

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



**ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE
CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL REGIMEN
GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO.**

LICENCIADA JUANA DEL SOCORRO CHAY LAYNEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2020

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



**ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE
CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL REGIMEN
GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO.**

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. JUANA DEL SOCORRO CHAY LAYNEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2020

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal II: MSc. Byron Giovanni 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 PRIVADO DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortiz

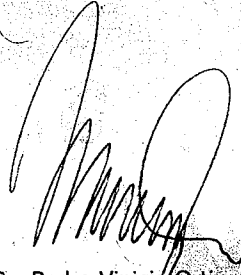
Secretario: MSc. Jorge Alexander Pérez Monroy

Vocal I: MSc. José Rubén Ramírez Molina

ACTA No. 54-2019

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 **21 de noviembre** de 2019, a las **16:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **Juana del Socorro Chay Laynez**, carné No. **200415938**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado 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 **"ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL RÉGIMEN GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO"**, 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 **70** 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 veintinueve días del mes de noviembre del año dos mil diecinueve.


 MSc. Pedro Vinicio Ortiz
 Presidente


 MSc. Jorge Alexander Pérez Monroy
 Secretario




 MSc. José Rubén Ramírez Molina
 Vocal I


 Licda. Juana del Socorro Chay Laynez
 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 Juana del Socorro Chay Laynez, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 9 de enero de 2,020.

(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. 00219-2020
Guatemala, 25 de febrero del 2020

Estudiante
Juana del Socorro Chay Laynez
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 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. 06- 2020	Juana del Socorro Chay Layne	200415938	ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL RÉGIMEN GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO
---------------------	---------------------------------	-----------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

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 MORAL
SECRETARIO

m.ch



ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** POR PERMITIRME CULMINAR CON UN OBJETIVO MÁS DE VIDA.
- A MIS PADRES:** GREGORIO CHAY Y ANA LAYNEZ, POR SU AMOR Y APOYO.
- A MIS HERMANAS:** ROSA IXMUKANÉ, MARÍA ANGELICA Y PATRICIA NICTÉ, CELIA LINH Y ANITA POR SU CARIÑO.
- A MI ABUELITA** SOCORRO LAINEZ, POR BRINDARME SU AMOR Y APOYO INCONDICIONAL.
- A MI ASESOR DE TESIS** CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA, POR LA ORIENTACIÓN Y APOYO BRINDADO.
- A MIS AMIGOS** MARVIN BOCEL, DAVID PABLO, LESBIA FLORES, ERICK HERNÁNDEZ, SAÚL FIGUEROA, OSCAR HERNÁNDEZ, LILIAN VÉLIZ, ZOILITA RODAS, KARINA SALAZAR, RUBIDIA LÓPEZ, MARÍA CHICOJ Y BENJAMÍN CAMEY, POR LA MOTIVACIÓN, APOYO Y COMPAÑERISMO BRINDADO.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** POR LA CALIDAD EDUCATIVA
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** POR PERMITIRME FORMARME A NIVEL DE POSTGRADO.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Devolución de crédito fiscal de exportación	1
1.2 Devolución de crédito fiscal al 31 de diciembre de 2017	3
1.3 Exportaciones a nivel Latinoamericano	4
1.3.1 Exportaciones en México	4
1.4 Exportaciones a nivel Centroamericano.....	6
1.5 Exportaciones de Guatemala.....	7
2. MARCO TEÓRICO	9
2.1 Marco Legal.....	9
2.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala.....	9
2.1.2 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad	10
2.1.3 Código Tributario.....	11
2.1.4 Ley de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.....	13
2.1.5 Ley Orgánica del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado	14
2.2 Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores.....	15

2.2.1	Crédito fiscal	16
2.2.2	Procedencia del crédito fiscal	17
2.2.3	Estimación de la Devolución de Crédito fiscal a los exportadores	18
2.2.4	Regímenes de devolución de crédito fiscal	18
2.2.5	Autorización de la devolución de Crédito Fiscal Régimen General	20
2.3	Gasto Tributario	21
2.3.1	Gasto Tributario por devoluciones de crédito fiscal del IVA	23
3.	METODOLOGÍA.....	25
3.1	Definición del problema	25
3.1.1	Especificación del problema	25
3.1.1.2	Punto de vista.....	25
3.1.2.1	Unidad de análisis.....	26
3.1.2.2	Período a investigar	26
3.2	Objetivos	26
3.2.2	Objetivo general.....	26
3.2.3	Objetivos específicos	26
3.3	Hipótesis.....	27
3.3.2	Especificación de variables	27
3.4	Técnicas de Investigación aplicada	27

3.4.1	Técnicas de investigación documental	27
3.4.2	Técnicas de investigación de campo.....	28
4	Análisis y Discusión de Resultados.....	29
4.1	Cuestionario No. 1, para personal de la Intendencia de Fiscalización	29
4.2	Cuestionario No. 2 para funcionarios y fiscalizadores.....	36
4.3	Análisis de resultados.....	46
	CONCLUSIONES	48
	RECOMENDACIONES	49
	REFERENCIAS.....	50
	ANEXOS	54
	ÍNDICE DE TABLAS.....	60
	ÍNDICE DE FIGURAS	61
	ÍNDICE DE GRÁFICAS	62

RESUMEN

El presente trabajo contiene aspectos relacionados con la devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, la normativa aplicable a la misma, así como lo relativo al gasto tributario por devoluciones de crédito fiscal.

El planteamiento del problema radica en que el gasto tributario derivado del incentivo por concepto de devoluciones de crédito fiscal, bajo el régimen general puede incrementarse de más y por ende provocar menoscabo en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado, por el otorgamiento de devoluciones que incluyan créditos fiscales improcedentes, a causa de procedimientos tributarios insuficientes y verificaciones inoportunas de la primera línea y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores.

Con respecto a la metodología, se utilizaron las técnicas de investigación documental y de campo, siendo la primera la recopilación de datos existentes, tales como estadísticas, investigaciones y otros, publicados en el portal de la Administración Tributaria y el Banco de Guatemala, relacionadas con devoluciones de crédito fiscal otorgadas a empresas exportadoras y estimaciones de gasto tributario, asimismo, como técnica de investigación se trasladaron cuestionarios a personal de la Administración Tributaria, relacionados con los procedimientos de devolución de crédito fiscal y se analizó el contenido del documento denominado Procedimientos de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, versión I, con identificación PR-IF/DEC-EF-02.

Derivado de la investigación realizada se concluye que los procedimientos de Devolución de crédito fiscal implementados por la Administración Tributaria, bajo el régimen general, para la determinación de la procedencia de la Devolución de crédito fiscal, no son suficientes para la detección oportuna y efectiva de créditos fiscales fraudulentos, lo que repercute en autorizaciones que podrían incluir

créditos fiscales improcedentes, por no abarcar auditorías de extremos, cruces de información y auditorías integrales para fiscalizar a la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores; lo cual tiene una incidencia directa en el incremento del gasto tributario.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado Análisis de los Procedimientos Tributarios de Devolución de Crédito Fiscal a Empresas Exportadoras, bajo el Régimen General y su incidencia en el Gasto Tributario, consta de cuatro capítulos: El capítulo uno, Antecedentes expone lo que dio origen a las devoluciones de crédito fiscal a exportadores, estudios relacionados con las exportaciones a nivel latinoamericano y centroamericano.

El capítulo dos, incluye el marco teórico y conceptual de la investigación, que contempla aspectos tales como el marco legal tributario al que se encuentran sujetas las exportaciones y sobre las cuales se fundamenta el derecho de la devolución de crédito fiscal, tales como la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Código Tributario y Ley del Impuesto al Valor Agregado; Aspectos generales relacionados con la Devolución de crédito fiscal a la que tienen derecho los exportadores; y Gasto tributario por devoluciones de crédito fiscal.

En el capítulo tres se desarrolla lo relativo a la Metodología, en la cual el objetivo general de la investigación, es determinar la incidencia que tienen las devoluciones de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general, en el gasto tributario; y los objetivos específicos son: Establecer la existencia de procedimientos tributarios de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general; establecer si son efectivas las herramientas para la evaluación de la procedencia de devoluciones de crédito fiscal, para detectar oportunamente créditos fiscales improcedentes; y Establecer si los procedimientos de la Administración Tributaria, aplicados para evaluar la procedencia de las devoluciones de crédito fiscal, contribuyen a detectar créditos fiscales improcedentes y a disminuir el gasto tributario. En dicho capítulo se contempló como problema que: el gasto tributario derivado del incentivo por concepto de devoluciones de crédito fiscal, bajo el régimen general, puede

incrementarse de más y por ende provocar menoscabo en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado, por el otorgamiento de devoluciones que incluyan créditos fiscales improcedentes, a causa de procedimientos tributarios insuficientes y verificaciones inoportunas de la primera línea y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores, para lo cual se desarrollaron métodos y técnicas que contienen los criterios y procedimientos generales que se utilizaron para guiar el trabajo de investigación. Asimismo, la hipótesis planteada consiste en que la aplicación de procedimientos tributarios efectivos para evaluar la procedencia de devoluciones de crédito fiscal, a las empresas exportadoras, bajo el régimen general, permite detectar oportunamente créditos fiscales improcedentes en la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores y contribuyen a disminuir el gasto tributario por concepto de devoluciones de crédito fiscal.

El capítulo cuatro expone el Análisis y Discusión de Resultados de la Investigación, misma que se desarrolló con base al análisis del documento denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA, régimen general, autorizado por la Intendencia de Fiscalización, para las auditorías tributarias relacionadas con la determinación de la procedencia de la devolución de crédito fiscal a exportadores, asimismo, a través de cuestionarios se recopiló información relacionada con los procedimientos aplicados por la entidad fiscalizadora.

1. ANTECEDENTES

La devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, a nivel mundial ha sido contemplada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o leyes que afectan las ventas, como un incentivo fiscal a las exportaciones, por lo que a continuación se detallan los antecedentes relacionados con dicho impuesto.

1.1 Devolución de crédito fiscal de exportación

Derivado de la necesidad de nuevos ingresos del Estado, nacen los impuestos, mismos que fueron implementados por los Estados para financiar la satisfacción de las necesidades públicas. Los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes.

El modelo de Impuesto al Valor Agregado, aplicado en Guatemala, se basó en el modelo utilizado en México, así como los cambios más importantes que se han registrado en las exenciones del Impuesto al Valor Agregado, que originan devoluciones de crédito fiscal. Asimismo, en México a partir del año 2010, los contribuyentes que emitiesen sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT, se beneficiaban con un plazo de 20 días, para que las autoridades fiscales le realizaran la devolución de crédito fiscal.

En Guatemala, actualmente, hay tres tipos de regímenes vigentes para la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA), aplicable a empresas exportadoras y la razón, es porque éstas no pueden compensar el IVA pagado (crédito) con IVA de ventas (débito), al estar exentas las exportaciones de éste impuesto. También es aplicable a entidades que venden localmente a instituciones exentas.

Anteriormente, solo existía el régimen general para la devolución del crédito fiscal, el cual era tanto para exportadores como para contribuyentes que le venden a

entidades exentas y al Estado. Luego fueron creados el régimen especial, que tiene como particularidad que la devolución se realiza por porcentajes y, el régimen optativo, que requiere un dictamen para la devolución del crédito fiscal. Dictamen emitido por un Contador Público y Auditor independiente.

Como una reseña histórica, a continuación se detalla lo relativo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, haciendo énfasis en los aspectos relativos a exportaciones y a la devolución de crédito fiscal:

- La Ley del IVA fue emitida inicialmente el 06 de julio de 1983, según el Decreto Ley 72-83 y entró en vigencia el 01 de agosto de 1983. Fue reformada por el Decreto Ley 120-83 y éste fue derogado por el Decreto Ley 97-84, el cual entró en vigencia a partir del 01 de octubre de 1984, con tipo impositivo del 7% para los actos gravados. En los decretos indicados, las exportaciones siempre estuvieron exoneradas o gravadas con una tasa 0%.
- En octubre de 1987, entra en vigencia el Decreto 60-87, mismo que minimiza la lista de productos con tasa 0%.
- El 01 de julio de 1992, entra en vigencia el Decreto 27-92 en el que las exportaciones pasan a ser exentas del impuesto y otorga el derecho a recuperar el crédito fiscal a su favor, por el impuesto que se les hubiere cargado al adquirir o importar bienes o utilizar servicios destinados a la realización de su actividad económica.
- El 20 de abril de 1994, con el Decreto 29-84, la modificación más relevante es que, en la factura, deberá hacerse constar como adicional la tasa del 0%.

- El 01 de enero de 1995, con el Decreto 60-94 del Congreso de la República, se aumenta la tasa al 10% del IVA y los exportadores pueden exigir la devolución del 10% de crédito fiscal.
- El 01 de enero de 1997, con el Decreto 142-96, se les da la opción a los exportadores, de la devolución de crédito fiscal mediante vales tributarios, puedan ser utilizados para pagar cualquier impuesto o multas, por lo que pueden exigir el 10% de crédito fiscal.
- El 02 de agosto de 2001, por medio del Decreto 32-2001, se aumenta la tasa imponible al 12%.
- El 1 de agosto de 2006, con el Decreto 20-2006 se adiciona el régimen general y optativo para la devolución del crédito fiscal. Asimismo, se implementan las retenciones del impuesto al valor agregado y agentes retenedores, aplicación de exenciones por transferencia de bienes muebles e inmuebles.
- El 5 de febrero de 2012, en el Decreto 04-2012, se indican los requisitos de documentos para reconocer crédito fiscal y que la factura de pequeño contribuyente no genera IVA crédito fiscal.

