años	Se inicia a partir de la fecha en que se realizó el pago indebido.	N/A	Prescripción
COSTA RICA	Acción de repetición	Cuatro años	A partir del día siguiente en el que se efectuó el pago indebido o en exceso	N/A	Prescripción
CUBA	Solicitud de devolución	Un año	Empieza a contar desde el día en que se realizó el ingreso indebido o en exceso de lo debido.	Por cualquier acto fehaciente del contribuyente o responsable que pretenda la devolución del ingreso indebido o en exceso, por cualquier acto de la Administración	Prescripción

PAÍSES	NOMBRE DEL RECLAMO	LÍMITE DE PRESENTACIÓN	CÁLCULO DEL TÉRMINO	INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO	NATURALEZA DEL TÉRMINO
				Tributaria en el cual se reconozca su existencia.	
ECUADOR	Acción de pago indebido o del pago en exceso	Tres años	Se calcula desde la fecha del pago.	Por un reclamo ante la autoridad Administrativa o una demanda ante el Tribunal Distrital Fiscal	Prescripción
EL SALVADOR	Acción de Devolución	Dos años	A partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original en los casos de saldos a favor, a partir de la fecha del pago indebido.	Con la presentación de la declaración modificatoria, hasta que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la procedencia o no de la misma.	Caducidad
ESPAÑA	Solicitud de devolución	Cuatro años	A partir del día siguiente en el que se efectuó el pago indebido o en exceso	Por cualquier actuación fehaciente del contribuyente que pretenda la devolución y por interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por cualquier acción de la Administración Tributaria, dirigida a efectuar la devolución	Prescripción
ESTADOS UNIDOS	Claim for refund	Tres años ( si se presenta declaración) dos años (si no se presenta declaración)	A partir de la fecha en que se presentó la Declaración Original o la fecha en que se pagó el Impuesto	N/A	Period of limitation
GUATEMALA	Solicitud de devolución	Cuatro años	A partir de la fecha de vencimiento de la obligación para pagar el impuesto.	El término se ve interrumpido por la solicitud de devolución del pago indebido o en exceso.	Prescripción
HONDURAS	Solicitud de devolución	Cinco años	Desde el día siguiente a la fecha en que se haya efectuado el pago.	Por fallecimiento del contribuyente y por el término de tres años a partir de presentación de las declaraciones o en que se produzca el hecho generador de la	Prescripción

PAÍSES	NOMBRE DEL RECLAMO	LÍMITE DE PRESENTACIÓN	CÁLCULO DEL TÉRMINO	INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO	NATURALEZA DEL TÉRMINO
				obligación tributaria.	
MEXICO	Solicitud de devolución	Cinco años	A partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido o la anulación del acto de la autoridad si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de ese acto.	Por la presentación de la solicitud de devolución realizada por el particular y por el reconocimiento de la existencia del pago indebido por la Administración Tributaria.	Prescripción
NICARAGUA	Acción de repetición	Cuatro años	A partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido.	N/A	Prescripción
PANAMA	Solicitud de devolución	Tres años	A partir del último día del año en el cual se efectuó el pago indebido	Por cualquier acción del contribuyente que solicita la devolución del pago indebido o en exceso, por cualquier acto de la Administración Tributaria en el cual se reconozca la existencia del pago indebido o en exceso	Prescripción
PARAGUAY	Solicitud de repetición	Cuatro años	Se cuenta por períodos mensuales, a partir de la fecha en que se puedan reclamar los créditos contra la autoridad.	El término quedará suspendido hasta la obtención de la resolución definitiva del reclamo del interesado por vía administrativa o judicial demandando la devolución de una suma determinada.	Caducidad
PERU	Solicitud de devolución	Cuatro años	Se calcula a partir del primero de enero siguiente a la fecha en el que se hizo el pago indebido o en exceso o en el que el pago se convierte en indebido o en exceso	Por la presentación de la solicitud de devolución o compensación por la notificación del acto administrativo que reconozca la cuantía y existencia del pago indebido o en exceso. Durante la tramitación del procedimiento contenciosos administrativo, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.	Prescripción

