

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**LA INTERPOSICIÓN DE LA ACCIÓN DE AMPARO POR SILENCIO
ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL**

EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2017

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**LA INTERPOSICIÓN DE LA ACCIÓN DE AMPARO POR SILENCIO
ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, septiembre de 2017



**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente: Lic. Victor Enrique Noj Vásquez
Vocal: Lic. Jorge Leonel Franco Morán
Secretaria. Licda. Dilia Agustina Estrada García

Segunda fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Vocal: Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima
Secretario: Lic. René Siboney Cornejo

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 27 de junio de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, JULIO DE JESUS LOCON VELASQUEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS, con carné 201014783
 intitulado DESVENTAJAS PARA LOS COTRIBUYENTES QUE INTERPONEN ACCIÓN DE AMPARO POR
SILENCIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 27/06/2017 f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

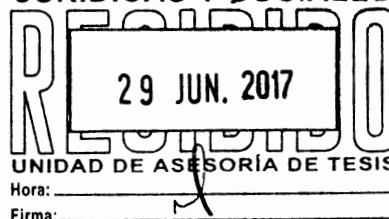
Julio de Jesús Locon Velásquez
ABUGADO Y NOTARIO





Lic. Julio de Jesús Locón Velásquez
Abogado y Notario
Dirección: 10ª. Calle 4-40 Zona 12, Colonia Reformita
Ciudad de Guatemala, Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS
Guatemala, 29 de junio de 2017.



Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que en cumplimiento de la resolución de este Decanato, procedí a asesorar el trabajo de Tesis de la Bachiller **EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS**, con número de carne **201014783** quien elaboró el trabajo de tesis intitulado: **“DESVENTAJAS PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE INTERPONEN ACCIÓN DE AMPARO POR SILENCIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL”**.

Después de haber realizado el análisis y estudio correspondiente del presente trabajo, considero que el título que mejor se adecúa al contenido del mismo es: **“LA INTERPOSICIÓN DE LA ACCIÓN DE AMPARO POR SILENCIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL”**.

- I. CONTENIDO CIENTÍFICO Y TÉCNICO DE LA TESIS:** La asesorada efectuó una investigación social, legal y actual, apegada a la realidad, utilizando en forma acertada los instrumentos legales que sustentan el estudio del tema; asimismo, realizó una conclusión discursiva aplicable, por ser esta posible y legal.
- II. METODOLOGÍA Y TÉCNICAS UTILIZADAS:** La asesorada alcanzó de manera satisfactoria los resultados previstos en su plan de investigación, lo cual se demuestra con un trabajo investigativo de *contenido claro y científico, derivado de la utilización de métodos analíticos, deductivos, históricos, científicos; sustentados en técnicas bibliográficas y documentales.*
- III. REDACCIÓN:** En la redacción se efectuaron algunas correcciones mínimas a efecto de enlazar de mejor manera uno y otro tema, y depurar la semántica del contenido.



Lic. Julio de Jesús Locón Velásquez
Abogado y Notario
Dirección: 10ª. Calle 4-40 Zona 12, Colonia Reformita
Ciudad de Guatemala, Guatemala

- IV. CONTRIBUCIÓN CIENTÍFICA:** El trabajo de tesis desarrollado tiene por objeto desarrollar las desventajas que tienen los contribuyentes al interponer la acción de amparo por silencio administrativo tributario en las solicitudes del crédito fiscal.
- V. CONCLUSIÓN DISCURSIVA:** Las solicitudes de devolución de crédito fiscal realizadas por los contribuyentes afectos al beneficio, son atendidas de forma poco eficiente y con la espera de largos plazos, lo que se produce por la cantidad de solicitudes de devolución que se presentan ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Los contribuyentes a quienes no se les da trámite a las devoluciones solicitadas en el plazo de treinta (30) días que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 28, interponen la acción constitucional de amparo, para reducir el tiempo en que la Superintendencia de Administración Tributaria resuelva sus solicitudes.
- VI. BIBLIOGRAFÍA:** En el desarrollo del trabajo se apoyó en la bibliografía apropiada, pues tiene relación directa con el tema y la misma es contemporánea y producida por autores nacionales y extranjeros que gozan de amplio reconocimiento en la materia.

Por los motivos expuestos, luego de un análisis profesional e imparcial del trabajo de investigación y debido que no poseo parentesco con la asesora, considero que el trabajo de tesis elaborado por la Bachiller **EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS** cumple todos los presupuestos establecidos en el reglamento de mérito, principalmente en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público; motivo por el cual emito dictamen **FAVORABLE**, a efecto de que se continúe con el trámite respectivo.