1.2 Devolución de crédito fiscal al 31 de diciembre de 2017

De conformidad con Nota de Coyuntura-01-2018 del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-, “al 31 de diciembre de 2017 se encontraban pendientes de atender solicitudes de devolución de crédito fiscal del IVA de los exportadores por un monto total de Q3,880.1 millones, equivalente al 0.7% del PIB y al 13.6% del IVA pagado efectivamente en las cajas fiscales (términos brutos)”.

En cuanto a los regímenes de solicitud, la mayor parte de los casos pendientes corresponden al régimen general, debido principalmente al hecho que no se establecen mecanismos efectivos para exigir la devolución del crédito fiscal.

1.3 Exportaciones a nivel Latinoamericano

De conformidad con la portada de EL PAÍS, Edición Nacional, las exportaciones de América Latina y el Caribe han incrementado después de cuatro años consecutivos de caídas. Crecieron un 17% en el primer trimestre de 2017, sobre todo, al aumento de los precios de las materias primas, que son el motor de las ventas de la región. Los resultados corresponden a un estudio presentado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) con datos detallados de 25 países.

Por países, en el primer trimestre de 2017, el que más ha crecido ha sido Venezuela, con un 75% (debido fundamentalmente al precio del petróleo), seguida de Perú (39%), Ecuador (34%), Colombia (31%) y Brasil (24%). La subregión mesoamericana (México y Centroamérica) y el Caribe registraron incrementos de 11% y 12%, respectivamente.

1.3.1 Exportaciones en México

El artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de noviembre de 2016, establece que: “Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.”

Para el efecto en dicho artículo se considera como exportaciones, las siguientes:

I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.

II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

III.- El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país.

V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional.

VII.- La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

De conformidad con documento Impuesto al Valor Agregado en Países de América Latina, Serie No. 1, Junio 2014, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, con el artículo 1º-A, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de noviembre de 2016, los contribuyentes tendrán derecho a solicitar la

devolución por el total del saldo a favor que resulte cuando el total del impuesto acreditado sea superior al impuesto retenido, en el caso de las exportaciones generalmente sucede cuando las adquisiciones son por bienes y servicios gravados a tasas del 16% y 11% y las exportaciones lo son a tasa del 0%; en este sentido.

Asimismo, el artículo 30 de dicha ley, establece que la devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se cobre la contraprestación y en proporción a la misma.

De acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de respuesta de hasta 40 días para realizar la devolución de IVA solicitado de forma convencional; o de hasta 25 días si se la devolución se solicita con declaratoria. A partir del ejercicio fiscal 2010, cuando el contribuyente emita sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT, el plazo para que las autoridades fiscales realicen la devolución es de 20 días.

1.4 Exportaciones a nivel Centroamericano

Según el Monitor de Comercio correspondiente al cuarto trimestre 2017, los principales resultados son los siguientes:

Las exportaciones totales de Centroamérica sumaron US\$30,669.7 millones al cuarto trimestre de 2017 y registraron un incremento del 9.8% respecto a 2016. El balance de las exportaciones centroamericanas indica que un 30.8% del total se realizaron en el mercado intrarregional y el remanente 69.2% hacia terceros mercados. Mientras las exportaciones intrarregionales crecieron 3.4% en comparación al año anterior, las exportaciones hacia terceros mercados lo hicieron en un 12.9%. Los mercados de mayor dinamismo exportador fueron los más

tradicionales como Estados Unidos (+8.0%) y la Unión Europea (+20.1%) junto con el mercado del continente asiático con países como China (+108.4%), Taiwán (+37.5%) y Japón (+18.7%).

Las familias de productos que encabezaron las exportaciones extra regionales fueron el café y sucedáneos (14.2% del total); los bananos y plátanos (12%); los instrumentos de medicina, cirugía, odontología o veterinaria (9.7%); el azúcar (6.7%); y los dátiles, higos, piñas, aguacates, guayabas y mangos (4.9%).

Las exportaciones realizadas al mercado intrarregional se componen en su mayoría de productos no tradicionales del sector industrial y alimentario, caracterizados además por un bajo nivel de concentración en su estructura, y en las cuales destacan familias de mercancías como los medicamentos (4.4% del total); artículos para el envasado de plástico (3.7%); preparaciones alimenticias (3.3%); productos de panadería, pastelería o galletería (3.2%); y agua, incluidas el agua mineral y gaseada (2.8%).

Según Central América Data, en el III Trimestre de 2018 las exportaciones centroamericanas sumaron US\$23.702 millones, reportando un incremento inferior a 1% respecto al mismo periodo de 2017, debido al menor dinamismo de las ventas desde El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua.

1.5 Exportaciones de Guatemala

De conformidad con estadísticas del Banco de Guatemala, de las exportaciones a Centro América Clasificadas por Producto Años: 2017-2018, Guatemala realizó exportaciones por valor de US\$3,355,174.10 millones para el año 2018, mismo que incrementó en 5.8% con respecto al año 2017, encontrándose entre los tres más importantes los sectores de: materiales plásticos y manufacturas, materiales textiles y productos farmacéuticos.

Según el Banco de Guatemala, Nota al Comercio Exterior a febrero 2019, el monto total de las exportaciones del Comercio General se situó en US\$1,751.0 millones, menor en US\$56.5 millones (-3.1%) al registrado a febrero 2018 (US\$1,807.5 millones). Los productos más importantes según su participación en el valor total de exportaciones fueron: Artículos de Vestuario con US\$230.1 millones (13.1%); Cardamomo con US\$134.9 millones (7.7%); Banano con US\$121.5 millones (6.9%); Café con US\$106.5 millones (6.1%); así como Azúcar con US\$79.2 millones (4.5%). Estos productos representaron el 38.3% del total exportado.

Según AGEXPORT, la industria de vestuario y textiles es la principal exportadora del país y se distingue en el ámbito nacional e internacional como un sector competitivo, responsable, versátil y flexible. Las exportaciones de este sector alcanzan los US\$1 mil 500 millones anuales. Sus principales destinos de exportación son: Estados Unidos, Centroamérica, México y Canadá, entre otros.

2. MARCO TEÓRICO

El Marco teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada con el análisis de los procedimientos tributarios de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general y su incidencia en el gasto tributario.

2.1 Marco Legal

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

La devolución de crédito fiscal a la que tienen derecho los exportadores, se encuentra establecida en la normativa legal vigente guatemalteca, como se detalla a continuación.

2.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala

Es importante hacer referencia a la Constitución Política de la República de Guatemala, derivado de su jerarquía en el marco normativo, la que en su artículo 239 establece lo relativo al principio de legalidad, e indica que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la

relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias.”

El principio de legalidad en materia tributaria, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, es el que le da vida a las leyes tributarias aplicables a las devoluciones de crédito fiscal otorgado a las empresas exportadoras, toda vez que sin una ley que lo regule, no existiría este beneficio.

2.1.2 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad

La ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 8, con relación al objeto del amparo establece “El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos, restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiese ocurrido.”

La ley en mención establece que “La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades del derecho público o entidades de derecho privado.”

Dicha garantía es utilizada por los exportadores, en los casos en los que la Administración Tributaria, se retarda en la resolución de la procedencia de la devolución de crédito fiscal, sin embargo, se ha constituido una de las formas rápidas en que la Administración Tributaria resuelve si procede o no la devolución de crédito fiscal, por lo que la misma ha sido como un cuarto régimen de devolución de crédito fiscal, no obstante, la mayoría de amparos concedidos a los

contribuyentes, derivan de solicitudes de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general.

2.1.3 Código Tributario

El Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, tiene por objeto que las leyes en materia tributaria sean armónicas y unitarias, se sujeten al principio de legalidad regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como, uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, por lo que debe ser considerado para los aspectos relacionados a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Código Tributario, en su artículo 11, indica que “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Dentro de los impuestos al consumo se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, mismo que es objeto de devolución a las empresas exportadoras.

En éste código en su artículo 100, le otorga a la Administración Tributaria las facultades de fiscalización e investigación y entre sus funciones se encuentran las de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. Por lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene a su cargo fiscalizar a los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y servicios.

El Código Tributario, en el artículo 43, compensación, indica que “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, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.” En virtud que la compensación se encuentra regulada en ley, las empresas exportadoras utilizan este beneficio, para compensar sus débitos con sus créditos, sin embargo, una parte de sus débitos no puede ser compensada, derivado de las ventas de exportación, por tratarse de ventas realizadas a proveedores del exterior y por encontrarse exentas del Impuesto al Valor Agregado las exportaciones.

De conformidad con el Código Tributario, la compensación y la prescripción, son medios de extinción de la obligación tributaria.

Es importante indicar que para poder optar al derecho de devolución de crédito fiscal, el artículo 47, prescripción, indica que “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.” Lo anterior es importante, en virtud que permite que se contra revise lo auditado, o bien que se amplíe la fiscalización, para la detección de posibles delitos.

En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente,

conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.”

Por lo anterior, se puede evidenciar, que para que el contribuyente pueda hacer valer su derecho de devolución, debe gestionarla previo a que prescriba. Asimismo, el artículo 50, establece lo relativo a la interrupción de la prescripción, la que entre otras en el numeral 9, indica que puede ser interrumpida “a solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.”

2.1.4 Ley de Impuesto al Valor Agregado -IVA-

El IVA es un impuesto indirecto el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo, el cual tenía por objeto trasladar el monto del gravamen al comprador o usuario de los bienes y servicios. Dicho impuesto es el que le da origen al crédito fiscal.

De conformidad al principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, debe existir una ley decretada por el Congreso de la República, que regule las bases de recaudación, entre ellas las exenciones, lo cual se encuentra establecido en el Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 7, de las exenciones generales, el que indica que están exentos del impuesto establecido en esa ley, entre otros lo siguiente: “Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.”

En el artículo 10, de ésta ley se indica que los contribuyentes afectos a esta ley deben pagar en concepto de impuesto, una tarifa del 12% sobre la base imponible. Asimismo, lo recaudado, será destinado en la forma establecida en el Presupuesto

General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República de Guatemala.

2.1.5 Ley Orgánica del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado

La Ley Orgánica del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, fue aprobada con el Decreto Número 101-97, por el Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 2, ámbito de aplicación, indica que están sujetos a las disposiciones de ésta ley, entre otras, las entidades descentralizadas y autónomas, por lo cual le es aplicable a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es importante hacer mención de ésta ley, toda vez que en su artículo 11, establece lo relativo a los presupuestos de ingresos, e indica que los presupuestos de ingresos contendrán la identificación específica de las distintas clases de ingresos y otras fuentes de financiamiento, incluyendo los montos estimados para cada uno de ellos. Asimismo, en el artículo 12, establece lo relativo a los presupuestos de egresos, e indica que se utilizará una estructura programática coherente con las políticas, planes de acción del gobierno y planes de desarrollo territorial.

En el artículo 25, se establece lo relativo a la ejecución del presupuesto de ingresos, e indica que se regirá por leyes y reglamentos que determinan su creación y administración, así como por las normas y procedimientos establecidos por el órgano rector del sistema presupuestario.

De conformidad con el artículo 25 del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, “El Banco de Guatemala para poder atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, queda expresamente facultado para abrir una cuenta específica denominada “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común”, por un mínimo del ocho por

ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.”

Por lo anterior, el Impuesto al Valor Agregado que ingresa a las arcas del Estado, posterior a las autorizaciones otorgadas por la Administración Tributaria, egresa a través del Banco de Guatemala, lo cual disminuye el presupuesto de ingresos del Estado en un 8%.

2.2 Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores

El crédito fiscal, es el valor que una empresa ha pagado por concepto de impuesto, por la adquisición de bienes y servicios, el cual puede deducirlo ante el Estado.

De conformidad con lo establecido en el Decreto 27-92, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículos 16 y 23, la devolución de crédito fiscal es un beneficio para los exportadores y los contribuyentes que venden a entidades exentas.

Según el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria, al 31 de diciembre de 2018, la Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores representó un total de Q1,963.96 millones, de un aprovisionamiento de Q2 mil 38.1 millones. Mientras, lo aprobado en 2017 ascendió a Q1 mil 357.70 millones. A su vez, en 2016 fueron habilitados Q1 mil 44.9 millones, monto que fue superado por los Q1 mil 943.71 millones de 2015.

La devolución de crédito fiscal puede darse de las siguientes tres formas:

- ✓ Compensación del pago del impuesto, lo cual consiste en restar del total del IVA, la parte de dicho impuesto que se pagó por adquisiciones de bienes y/o servicios que se utilizaron en el proceso productivo.

- ✓ Autoacreditamiento, aplicable para los contribuyentes que se registren como exportadores habituales y que reporten mensualmente una exportación promedio o mayor a Q100,000.00, para poder ser considerados agentes de retención, situación que se encuentra contemplada en el Decreto No. 20-2006. Lo anterior implica que del total del Impuesto al Valor Agregado que deben pagar por las adquisiciones realizadas, están autorizados para retener entre el 15% al 65% lo cual variará con respecto al tipo de producto o servicio a adquirir.

- ✓ Reintegro que se realiza a través del Ministerio de Finanzas Públicas y el Banco de Guatemala, derivado de autorizaciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para lo cual los exportadores deberán regirse en la normativa tributaria aplicable a las exportaciones, así como los procedimientos establecidos por la SAT. De las autorizaciones otorgadas por la Administración Tributaria, bajo el régimen general, algunos han sido agilizados por gestión de amparos, lo que conlleva devoluciones más prontas y con una menor fiscalización, derivado de los tiempos otorgados a la Administración tributaria, para resolver.

2.2.1 Crédito fiscal

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 15, del crédito fiscal, indica que “El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.”