PAÍSES	NOMBRE DEL RECLAMO	LÍMITE DE PRESENTACIÓN	CÁLCULO DEL TÉRMINO	INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO	NATURALEZA DEL TÉRMINO
PORTUGAL	Pedido de revisao dos actos tributarios	Cuatro años	A partir de la fecha de liquidación	Se interrumpe por la solicitud del contribuyente dirigida al órgano competente de la Administración Tributaria	Prescripción
REP. DOMINICANA	Acción de repetición	Tres años	Se contará a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria	Se suspende por la interposición de un recurso sea en la sede administrativa o jurisdiccional	Prescripción
URUGUAY	Acción de repetición	Cuatro años	Se cuenta por períodos mensuales, a partir de la fecha en que se puedan reclamar los créditos contra la autoridad.	El término quedará suspendido hasta la resolución definitiva de la demanda del interesado en la vía administrativa o jurisdiccional reclamando devolución o pago de una suma determinada.	Caducidad
VENEZUELA	Reclamación de repetición	Cuatro años	Se calcula a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se verificó el hecho imponible que dió derecho a la recuperación del impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor.	Por cualquier acto fehaciente del contribuyente que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria, por cualquier acto de la Administración que reconozca la existencia del pago indebido	Prescripción

Elaboración propia con base en la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 33, Junio de 2012.



## ANEXO 2 CUESTIONARIO PARA EL PERSONAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA



**Entrevistador:** Licda. Lilian Stella Véliz V.

Apreciado Profesional, la presente encuesta está desarrollada para realizar proyecto de tesis en la Maestría en Consultoría Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada o utilizada para otros fines.

1. ¿Qué opina con relación a que el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, no dejó establecido un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, a diferencia de la Ley anterior en la cual el contribuyente podía realizar la compensación, sin autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria?

---



---



---



---

2. ¿Conoce la razón por la cual el Decreto 10-2012, no dejó previsto un procedimiento para la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, como el existente antes de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

**EXPLICARLA**

---



---



---

3. ¿Considera que los procedimientos aplicados en la Superintendencia de Administración Tributaria han sido influenciados por los países Latinoamericanos?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

4. ¿Cree que es posible realizar un análisis de riesgo de los contribuyentes, para orientar las Auditorías relacionadas con los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

SI \_\_\_\_\_ Porcentaje \_\_\_\_\_% NO \_\_\_\_\_

5. ¿Cree conveniente y posible que exista una opción virtual para que los contribuyentes ingresen sus solicitudes de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

6. ¿Debido a la modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria considera que es posible incluir una opción para que los contribuyentes puedan consultar en forma electrónica el estatus de su solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

7. ¿Cree que sería posible disminuir el plazo para la resolución de las solicitudes de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

¿POR QUÉ?

---

8. ¿Qué dificultades ha tenido la Superintendencia de Administración Tributaria al realizar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

---

---

---

---

9. ¿Considera que es conveniente y posible, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, realizar la compensación con saldos líquidos y exigibles a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

10. ¿Según su criterio y experiencia que aspectos considera que podrían ayudar a simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en la Superintendencia de Administración Tributaria?

---

---

---

---

---

### ANEXO 3 CUESTIONARIO PARA CONTRIBUYENTES

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
 ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
 MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA



**Entrevistador: Licda. Lilian Stella Véliz V.**

Apreciado Profesional, la presente encuesta está desarrollada para realizar proyecto de tesis en la Maestría en Consultoría Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada o utilizada para otros fines.

1. ¿A partir del período 2013, la empresa en la cual labora ha determinado pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

Si su respuesta es SI, agradeceremos nos apoye contestando los siguientes ítems, del 2 al 10.

Si su respuesta es NO, agradeceremos pueda comentarnos si conoce alguna empresa que ha solicitado devolución de pagos en exceso del ISR y si tiene conocimiento de los principales problemas que ha tenido con el proceso de devolución

---



---



---

Solicitamos también nos apoye con responder las preguntas 6 y 7

2. ¿Cuáles fueron los motivos por los cuales se originaron los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

---



---



---



---

3. ¿Ingresaron su solicitud de devolución a la Superintendencia de Administración Tributaria?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

4. ¿En cuánto tiempo le resolvió la Superintendencia de Administración Tributaria su solicitud?