Sin otro particular me suscribo de usted, con muestra de mi consideración y estima.



Lic. Julio de Jesús Locón Velásquez
ASESOR

Colegiado No. 7718
Teléfono: 55563096

Julio de Jesús Locón Velásquez
ABOGADO Y NOTARIO



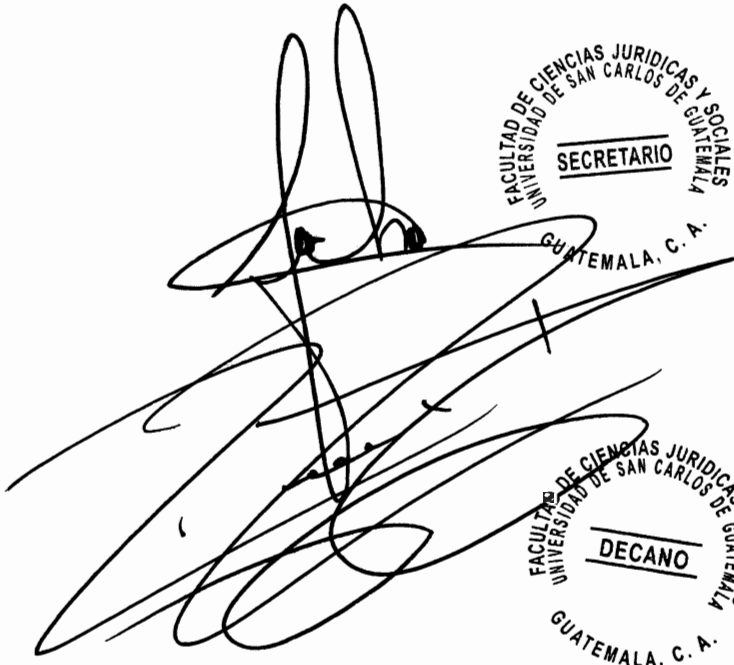
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de septiembre de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante EVA KATHERINNE FIGUEROA PORRAS, titulado LA INTERPOSICIÓN DE LA ACCIÓN DE AMPARO POR SILENCIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.



SECRETARIO
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
 GUATEMALA, C. A.

DECANO
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
 GUATEMALA, C. A.





DEDICATORIA

A DIOS: Gracias, por tu misericordia, tu gran amor, por darme sabiduría e iluminar mi vida y darme la bendición de haber culminado este éxito.

A MIS PADRES: Willians Concepción Figueroa Gómez y Carmen Odilia Porras Montenegro por todo su amor, apoyo y comprensión. Gracias por estar presentes en cada momento de mi vida, por todos sus consejos, ayuda, valores y regaños, ya que gracias a ellos estoy donde estoy y puedo ver alcanzada mi meta. Los amo.

A MIS HERMANOS: Anthony, Willian, Breidy, Carmencita e Ian, gracias por ser parte de mi vida y brindarme siempre una sonrisa y un abrazo. Que este triunfo sea de ejemplo para su futura formación.

A: Giuliann Obed Locón Carrazco, gracias por brindarme tu cariño, apoyo, comprensión y ayuda, en todo momento. Te amo.

A MI FAMILIA: Gracias por su amor, motivación y apoyo.



A MIS AMIGAS:

Estelita y todas aquellas que forman parte especial en mi vida, gracias por bríndame su amistad y por tantos momentos de felicidad, apoyo y dificultades compartidos en nuestra carrera y fuera de ella.

A:

La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y con ello darme la oportunidad de cumplir mis sueños, superarme profesionalmente y graduarme.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que con la ayuda de sus catedráticos me permitieron adquirir los conocimientos necesarios para la culminación de mi carrera.

AL:

Pueblo de Guatemala, porque a través de la contribución que cada guatemalteco realiza y el efectivo cumplimiento de sus obligaciones, me encuentro el día de hoy finalizando mí tan anhelado sueño.



PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación de tesis es de tipo cualitativa en virtud que se estudiaron los procesos engorros de los cuales los contribuyentes son parte al momento de ejercer el derecho que la ley les ha otorgado al momento de realizar actos o contratos con personas exentas al Impuesto del Valor Agregado, derecho que hacen valer ante la Superintendencia de Administración Tributaria, presentando la solicitud de la devolución de crédito fiscal, en la que no le dan tramite dentro de los 30 días que están establecidos en el ordenamiento jurídico, momento en que el solicitante acciona ante los órganos jurisdiccionales y estos ordenen por medio de una sentencia a la administración tributaria emitir resolución, aunado a que el contribuyente debe incurrir en gastos económicos no previstos.