De acuerdo al documento Estimación de la Devolución de Crédito Fiscal, de la Superintendencia de Administración Tributaria. “El Crédito Fiscal proviene de las operaciones afectas que el contribuyente genera en el período de un año, por la adquisición de bienes y la utilización de servicios originados de la actividad económica, la que supone la combinación de uno o más factores de producción

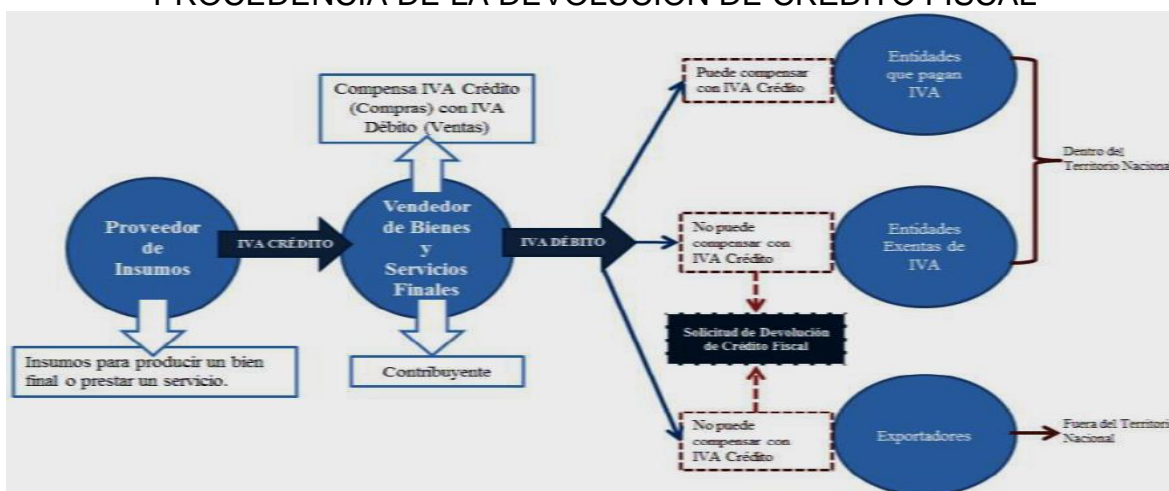
con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios”.

2.2.2 Procedencia del crédito fiscal

De conformidad con lo indicado con el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, “Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone 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.”

Para que puedan tener derecho a la devolución de crédito fiscal, los contribuyentes tienen que dedicarse a la exportación o ya sea que vendan o presten servicios a personas exentas o en el mercado interno, siempre que el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

FIGURA No. 1
PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL



Fuente: Documento Estimación de la Devolución de Crédito Fiscal, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por lo anterior, el resultado de la compensación entre el crédito y débito del contribuyente, será la devolución del saldo del crédito fiscal, saldo que deberá ser a causa de exportaciones realizadas por el contribuyente.

2.2.3 Estimación de la Devolución de Crédito fiscal a los exportadores

La Administración Tributaria, para el año 2018 realizó estimación de la devolución de crédito fiscal del IVA a los Exportadores, como se detalla a continuación:

FIGURA No. 2

ESTIMACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IVA A LOS EXPORTADORES AÑO 2018

(Montos en Millones de Quetzales)

DESCRIPCIÓN	2018
TOTAL	<u>2,849.0</u>
A. Devolución de crédito fiscal	2,484.4
B. Autoacreditamiento de los Exportadores	364.6

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria

El autoacreditamiento, reflejado en la figura anterior, se refiere al establecido en el artículo 1, Retenciones a cargo de terceros, del Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, mismo que resulta de la retención de entre el 15% y el 65% realizada por los exportadores autorizados para el efecto, lo cual variará con respecto al tipo de producto a adquirir.

2.2.4 Regímenes de devolución de crédito fiscal

Los contribuyentes que tengan derecho a reclamar devolución de crédito fiscal, podrán inscribirse a tres regímenes establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo éstos: Régimen general, régimen optativo y régimen especial, asimismo, recientemente se aprobó el régimen especial electrónico de devolución

de crédito fiscal a los exportadores, creado a través del artículo 6 del Decreto 4-2019, Ley para la Reactivación Económica del Café de fecha 30 de abril de 2019, sin embargo, dicho decreto establece que el régimen entrará en vigencia 06 meses después de la vigencia del mismo, es decir el 08 de octubre de 2019.

Para el efecto se hará énfasis al régimen general, derivado que es el régimen que menores requisitos exige a los exportadores, para autorizar la procedencia de la devolución de crédito fiscal.

2.2.4.1 Régimen General

El procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal, se encuentra regulado en el artículo 23 “A”, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica que “Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

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

2.2.4.2 Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal Régimen General

La Intendencia de Fiscalización el 30 de enero de 2018 aprobó el documento denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, versión I, con identificación PR-IF/DEC-EF-02, mismo que entre otros, tiene por objeto normar las actividades a realizar para el trámite de los expedientes que se formen en virtud de las solicitudes para devolución de crédito fiscal del Régimen General presentadas por los contribuyentes, dar lineamientos, direccionar las auditorías haciendo uso de los modelos de gestión de riesgo, así

como fortalecer los procesos de fiscalización en apego al cumplimiento de la normativa legal vigente y gran parte de los direccionamientos se fundamentan en los resultados de análisis de riesgo, lo que determina si se realiza o no auditoría de campo, por lo que no en todos los casos se realizan auditorías de campo, optando por auditorías de gabinete, sin embargo, al no realizar auditorías de campo y verificaciones físicas de las líneas de proveedores de los exportadores, no se comprueba que la procedencia de los créditos fiscales reclamados por el exportador, sean lícitos, lo que conlleva a autorizar devoluciones de créditos fiscales improcedentes.

Por lo anterior, es de suma importancia que se fortalezcan los procedimientos de devolución de crédito fiscal del régimen general, mediante la ejecución de verificaciones de campo, tanto a los proveedores del exportador, como a segunda y tercera línea de la cadena de proveedores del exportador, y así evitar que se autoricen créditos fiscales improcedentes o fraudulentos y que en caso de la existencia de ilícitos penales, se puedan realizar oportunamente las denuncias correspondientes para evitar que los proveedores con antecedentes de defraudación tributaria, sigan facturando improcedentemente.

2.2.5 Autorización de la devolución de Crédito Fiscal Régimen General

La Superintendencia de Administración Tributaria, posterior a la recepción de la solicitud de crédito fiscal, emitirá el nombramiento de auditoría respectivo, notificará el requerimiento de información, y posteriormente procederá a realizar la auditoría para determinar la procedencia o improcedencia de la devolución del crédito fiscal, y si fuere el caso los ajustes respectivos, todo ello a través de la resolución respectiva.

Si derivado de la auditoría se encontraran indicios que un exportador o contribuyente que venda bienes o preste servicios a personas exentas del impuesto, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los

créditos fiscales, la Administración Tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Sin embargo, derivado que la Administración Tributaria, realiza sus auditorías con base en muestra, existe riesgo de no observar créditos fiscales improcedentes y por lo tanto no presentar las denuncias respectivas.

2.3 Gasto Tributario

De conformidad con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (2015), el gasto tributario es la “Transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia, más que por la vía del gasto directo.”

Lo anterior, según Surrey (1970) afecta la economía nacional, dado que son regresivos, generan ganancias inesperadas, crean estímulos o concesiones innecesarias, son más difíciles de administrar y controlar, lo que puede dar lugar a fraude o incluso a mayores errores involuntarios, además distorsionan las decisiones de los mercados, y obligan a mantener elevadas tasas.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria, en el documento Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central, período 2013-2016, define el gasto tributario como “el total de ingresos tributarios dejados de percibir por el gobierno central como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales contenidos en la Constitución Política de la República y otras leyes ordinarias incluyendo las leyes tributarias así como otros instrumentos de políticas económicas previstas por el Estado.”

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- realiza anualmente la estimación del gasto tributario referente a los recursos que no se perciben. Esta

proyección se convierte en una parte importante en la toma de decisiones para políticas públicas conforme el escenario macroeconómico elaborado por el Banco de Guatemala, así también considerando el escenario multianual de ingresos tributarios.

Según el Ministerio de Finanzas Públicas, en el documento Estimación del Gasto, ejercicio fiscal 2018, el gasto tributario tiene como objetivo “influir en el comportamiento de los agentes económicos para promover un crecimiento en la economía. Adicionalmente, supone una disminución de la recaudación fiscal, implicando una transferencia de recursos que pagan los contribuyentes con sus impuestos hacia actividades o grupos económicos específicos.”

Para el año 2018 la Superintendencia de Administración Tributaria realizó la siguiente estimación de gasto tributario, relacionada con el crédito fiscal:

Tabla 1

ESTIMACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO
Del Impuesto al Valor Agregado -IVA-
Año 2018
Millones de Quetzales

<i>Descripción</i>	<i>PIB</i>	<i>GT 2018</i>	<i>Estructura</i>	
			<i>% PIB</i>	<i>% GT</i>
Gasto tributario total	589,887.55	14,060.43	2.4%	100.00%
Impuesto Al Valor Agregado ^{/1}		9,094.37	1.5%	64.7%

^{/1}Se refiere a la recaudación total de IVA (Doméstico y de Importaciones).
(PIB) Producto Interno Bruto

Fuente: Portal SAT

De conformidad con la tabla anterior, el Producto Interno Bruto para el año 2018 representó Q589,887.55 millones, de lo cual el gasto tributario total representa el 2.4% equivalente a Q14,060.43 millones. De dicho gasto tributario, la administración tributaria estimó un total de Q9,094.37 millones, equivalente al 1.5% del PIB y el 64.7% sobre el valor total de la estimación del gasto tributario, por lo que la devolución de crédito fiscal representa un alto porcentaje del total global del gasto tributario estimado para el año 2018.

2.3.1 Gasto Tributario por devoluciones de crédito fiscal del IVA

De la estimación de gasto tributario para el año 2018, la Administración Tributaria autorizó devoluciones de crédito fiscal a exportadores bajo el régimen general, como se detalla a continuación:

Tabla 2

“Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores en el Régimen General”
Año 2018
Millones de Quetzales

Descripción	2018
<i>Enero</i>	115.73
<i>Febrero</i>	141.78
<i>Marzo</i>	397.7
<i>Abril</i>	17.05
<i>Mayo</i>	3.19
<i>Junio</i>	38.43
<i>Julio</i>	26.5
<i>Agosto</i>	28.67
<i>Septiembre</i>	31.66
<i>Octubre</i>	32.45
<i>Noviembre</i>	32.81
<i>Diciembre</i>	189.5
Total Devolución de Crédito Fiscal, Régimen General	1,055.48
<i>Gasto tributario estimado (IVA)</i>	9,094.37
% que representa la devolución de crédito fiscal régimen general, respecto del gasto tributario (IVA)	11.6%

Fuente: Portal SAT

La devolución de crédito fiscal a exportadores autorizada bajo el régimen general fue de Q1,055.48 millones, equivalente al 11.6%, lo cual representó un alto porcentaje del total global de gasto tributario estimado por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

Según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 23, se establece que “Para los efectos de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones.”

Por lo anterior, el monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el artículo 25 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal. Para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de este crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto. Lo regulado en el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, obedece a que debe existir una reserva para que dichas devoluciones puedan hacerse efectivas y una vez realizada la devolución de crédito fiscal, pasarán a formar parte del gasto tributario y constituirán un egreso del presupuesto.

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 la investigación relacionado con: el Análisis de los Procedimientos Tributarios de Devolución de Crédito Fiscal a Empresas Exportadoras, bajo el régimen general y su Incidencia en el gasto tributario, y en general, la metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

3.1 Definición del problema

En relación a la política fiscal del país, existen factores incidentes como lo es el otorgamiento de beneficios fiscales como exenciones; deducciones, tasas reducidas y privilegios que limitan la progresividad del sistema tributario frente a la adopción de políticas públicas, sin embargo, el gasto tributario derivado del incentivo por concepto de devoluciones de crédito fiscal, bajo el régimen general, puede incrementarse de más y por ende provocar menoscabo en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado, por el otorgamiento de devoluciones que incluyan créditos fiscales improcedentes, a causa de procedimientos tributarios insuficientes y verificaciones inoportunas de la primera línea y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores.

3.1.1 Especificación del problema

Los procedimientos aplicados por la Administración Tributaria, para evaluar la procedencia de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general, no contemplan verificaciones que abarquen la primera línea, segunda y subsiguientes, hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores.

3.1.1.2 Punto de vista

Tributario y fiscalización.

3.1.2.1 Unidad de análisis

Empresas exportadoras, bajo el régimen general de devolución de crédito fiscal

3.1.2.2 Período a investigar

Año 2018

3.1.2.3 Ámbito geográfico

Ciudad de Guatemala

3.2 Objetivos

3.2.2 Objetivo general

Determinar la incidencia que tienen las devoluciones de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general, en el gasto tributario.

3.2.3 Objetivos específicos

- Establecer la existencia de procedimientos tributarios de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, bajo el régimen general.
- Establecer si son efectivas las herramientas para la evaluación de la procedencia de devoluciones de crédito fiscal, para detectar oportunamente créditos fiscales improcedentes.
- Establecer si los procedimientos de la Administración Tributaria, aplicados para evaluar la procedencia de las devoluciones de crédito fiscal, contribuyen a detectar créditos fiscales improcedentes y a disminuir el gasto tributario.

3.3 Hipótesis

La aplicación de procedimientos tributarios efectivos para evaluar la procedencia de devoluciones de crédito fiscal, a las empresas exportadoras, bajo el régimen general, permite detectar oportunamente créditos fiscales improcedentes en la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores y contribuyen a disminuir el gasto tributario por concepto de devoluciones de crédito fiscal.