\_\_\_\_\_

5. ¿Qué problemas han tenido para recuperar los pagos en exceso del Impuesto sobre la Renta?

\_\_\_\_\_

6. ¿Considera que le sería de utilidad para los contribuyentes tener los siguientes servicios de la Superintendencia de Administración Tributaria a través del portal SAT o agencia virtual?

- c) Solicitud de devolución de pagos en exceso en forma electrónica SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_  
 d) Tener un módulo de consulta sobre el estado de la solicitud SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

7. ¿Cuál considera usted el que debería ser el plazo razonable para que sea resuelta la solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta?

\_\_\_\_\_

8. ¿Su solicitud fue objeto de ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

9. ¿El monto devuelto, que porcentaje representa en relación con el monto solicitado?

90%-100% \_\_\_\_\_

75%-90% \_\_\_\_\_

50%-75% \_\_\_\_\_

Menos del 50% \_\_\_\_\_

10. Según su criterio y experiencia que aspectos considera que podrían ayudar a simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre La Renta

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria que emiten los Manuales de Procedimientos .....	10
Tabla 2: Procedimiento de Devolución, Acreditamiento o Compensación de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala .....	30
Tabla 3: Solicitudes de Devolución de Pagos en Exceso del Impuesto Sobre la Renta Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Gerencia Regional Central. Valores Absolutos expresados en Quetzales .....	34
Tabla 4: Montos devueltos, ajustados y pendientes de Devolución, pagos en exceso del ISR de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Regional Central. Expresados en Quetzales y en Porcentaje .....	34
Tabla 5: Cantidad de Solicitudes de Devolución de pagos en Exceso del ISR Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Gerencia Regional Central.....	35
Tabla 6: Comparación de los procedimientos de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en algunos países Latinoamericanos con Guatemala.....	53
Tabla 7: Consolidación de las principales fortalezas en el procedimiento de devolución de los pagos en exceso .....	83
Tabla 8: Comparación del cálculo de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta .....	87

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1 El Decreto 10-2012 no dejó establecido el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta .....	58
Gráfica 2 Razón por la cual el Decreto 10-2012, no dejó establecido el procedimiento de devolución .....	60
Gráfica 3 Influencia de los Países de Latinoamérica en SAT .....	61
Gráfica 4 Realizar análisis de riesgo de los contribuyentes.....	63
Gráfica 5 Opción Virtual para ingresar la solicitud de devolución.....	64
Gráfica 6 Consulta Electrónica para conocer estatus de la solicitud .....	65
Gráfica 7 Disminución del plazo de resolución de solicitudes de devolución .....	67
Gráfica 8 Dificultades de SAT al realizar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre Renta.....	68
Gráfica 9 Compensación de los saldos líquidos y exigibles a favor de SAT, previo a la devolución de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta .....	69
Gráfica 10 Aspectos para simplificar el procedimiento de devolución de los pagos en exceso según SAT.....	70
Gráfica 11 Empresas que han realizado pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta a partir del año 2013.....	72
Gráfica 12 Motivos que originaron los pagos en exceso .....	73
Gráfica 13 Empresas que solicitaron la devolución de los pagos en exceso.....	74
Gráfica 14 Tiempo de resolución de las solicitudes de devolución.....	75
Gráfica 15 Problemas para la recuperación de los pagos en exceso .....	76

Gráfica 16 Utilidad de la solicitud de devolución en forma electrónica .....	77
Gráfica 17 Utilidad de tener un módulo de consulta electrónica sobre el estado de la solicitud de devolución.....	78
Gráfica 18 Plazo razonable para que sea resuelta la solicitud de devolución .....	79
Gráfica 19 Solicitudes de devolución que fueron objeto de ajustes.....	80
Gráfica 20 Porcentaje devuelto .....	81
Gráfica 21 Aspectos que podrían simplificar el procedimiento de devolución según los contribuyentes .....	82