3.3.2 Especificación de variables

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

Variable Independiente

Devoluciones de crédito fiscal improcedentes

Variables dependientes

Gasto tributario

3.4 Técnicas de Investigación aplicada

3.4.1 Técnicas de investigación documental

Para obtener la información se usaron las técnicas de investigación documental siguientes:

- ✓ Recopilación de datos existentes, tales como: Estadísticas relacionadas con: Devoluciones de crédito fiscal otorgadas a los exportadores durante el año 2018, bajo el régimen general; estimaciones de gasto tributario, entre otras, publicadas por la Superintendencia de Administración Tributaria; asimismo, información relacionada con el presupuesto de ingresos y egresos del Estado publicadas por Ministerio de Finanzas Públicas; entre otros.

- ✓ Recopilación de información extraída de leyes en materia tributaria y presupuestaria, tales como la Constitución Política de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Tributario, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, documento denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, Versión I aprobado el 30 de enero de 2018, sitios web y otros documentos en archivos electrónicos, relacionados con el tema.
- ✓ Recopilación de información del Banco de Guatemala y Superintendencia de Administración Tributaria, relacionada con las devoluciones de crédito fiscal otorgadas durante el año 2018, bajo el régimen general.
- ✓ Organización, interpretación y análisis de la información obtenida.

3.4.2 Técnicas de investigación de campo

- ✓ Se trasladó un cuestionario a 6 funcionarios y empleados de la Intendencia de Fiscalización, relacionado con los procedimientos de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general, aplicados durante el año 2018.
- ✓ Se trasladó un cuestionario a 11 funcionarios y empleados de la Sección de Crédito Fiscal de la Gerencia de Contribuyentes Medianos, relacionado con los procedimientos aplicados para la devolución de crédito fiscal durante el año 2018.
- ✓ Se analizó el contenido del Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, versión I, con identificación PR-IF/DEC-EF-02, mismo que entre otros, tiene por objeto normar las actividades a realizar para el trámite de los expedientes de las solicitudes para devolución de crédito fiscal del Régimen General presentadas por los contribuyentes, dar lineamientos, direccionar las auditorías, entre otros.

4 Análisis y Discusión de Resultados

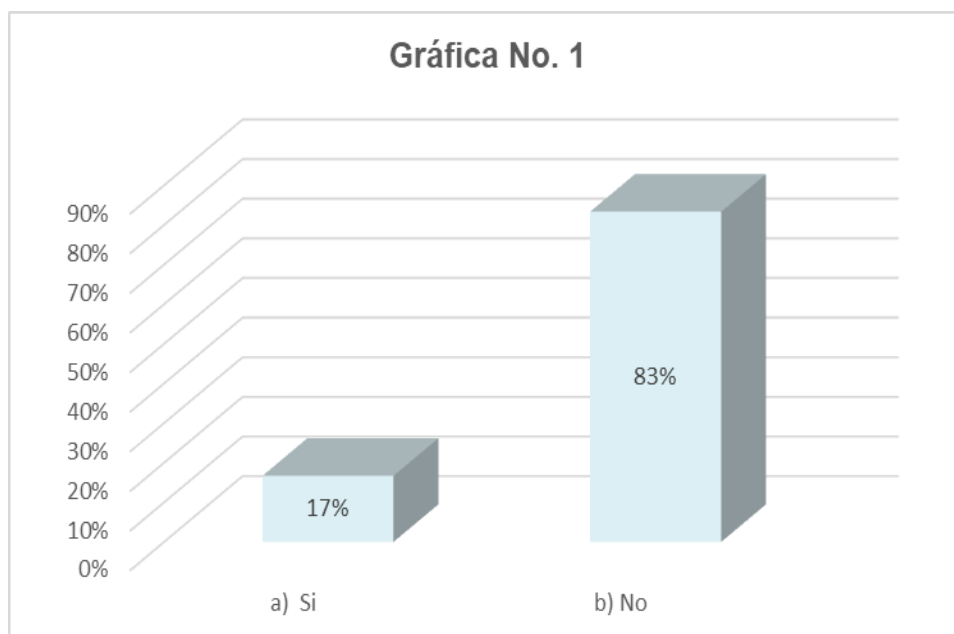
El presente capítulo expone los resultados de la investigación relacionados con el Análisis de los Procedimientos Tributarios de Devolución de Crédito Fiscal, a Empresas Exportadoras, bajo el régimen general y su Incidencia en gasto tributario.

4.1 Cuestionario No. 1, para personal de la Intendencia de Fiscalización

De una muestra de 6 encuestas trasladadas a personal de la Intendencia de Fiscalización, relacionada con los procedimientos tributarios para la devolución de crédito fiscal, se obtuvo los siguientes resultados:

Pregunta No. 1

¿La Administración Tributaria durante el año 2018, contaba con la tecnología informática necesaria para fortalecer los controles de fiscalización de cada uno de los regímenes de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras?

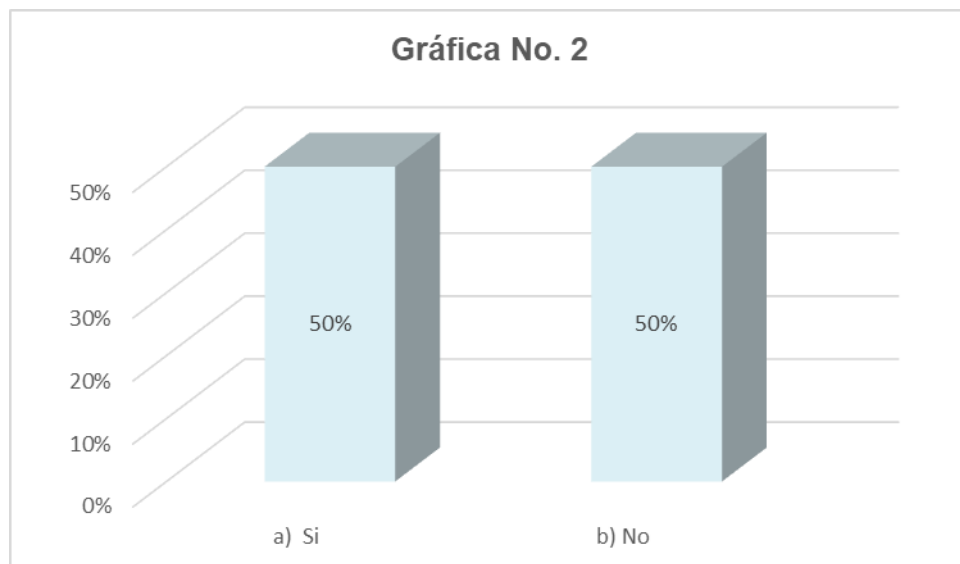


Fuente: Investigación propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, la tecnología informática de la Administración Tributaria no fue suficiente para el fortalecimiento de los controles de fiscalización, lo cual repercute en efectividad de la evaluación de la procedencia de la devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras, misma que mejoraría con la implementación de enlaces informáticos que se encuentren al alcance de los auditores tributarios que les permita consultar información actualizada y real de las compras y ventas de los exportadores y las líneas de proveedores de los mismos, además, que todos los exportadores hagan uso de facturas electrónicas.

Pregunta No. 2

¿Los procedimientos de solicitud de devolución de crédito fiscal de la SAT, aplicables para el año 2018, bajo el régimen general, contemplaban procedimientos suficientes para fiscalizar a la primera línea, segunda, y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

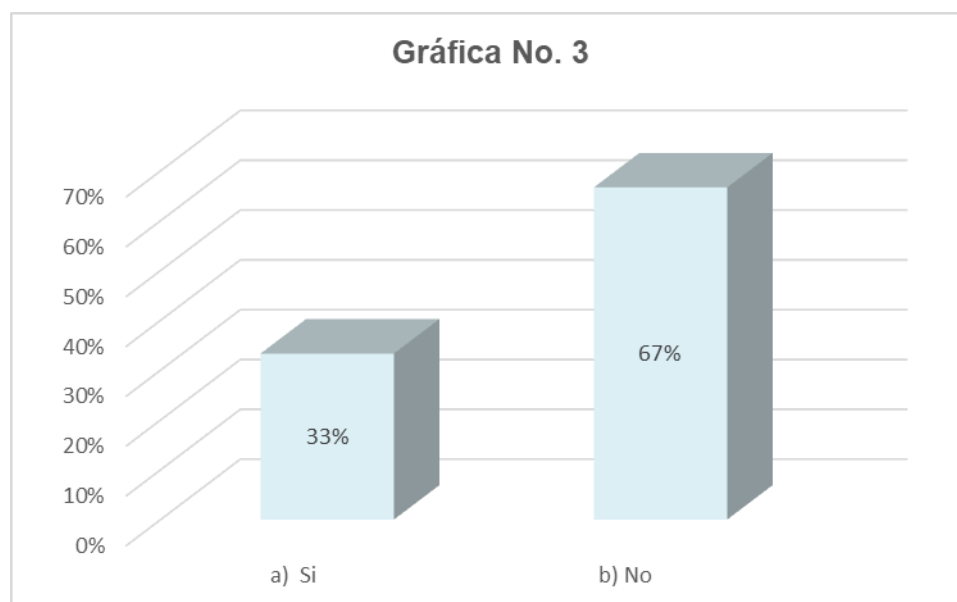


Fuente: Investigación propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, los procedimientos autorizados para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal de los exportadores, bajo régimen general, necesitan ser reforzados a efecto que se fiscalicen efectivamente la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores y se realicen los cruces de información oportunamente.

Pregunta No. 3

¿Los procedimientos de solicitud de devolución de crédito fiscal de la SAT, aplicables para el año 2018, derivados de amparos, contemplaban procedimientos suficientes para minimizar los riesgos de la existencia de créditos fiscales fraudulentos?



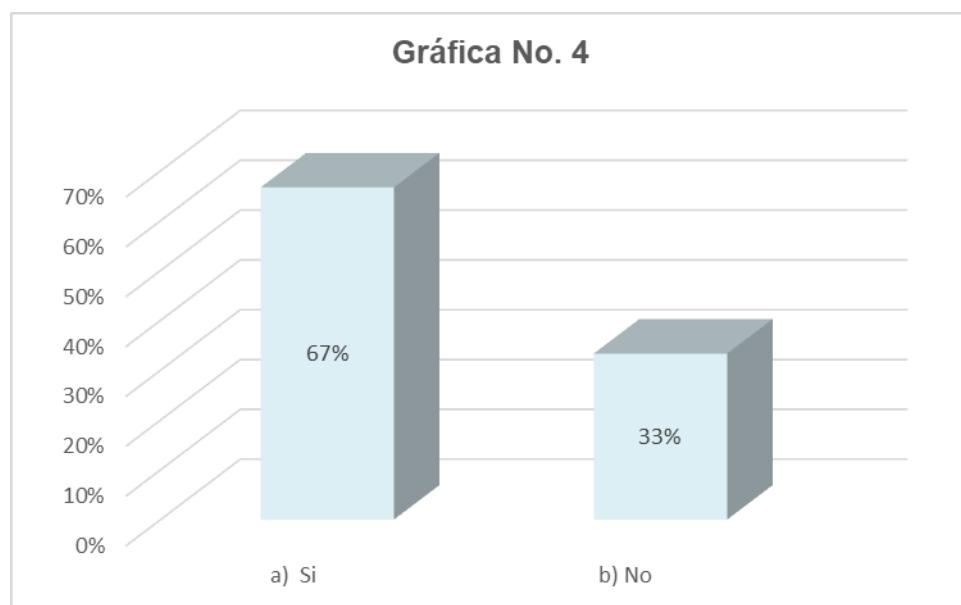
Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: En virtud de los plazos cortos de los amparos otorgados, con fundamento en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, los procedimientos aplicados por la Administración Tributaria no son suficientes para realizar oportunamente los cruces de información respectivos con la primera línea

de proveedores de los exportadores, la segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores, lo que incrementa el riesgo de la existencia de créditos fiscales fraudulentos.

Pregunta No. 4

¿Los procedimientos de devolución de crédito fiscal a los exportadores, de los 3 regímenes, se encuentran al alcance de los exportadores, para que los mismos puedan ser consultados?



Fuente: Investigación Propia, año 2019

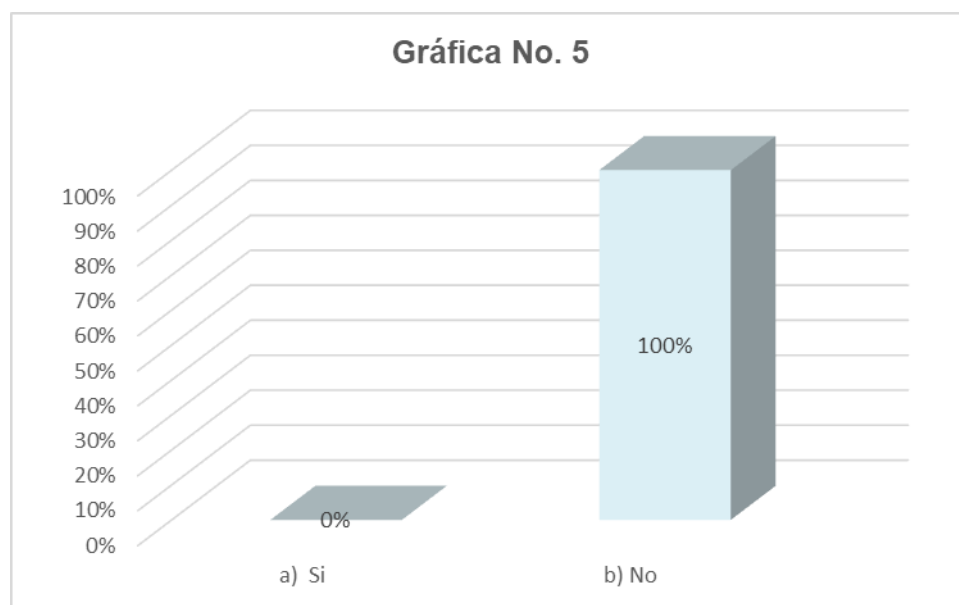
Análisis: Los manuales de procedimientos para solicitud de devolución de crédito fiscal, se encuentran publicados en el portal de la Administración Tributaria, lo que permite a los exportadores solicitar las devoluciones respectivas, con fundamento en los procedimientos autorizados para el efecto.

Dichos procedimientos, se encuentran realizados con fundamento en la normativa tributaria vigente y aplicable, sin embargo, para el caso específico del régimen

general, el porcentaje de muestra de proveedores a evaluar es muy bajo, no obstante, el monto solicitado corresponde al 100% del crédito fiscal, por lo que el porcentaje de revisión debería ser lo más elevado posible para minimizar el riesgo de créditos fiscales fraudulentos.

Pregunta No. 5

¿Ha considerado la Administración Tributaria, algún método de eliminación del proceso de devolución de crédito fiscal y la sustitución definitiva por un método de retenciones directas del Impuesto al Valor Agregado?



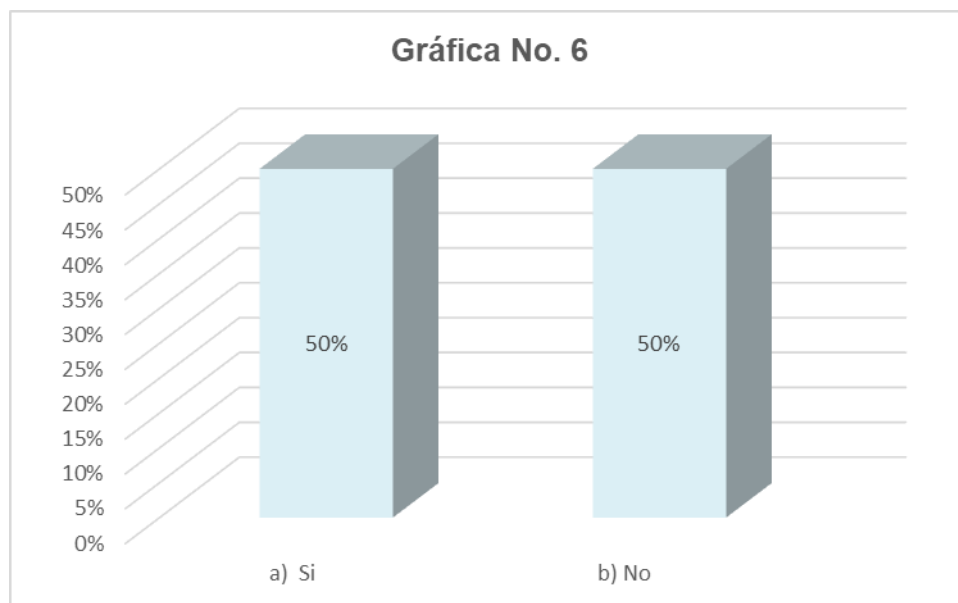
Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, no existe un método de eliminación del proceso de devolución de crédito fiscal a exportadores y no se ha implementado algún método de retenciones directas de IVA en sustitución de dicho proceso, sin embargo, con el uso de exenciones de IVA y la obligatoriedad del uso de facturas electrónicas por parte de los exportadores y sus líneas de proveedores, se minimizaría el gasto tributario, en virtud que disminuiría el riesgo de autorizar créditos fiscales improcedentes.

De lo anterior, con fecha 30 de abril de 2019, se publicó en el Diario de Centroamérica, el Decreto número 4-2019, Ley para la Reactivación Económica del Café, mismo que en el artículo 6 crea el régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal, régimen que cobró vigencia el 08 de octubre de 2019 y es aplicable para dicho régimen especial, sin embargo, a nivel nacional el uso de facturas manuales por parte de proveedores de exportadores, es alto.

Pregunta No. 6

¿La Administración Tributaria cuenta con mecanismos que permitan verificar la pertinencia del proceso de devolución de crédito fiscal?



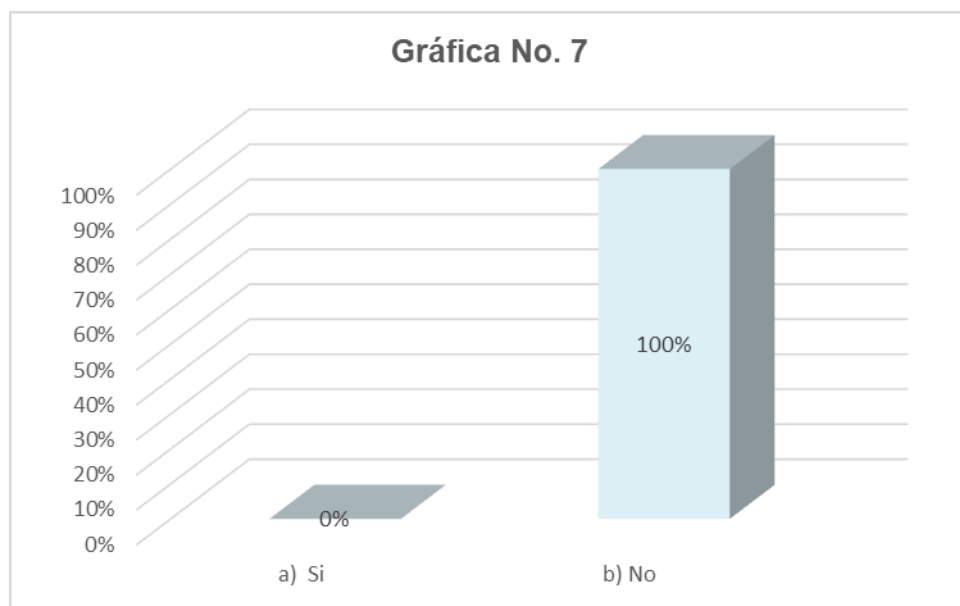
Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, los mecanismos que permitan verificar la pertinencia del proceso de devolución de crédito fiscal, no son suficientes para minimizar el riesgo de autorizaciones improcedentes, lo cual repercute en el gasto tributario, por lo que es importante que de manera constante se evalúe la efectividad de los procedimientos implementados y autorizados por la

Administración Tributaria y se actualicen de acuerdo a la normativa tributaria vigente y a los índices de defraudación tributaria a nivel nacional.

Pregunta No. 7

¿Existe algún procedimiento establecido en la Administración Tributaria para que se publique mensualmente en el portal, los proveedores de bienes y servicios con antecedentes de defraudación tributaria?



Fuente: Investigación Propia, año 2019

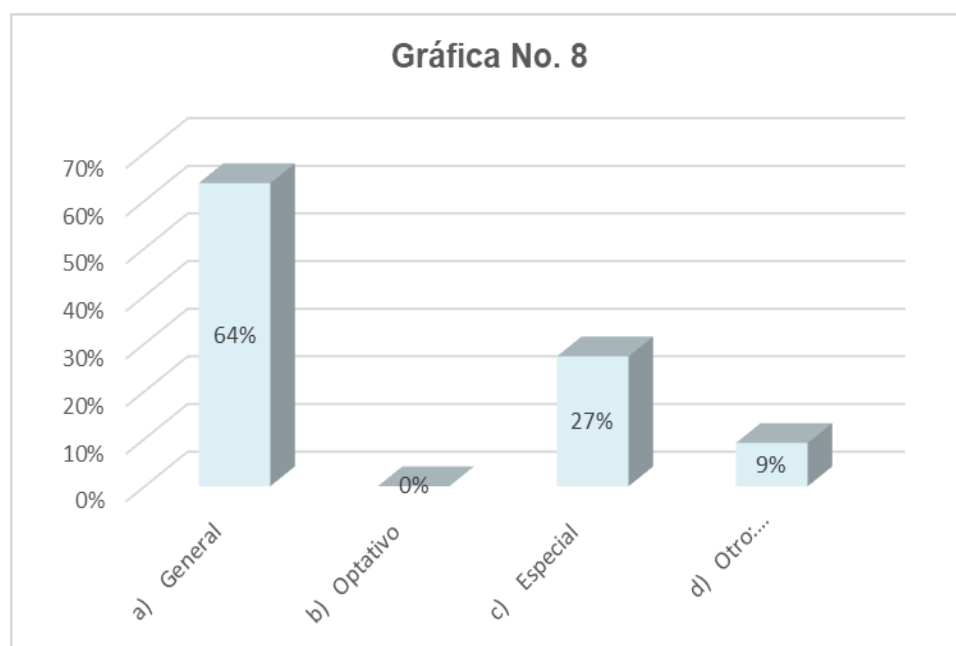
Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, el portal de la Administración Tributaria, no contempla las publicaciones relacionadas con los proveedores con antecedentes de defraudación tributaria, lo cual afecta a los exportadores y a los auditores tributarios, en virtud que de existir dicha información pública, los exportadores podrían abstenerse de adquirir bienes y/o servicios que originen créditos fiscales improcedentes y los auditores tributarios y funcionarios directivos podrían abstenerse de autorizar créditos fiscales relacionados con dichos proveedores.

4.2 Cuestionario No. 2 para funcionarios y fiscalizadores

De una muestra de 11 encuestas trasladadas a personal de la Sección de Crédito Fiscal de la Gerencia de Contribuyentes Medianos, relacionada con la incidencia de las devoluciones de crédito fiscal, en el gasto tributario, se obtuvo los siguientes resultados:

Pregunta No. 1

¿Cuál fue el régimen más utilizado por los exportadores para solicitar devolución de crédito fiscal?

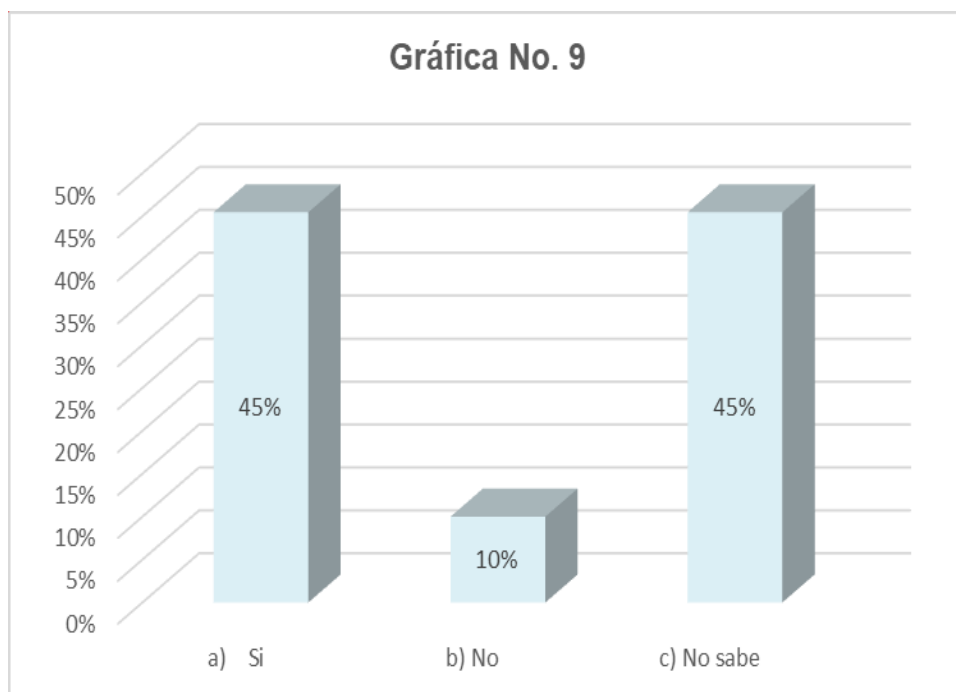


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: El régimen de solicitud de devolución de crédito fiscal más utilizado, durante el año 2018, fue el régimen general, mismo que conlleva un tiempo de espera mayor con respecto al resto de los regímenes, sin embargo, dicho régimen requiere de menores requisitos, por lo que resulta más conveniente para la mayoría de exportadores.

Pregunta No. 2

¿Existen planes de fiscalización para verificar la procedencia de la devolución de crédito fiscal a exportadores, bajo los 3 regímenes (general, optativo y especial) y las solicitudes de devolución de crédito fiscal gestionadas a través de amparo?

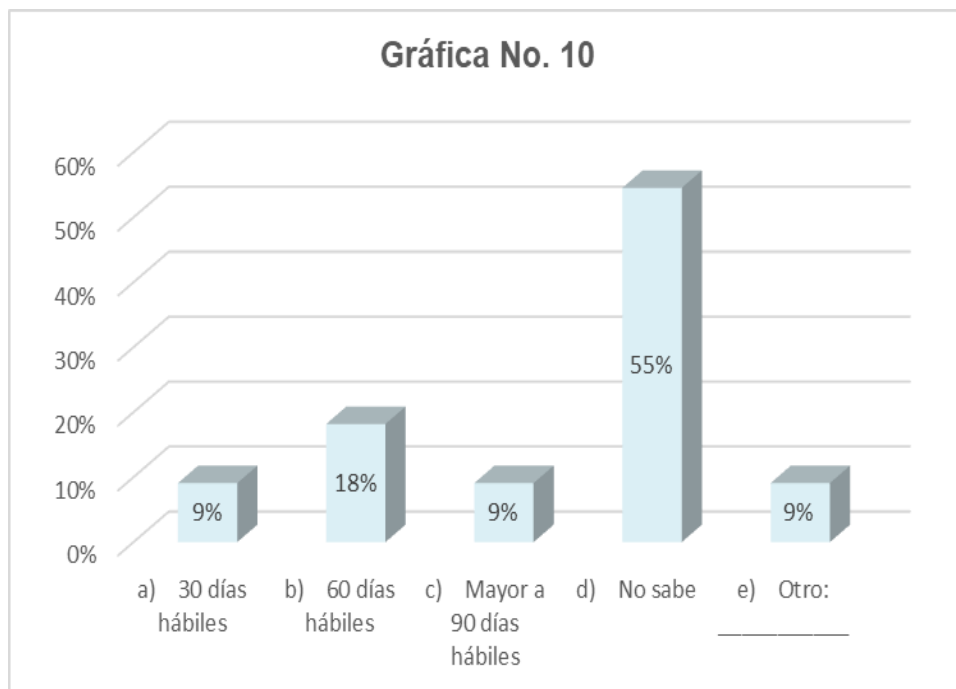


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, la existencia de planes de fiscalización, es baja, lo cual implica que se limite la cantidad de auditorías y que el alcance de las mismas, abarque principalmente a la primera línea de proveedores de los exportadores, dependiendo de la carga de trabajo que tenga el equipo asignado a cada contribuyente exportador, por lo que se limitan las fiscalizaciones a las subsiguientes líneas de proveedores de los exportadores y por ende se incrementa el riesgo de no detectar oportunamente, los créditos fiscales improcedentes respectivos.

Pregunta No. 3

¿Cuál fue el plazo promedio para resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general?

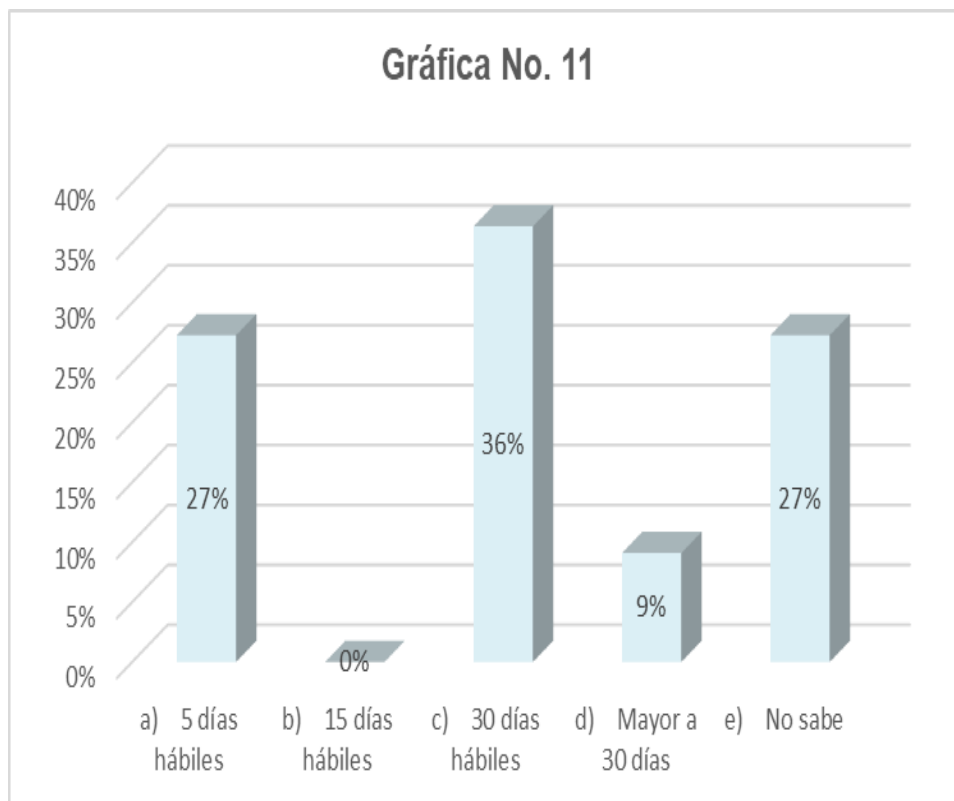


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: La Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla 30 y 60 días para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal a exportadores, sin embargo, el Código Tributario en el artículo 47, prescripción, establece un plazo de hasta 4 años a partir de la solicitud de devolución de crédito fiscal realizado por el exportador. Lo anterior, perjudica la oportunidad de las fiscalizaciones, ya que en muchos casos, la Administración Tributaria se ve limitada en la fiscalización de la primera línea de proveedores de los exportadores y subsiguientes hasta completar la cadena de proveedores, en virtud que cuando la Administración Tributaria desea fiscalizar, la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, ha prescrito.

Pregunta No. 4

¿Cuál fue el plazo promedio otorgado a la SAT, para resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal, derivadas de amparos?

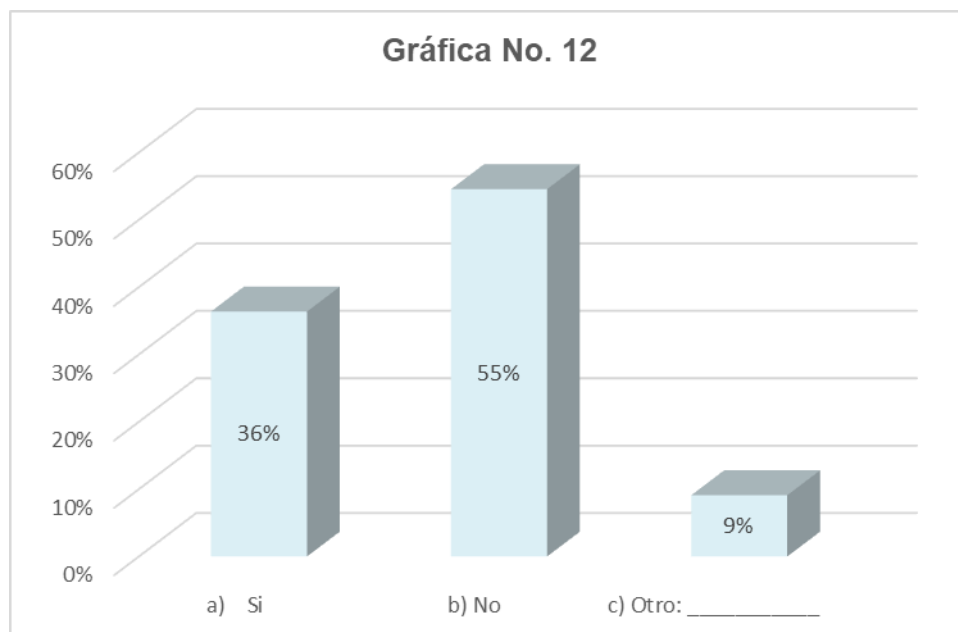


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, el plazo promedio otorgado a la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el año 2018, fue de 30 días para resolver la procedencia de devolución de crédito fiscal, derivados de amparos, el cual no permite realizar los cruces de información suficientes para la determinación de créditos fiscales improcedentes, sin embargo, la Administración Tributaria está facultada a realizar verificaciones posteriores dentro del plazo de prescripción, mismas que no se encuentran contemplada en el manual de procedimientos de devolución de crédito fiscal.

Pregunta No. 5

¿En las devoluciones de crédito fiscal autorizada bajo el régimen general, fue posible efectuar cruces de información suficientes a la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

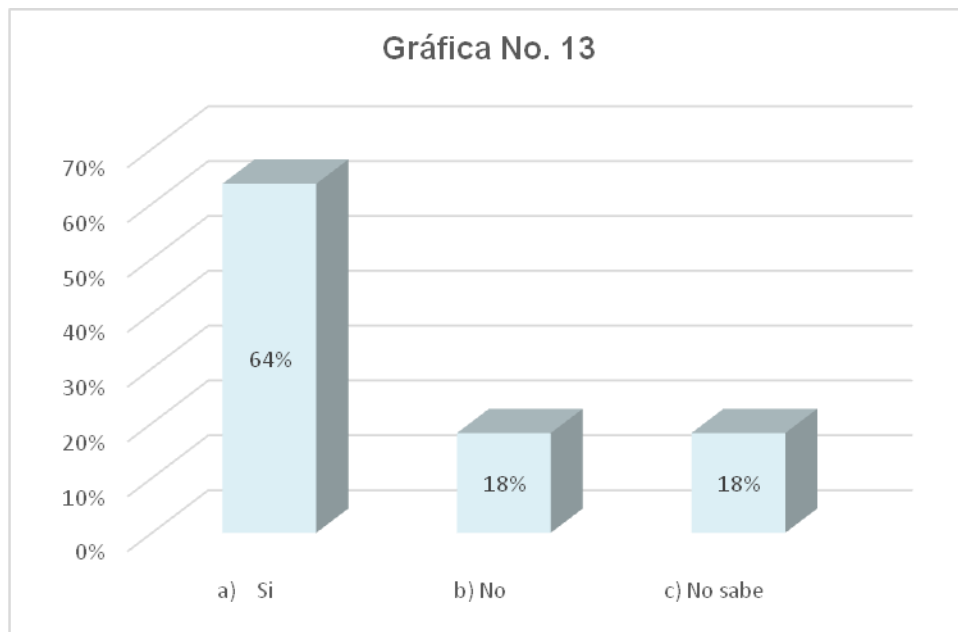


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: El procedimiento de devolución de crédito fiscal, bajo el régimen general, autorizado e implementados por la Administración Tributaria, publicado en el portal de SAT, no contempla cruces de información suficientes a la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores, lo que representa riesgo de autorizar devoluciones de créditos fiscales fraudulentos.

Pregunta No. 6

¿Considera que es factible hacer más efectivas las verificaciones de la procedencia de la devolución de crédito fiscal a los exportadores?

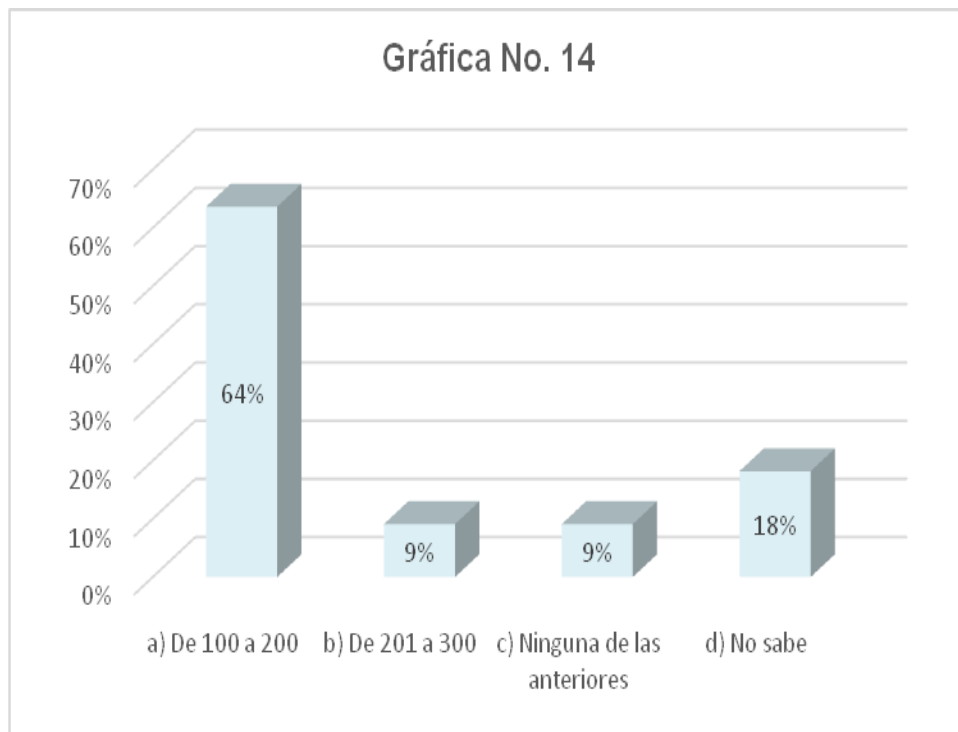


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: Derivado de la gráfica anterior, se concluye que los procedimientos autorizados por la Administración Tributaria, pueden ser mejorados con el objeto de minimizar riesgos de autorizar devoluciones de créditos fiscales fraudulentos, es aspectos tales como el incremento en el porcentaje de la muestra de proveedores de los exportadores a evaluar, realizar cruces de información entre los exportadores y la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de proveedores de los exportadores, para detectar oportunamente, la existencia de créditos fiscales fraudulentos.

Pregunta No. 7

¿Cuál es la cantidad promedio de auditores tributarios asignados para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal del IVA, durante el año 2018?

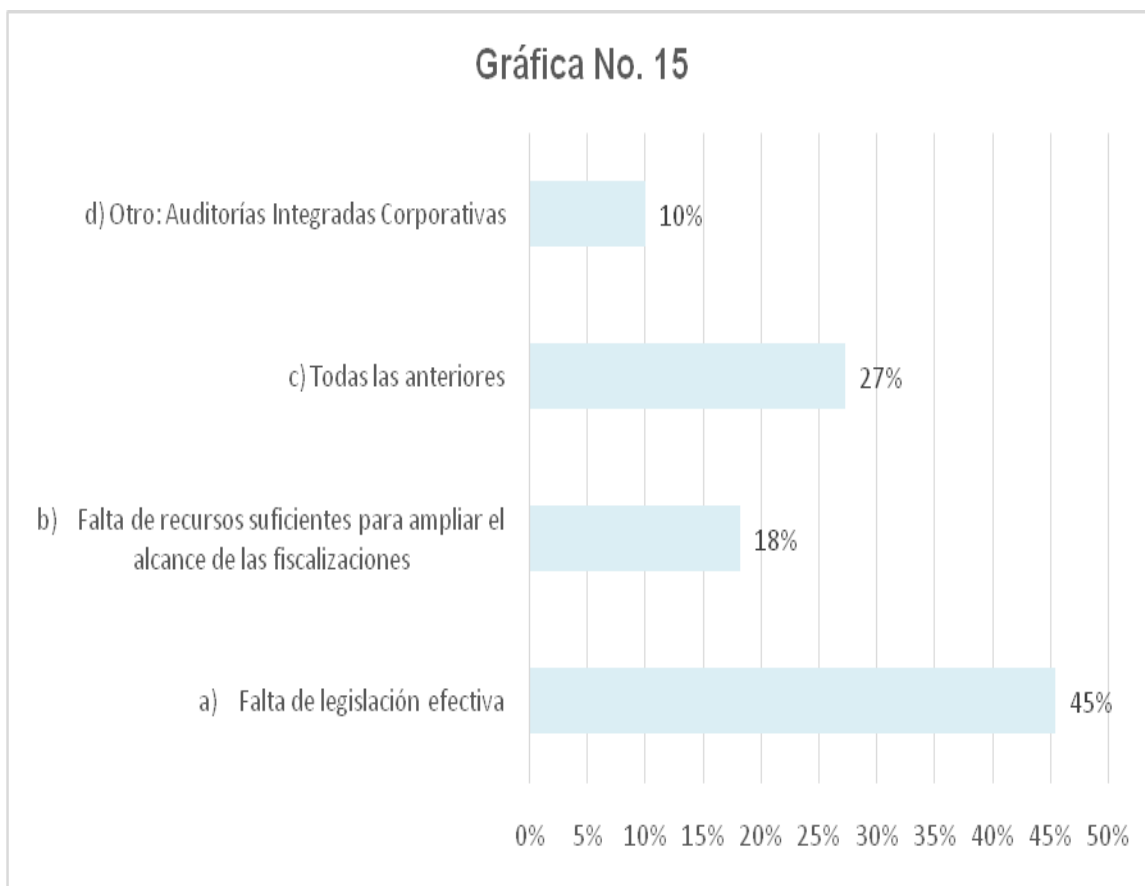


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: De conformidad con la gráfica anterior, el promedio de auditores tributarios asignados para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal, representan entre 100 a 200, cantidad que resulta insuficiente para atender las auditorías relacionadas con la determinación de la procedencia de la devolución de crédito fiscal.

Pregunta No. 8

¿Cuáles considera que son las limitantes en Guatemala para la fiscalización de las empresas exportadoras?

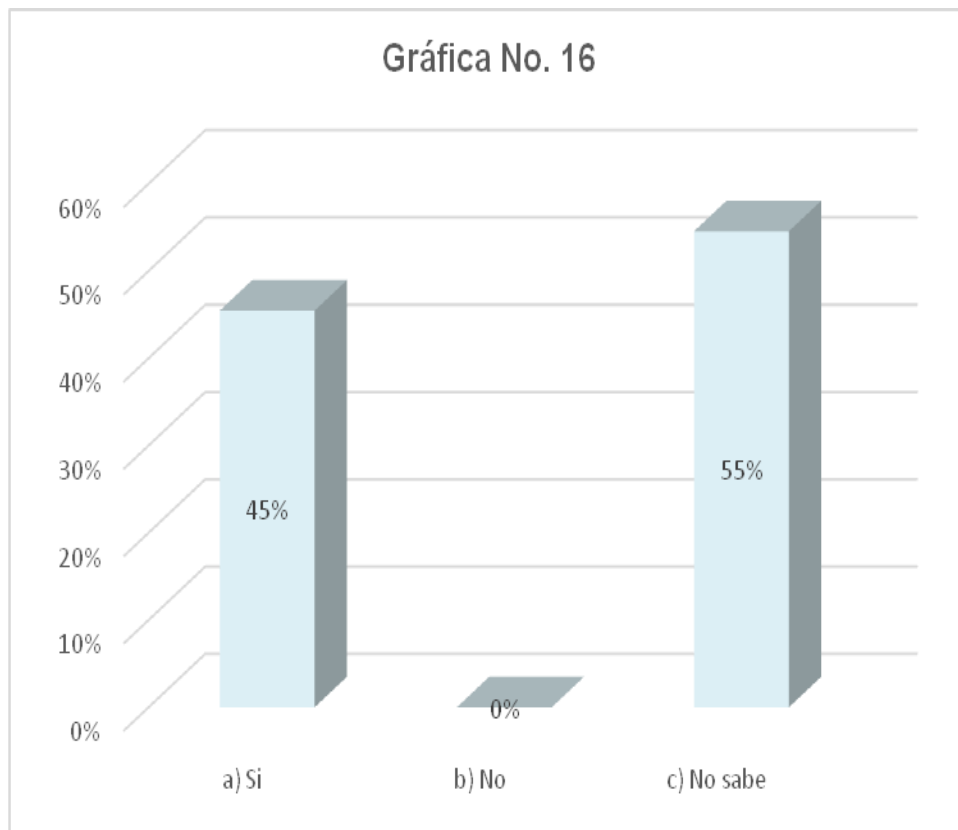


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: En virtud de lo anterior, existen limitantes que conlleva fiscalizaciones insuficientes dirigidas a los exportadores y su línea de proveedores, siendo las principales, las relacionadas con falta de legislación efectiva, lo que se complementa con la falta de recursos suficientes, así como la falta de auditorías integradas que permitirían abarcar el alcance de las fiscalizaciones, lo que implica riesgo de autorizar devoluciones de crédito fiscal que incluyan créditos fiscales improcedentes, y afectación al presupuesto de Egresos del Estado, en virtud que se disminuiría el monto de la reserva custodiada por el Banco de Guatemala por concepto de devolución de crédito fiscal, asimismo, la disminución en dicha reserva, no permite cumplir con la totalidad de devoluciones de crédito fiscal que si se encuentran de acuerdo a la legislación tributaria.

Pregunta No. 9

¿Se han recibido denuncias de posible defraudación tributaria de las empresas exportadoras, de la primera línea de proveedores y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

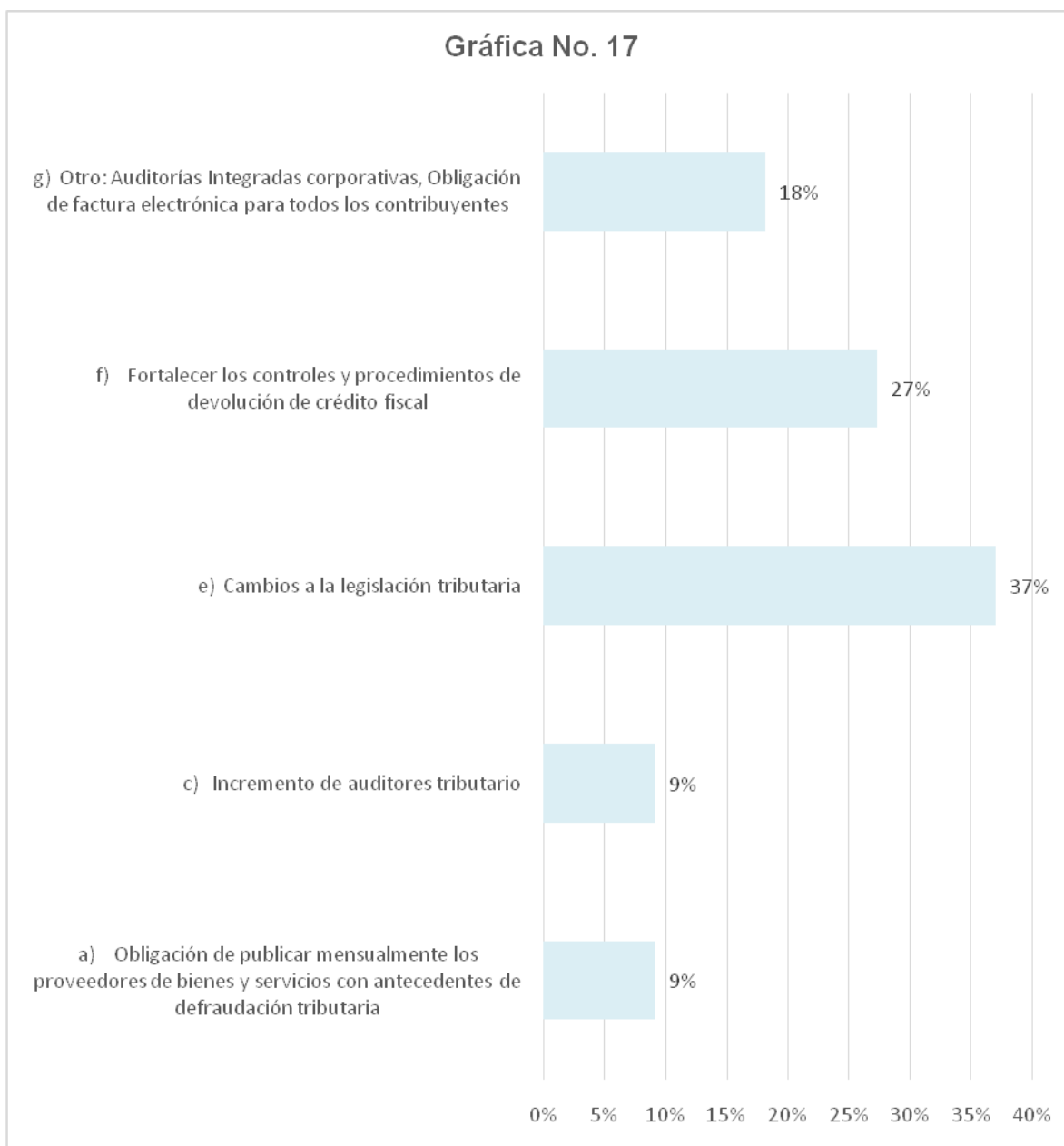


Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: Derivado de la gráfica anterior, la Administración Tributaria ha recibido denuncias de posible defraudación tributaria, por parte de las empresas exportadoras, así como de la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores, sin embargo, el manual de procedimientos de devolución de crédito fiscal, no establece las acciones a seguir ante dichas situaciones.

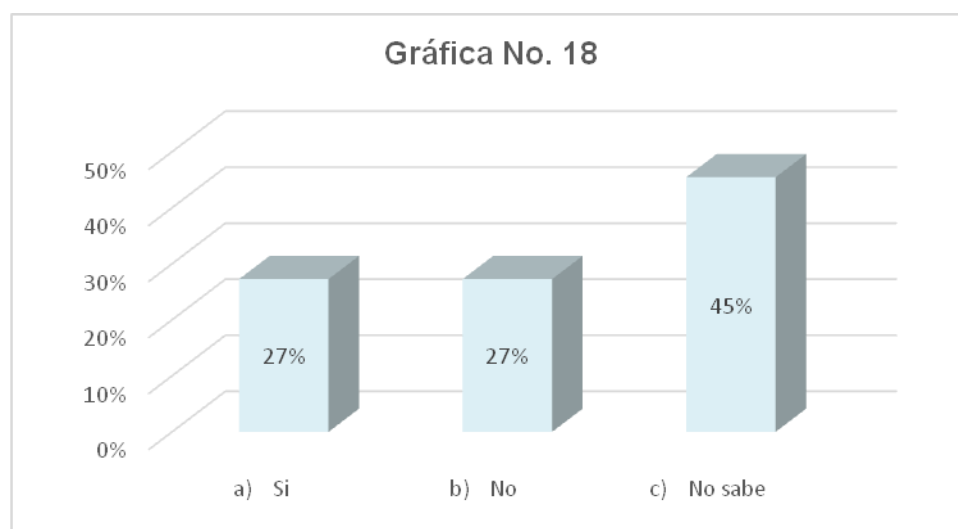
Pregunta No. 10

¿Cuál cree que sería la solución para la correcta fiscalización de las empresas exportadoras, la primera línea de proveedores y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?



Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: Derivado de la gráfica anterior, en su mayoría el personal fue de la opinión que los cambios en la legislación tributaria y el fortalecimiento de los controles y procedimientos de devolución de crédito fiscal, representaría la solución para la correcta fiscalización de las empresas exportadoras, la primera línea de proveedores y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores.



Fuente: Investigación Propia, año 2019

Análisis: Derivado de la gráfica anterior, el 45% del personal desconoce si la cantidad de proveedores con antecedentes de defraudación tributaria mensualmente, lo cual evidencia que no se cuentan con mecanismos informativos para que el personal conozca de dichos proveedores, para ser considerados en las verificaciones de la procedencia de la devolución de crédito fiscal.

4.3 Análisis de resultados

En virtud de las interrogantes detalladas con anterioridad, se estableció que los procedimientos tributarios autorizados para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal bajo el régimen general, no contemplan lineamientos suficientes, que contribuyan a detectar de manera efectiva y oportuna créditos

fiscales improcedentes en la en la primera línea y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores, en consecuencia se incrementa el gasto tributario y se produce menoscabo en el presupuesto de egresos del Estado.

Asimismo, de conformidad con estadísticas publicadas en el portal del Banco de Guatemala, los ingresos tributarios del año 2018, ascendió a Q58,835.6 millones, de los cuales Q13,263.4 millones fue por concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA- doméstico, de los cuales al 31 de diciembre de 2018 se realizó una estimación de gasto tributario por concepto de IVA por valor de Q9,094.37 millones. De dicho gasto tributario, se realizó devolución de crédito fiscal a exportadores bajo el régimen general, por valor de Q1,055.48 millones, equivalente al 11.6%, lo cual representó un alto porcentaje del mismo.

CONCLUSIONES

1. Durante el proceso de investigación, se confirmó la hipótesis, en virtud que la aplicación de los procedimientos tributarios no son efectivos para evaluar la procedencia de devoluciones de crédito fiscal, a las empresas exportadoras, bajo el régimen general, por lo que no contribuyen a disminuir el gasto tributario, derivado que no permiten detectar créditos fiscales improcedentes en la cadena de crédito fiscal de las empresas exportadoras.
2. En virtud de la investigación realizada, se estableció que la Administración Tributaria, no cuenta con las herramientas efectivas para detectar oportunamente créditos fiscales improcedentes en la cadena de comercialización y/o producción de los proveedores de los exportadores, ya que no se cuentan con información pública de los proveedores con antecedentes de defraudación, asimismo, existen limitantes en las fiscalizaciones, como lo son los plazos de los mismos y los recursos suficientes para ampliar el alcance de las fiscalizaciones.
3. La aplicación de procedimientos tributarios insuficientes, tiene una incidencia directa en el incremento del gasto tributario, en virtud que el Banco de Guatemala, debe desembolsar los créditos fiscales autorizados por la Administración Tributaria, mismos que podrían no ser desembolsados, si se detectase oportunamente créditos fiscales improcedentes.

RECOMENDACIONES

1. Derivado de la revisión del contenido del documento denominado Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, versión I, con identificación PR-IF/DEC-EF-02, se recomienda que se fortalezcan los lineamientos incluidos en el mismo, a través de verificaciones de extremos, previo a las autorizaciones de devolución de créditos fiscales, a efecto que las fiscalizaciones abarquen un alcance más amplio, con respecto a la fiscalización de la primera, segunda, tercera línea y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores.
2. Que se permita visualizar en el portal de la Administración Tributaria, los contribuyentes que hayan incurrido en defraudación tributaria y que el mismo sea actualizado mensualmente, con el objeto que tanto los exportadores como los auditores tributarios, tengan acceso a realizar las consultas respectivas, para que se considere previo a la adquisición de bienes y/o servicios para el caso de los exportadores, y que se considere si se autoriza o no la solicitud de devolución de crédito fiscal, para el caso de los auditores tributarios.
3. Que se implementen alertivos en el Sistema Informático de SAT, a efecto que los auditores tributarios, tengan conocimiento oportuno de los contribuyentes que hayan incurrido en defraudación tributaria, para evitar autorizar créditos fiscales improcedentes, y con ello disminuir el gasto tributario.

REFERENCIAS

1. Asamblea General Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Mayo 1985.
2. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Serie No. 1, Impuesto al Valor Agregado en Países de América Latina. Junio 2014.
3. Congreso de la República. Código Tributario. Decreto Número 6-91.
4. Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio. Decreto 2-70.
5. Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando. Decreto 04-2012.
6. Congreso de la República. Ley de Actualización Tributaria. Decreto Legislativo Número 10-2012.
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto 1-86.
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número. 27-92.
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica del Presupuesto. Decreto Número 101-97.
10. Congreso de la República de Guatemala. Ley para la Reactivación Económica del Café. Decreto 4-2019.
11. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo Numero 05-2013.
12. Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). Resolución No. 223-2008.
13. Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Fiscalización, Procedimiento de devolución de Crédito Fiscal IVA Régimen General, versión I, año 2018.

14. Ministerio de Finanzas Públicas. Estimación de la Devolución de Crédito Fiscal. Ejercicio fiscal 2018.
15. Subdirección de Estudios Servicio de Impuestos Internos. Gasto Tributario 2014-2016. (En línea). Consultado a las 18:00 horas el 11 de abril de 2019. Disponible en http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2014_2016.pdf
16. Superintendencia de Administración Tributaria. Presentación Del Gasto Tributario. (En línea). Consultado a las 19:30 horas el 03 de abril de 2019. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadicas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html>.
17. Superintendencia de Administración Tributaria. Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores, año 2018. (En línea). Consultado a las 19:00 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903924909-a1cb688b-74ed>.
18. Banco de Guatemala. Guatemala: Valor (FOB) De Las Exportaciones Por País Comprador, Comercio General Años: 2017-2018. (En línea). Consultado a las 17:20 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <https://cig.industriagate.com/inversionistas/estadisticas-macroeconomicas/exportaciones-a-centroamerica/>.
19. Banco de Guatemala. Consultado a las 17:15 horas el 17 de abril de 2019. (en línea). Disponible en: https://www.banguat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/estaeco/ceie/CG/2019/nota_comercio_mensual.htm&e=143802.
20. Banco de Guatemala. Consultado a las 18:15 horas el 20 de abril de 2019. (en línea). Disponible en: <https://www.banguat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/imm/imm61>.
21. Ministerio de Finanzas Públicas. Consultado a las 15:50 horas el 17 de junio de 2019. Disponible en <http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/presupuesto2017ap/inicio%201.ht>
22. Agexport, Consultado a las 15:50 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <http://export.com.gt/>

23. Agexport, Consultado a las 18:17 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <http://export.com.gt/sector/vestex>
24. Agexport, Consultado a las 17:35 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <http://dataexport.com.gt/exportaciones-guatemala-primer-semester/>
25. El País, consultado a las 16:56 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en: https://elpais.com/internacional/2017/05/19/america/1495207746_872725.html.
26. América Economía, consultado a las 17:10 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en: <https://www.americaeconomia.com/economia-mercados/comercio/suben-exportaciones-de-america-latina-y-el-caribe-en-2018-pero-un-ritmo>.
27. Consultado a las 17:26 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <https://publications.iadb.org/es/estimaciones-de-las-tendencias-comerciales-de-america-latina-y-el-caribe-edicion-2019> <https://cig.industriaguatemala.com/inversionistas/estadisticas-macroeconomicas/exportaciones-principales-productos-de-exportacion/>.
28. Central América Data, consultado a las 20:26 horas el 17 de abril de 2019. Disponible en <https://centralamericadata.com/es/article/home/Exportaciones-centroamericanas-estancadas>.
29. ICEFI, La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. Principales problemas y recomendaciones para solucionarlos, consultado el 27 de mayo de 2019, a las 17:06 horas, disponible en: <https://www.icefi.org/comunicados/guatemala-icefi-propone-rediseño-completo-del-sistema-de-devolución-del-crédito-fiscal>.
30. Ministerio de Finanzas Públicas, Documento “Estimación de la Devolución de crédito fiscal y Gasto tributario”, consultado el 03 de julio de 2019 a las 18:24 horas, disponible en <http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/proypre2019/documentos/Separata%20Estimaci%C3%B3n%20de%20la%20Devolucion%20de%20Cr%C3%A9dito%20Fiscal%20y%20Gasto%20Tributario%20FINAL.pdf>.

31. Diario de Centro América, Documento “Se incrementa devolución de crédito fiscal en 2018”. Consultado el 14 de julio de 2019 a las 15:00 horas, disponible en: <https://dca.gob.gt/noticias-guatemala-diario-centro-america/se-incrementa-devolucion-de-credito-fiscal-en-2018/>.
32. Superintendencia de Administración Tributaria, estadísticas tributarias, consultado el 13 de julio de 2019 a las 20:00 horas, disponible en <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-interna/#1506903924909-a1cb688b-74ed>.
33. Superintendencia de Administración Tributaria, análisis de estudios tributarios, consultado el 13 de julio de 2019 a las 21:00 horas, disponible en: <https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>.

ANEXOS



ANEXO NO. 1

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

Apreciable profesional: La presente se realiza como parte de un estudio realizado con fines académicos, la información suministrada será manejada con estricta confidencialidad y no será divulgada por medio alguno para fines distintos.

INVESTIGACIÓN: *“ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL REGIMEN GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO”*

ENTREVISTADOR: JUANA DEL SOCORRO CHAY LAYNEZ

CUESTIONARIO No. 1 PARA PERSONAL DE LA INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN

Subraye o marque la respuesta que usted seleccione.

Pregunta No. 1: ¿La Administración Tributaria durante el año 2018, contaba con la tecnología informática necesaria para fortalecer los controles de fiscalización de cada uno de los regímenes de devolución de crédito fiscal a empresas exportadoras?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 2: ¿Los procedimientos de solicitud de devolución de crédito fiscal de la SAT, aplicables para el año 2018, bajo el régimen general, contemplaban procedimientos suficientes para fiscalizar a la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 3: ¿Los procedimientos de solicitud de devolución de crédito fiscal de la SAT, aplicables para el año 2018, derivados de amparos, contemplaban procedimientos suficientes para minimizar los riesgos de la existencia de créditos fiscales fraudulentos?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 4: ¿Los procedimientos de devolución de crédito fiscal a los exportadores, de los 3 regímenes, se encuentran al alcance de los exportadores, para que los mismos puedan ser consultados?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 5: ¿Ha considerado la Administración Tributaria, algún método de eliminación del proceso de devolución de crédito fiscal y la sustitución definitiva por un método de retenciones directas del Impuesto al Valor Agregado?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 6: ¿La Administración Tributaria cuenta con mecanismos que permitan verificar la pertinencia del proceso de devolución de crédito fiscal?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 7: ¿Existe algún procedimiento establecido en la Administración Tributaria para que se publique mensualmente en el portal, los proveedores de bienes y servicios con antecedentes de defraudación tributaria?

- a) Si
- b) No



ANEXO NO. 2

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

Apreciable profesional: La presente se realiza como parte de un estudio realizado con fines académicos, la información suministrada será manejada con estricta confidencialidad y no será divulgada por medio alguno para fines distintos.

INVESTIGACIÓN: “ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EMPRESAS EXPORTADORAS, BAJO EL REGIMEN GENERAL Y SU INCIDENCIA EN EL GASTO TRIBUTARIO”.

ENTREVISTADOR: JUANA DEL SOCORRO CHAY LAYNEZ

CUESTIONARIO No. 2 PARA FUNCIONARIOS Y FISCALIZADORES

Subraye o marque la respuesta que usted seleccione.

Pregunta No. 1 ¿Cuál fue el régimen más utilizado por los exportadores para solicitar devolución de crédito fiscal?

- a) General
- b) Optativo
- c) Especial
- d) Otro: _____

Pregunta No. 2 ¿Existen planes de fiscalización para verificar la procedencia de la devolución de crédito fiscal a exportadores, bajo los 3 regímenes (general, optativo y especial) y las solicitudes de devolución de crédito fiscal gestionadas a través de amparo?

- a) Si
- b) No
- c) No sabe

Pregunta No. 3 ¿Cuál fue el plazo promedio para resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal bajo el régimen general?

- a) 30 días hábiles

- b) 60 días hábiles
- c) 90 días hábiles
- d) No sabe
- e) Otro: _____

Pregunta No. 4 ¿Cuál fue el plazo promedio otorgado a la SAT, para resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal, derivadas de amparos?

- a) 5 días hábiles
- b) 15 días hábiles
- c) 30 días hábiles
- d) Mayor a 30 días
- e) No sabe

Pregunta No. 5 ¿En las devoluciones de crédito fiscal autorizadas, bajo el régimen general, fue posible efectuar cruces de información suficientes a la primera línea, segunda y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

- a) Si
- b) No
- c) Otro: _____

Pregunta No. 6 ¿Considera que es factible hacer más efectivas las verificaciones de la procedencia de la devolución de crédito fiscal a los exportadores?

- a) Si
- b) No

Pregunta No. 7 ¿Cuál es la cantidad promedio de auditores tributarios asignados para evaluar la procedencia de la devolución de crédito fiscal del IVA, durante el año 2018?

- a) De 100 a 200
- b) De 201 a 300
- c) Ninguna de las anteriores
- d) No sabe

Pregunta No. 8 ¿Cuáles considera que son las limitantes en Guatemala para la fiscalización de las empresas exportadoras?

- a) Falta de legislación efectiva

- b) Falta de recursos suficientes para ampliar el alcance de las fiscalizaciones
- c) Todas las anteriores
- d) Otro: Auditorías Integradas Corporativas

Pregunta No. 9 ¿Se han recibido denuncias de posible defraudación tributaria de las empresas exportadoras, de la primera línea de proveedores y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

- a) Si
- b) No
- c) No sabe

Pregunta No. 10 ¿Cuál cree que sería la solución para la correcta fiscalización de las empresas exportadoras, la primera línea de proveedores y subsiguientes hasta completar la cadena de comercialización y/o producción de proveedores de los exportadores?

- a) Obligación de publicar mensualmente los proveedores de bienes y servicios con antecedentes de defraudación tributaria
- b) Incremento de auditores tributario
- c) Cambios a la legislación tributaria
- d) Fortalecer los controles y procedimientos de devolución de crédito fiscal
- e) Otro: Auditorías Integradas corporativas, Obligación de factura electrónica para todos los contribuyentes

Pregunta No. 11 ¿Conoce usted si la Administración Tributaria ha logrado establecer la cantidad de proveedores con antecedentes de defraudación tributaria mensualmente?

- a) Si
- b) No
- c) No sabe

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Estimación del Gasto Tributario.....	22
Tabla 2 Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores en el Régimen General.....	23

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura No. 1, Procedencia de la Devolución de Crédito Fiscal.....	17
Figura No. 2, Estimación de la Devolución del Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores.....	18

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica No. 1.....	29
Gráfica No. 2.....	30
Gráfica No. 3.....	31
Gráfica No. 4.....	32
Gráfica No. 5.....	33
Gráfica No. 6.....	34
Gráfica No. 7.....	35
Gráfica No. 8.....	36
Gráfica No. 9.....	37
Gráfica No. 10.....	38
Gráfica No. 11.....	39
Gráfica No. 12.....	40
Gráfica No. 13.....	41
Gráfica No. 14.....	42
Gráfica No. 15.....	43
Gráfica No. 16.....	44
Gráfica No. 17.....	45
Gráfica No. 18.....	46