El presente tema de estudio es de carácter mixto, en virtud que para el desarrollo del mismo se estudiaron varias ramas del derecho siendo estas: derecho constitucional, administrativo y tributario, en el periodo de los años 2014 y 2015 de la ciudad de Guatemala, siendo el objeto de estudio la interposición de la acción de amparo por silencio administrativo tributario en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, siendo los sujetos los contribuyentes determinados en la ley.

Como aporte académico, se considera que la administración tributaria debe crear un departamento especializado en solicitudes de crédito fiscal para que se dé seguimiento a las solicitudes planteadas y no sea necesario acudir ante los órganos jurisdiccionales, asimismo establecer el procedimiento legal al cual se van a sujetar los contribuyentes.



HIPÓTESIS

La interposición de la acción constitucional de amparo por silencio administrativo en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, representa desventajas para los contribuyentes, toda vez que no se resuelve en el plazo de los 30 días establecidos en la ley, en consecuencia, se debe acudir ante los órganos jurisdiccionales para que éstos ordenen a la administración tributaria que proceda a resolver en definitiva la solicitud planteada, así como la designación o nombramiento de los auditores correspondientes.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

A través del presente trabajo investigativo de tesis ha sido posible la comprobación de la hipótesis, en virtud que se ha determinado que existen ventajas y desventajas para los contribuyentes que utilizan la acción constitucional de amparo por omisión de resolver, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria; las desventajas radican en lo complejo, engorroso y tardío que resulta el trámite ante los órganos jurisdiccionales competentes, así como el gasto de honorarios en que incurren las empresas o personas que plantean el amparo, para lograr agilizar el proceso de la devolución. Las sentencias pueden ordenar a la administración tributaria que proceda a designar a los profesionales de la materia para efectuar las auditorias correspondientes, o en su caso, que se inicien las mismas, pero éste es únicamente el principio del trámite para establecer la procedencia o improcedencia de la devolución de crédito fiscal que se hubiera realizado.

Para poder comprobar la hipótesis se utilizó el método inductivo, que se aplicó para poder desplegar los hechos, permitiendo ordenar los datos de la observación y la investigación que sirvieron para la efectiva comprobación; se integraron los hechos ocurridos con relación a la interposición de acción constitucional de amparo por silencio administrativo en materia tributaria. De tal manera, que posterior al estudio realizado, fue posible validar la hipótesis planteada, toda vez que se determinó que efectivamente existen dichas desventajas.



ÍNDICE

Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Crédito fiscal	1
1.1. Definición	2
1.2. Características	3
1.3. Fundamento jurídico	5
1.4. Crédito fiscal como incentivo	8
1.5. Devolución de crédito fiscal	9
1.6. Efectos negativos de las devoluciones del crédito fiscal	18

CAPÍTULO II

2. Silencio administrativo	21
2.1. Definición	22
2.2. Regulación legal del silencio administrativo en materia tributaria	28
2.3. Recursos administrativos en materia tributaria	30
2.4. El proceso contencioso administrativo en caso de silencio administrativo	33
2.5. Procedencia de la acción de amparo por silencio administrativo	35

CAPÍTULO III

3. El amparo	41
3.1. Definición	42

3.2. Fundamento jurídico	43
3.3. Procedencia	46
3.4. Naturaleza jurídica	48
3.5. Interposición de la acción amparo por silencio administrativo en materia tributaria.....	49

CAPÍTULO IV

4. Desventajas para los contribuyentes que interponen acción de amparo por silencio administrativo tributario en las solicitudes de devolución de crédito fiscal.....	57
4.1. Ventaja de la interposición de acción de amparo	58
4.2. Desventajas de la interposición de acción de amparo.....	60
4.3. Análisis de las sentencias de acción de amparo por silencio administrativo en materia tributaria	61
4.4. Análisis general de las devoluciones de crédito fiscal en Guatemala	62
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
BIBLIOGRAFÍA.....	71

INTRODUCCIÓN

La investigación del presente trabajo de tesis se realizó atendiendo la problemática que existe en la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a los procesos de devolución de crédito fiscal, estableciendo que carecen de eficacia en la tramitación y la espera de la resolución de las solicitudes planteadas. Los contribuyentes a quienes no se les da trámite a las devoluciones solicitadas en el plazo de 30 días que establece la ley, buscan acelerar el proceso para dicha devolución, por ello y bajo el argumento de la omisión de resolución, plantean acción constitucional de amparo, con lo cual obligan al ente fiscalizador a otorgar prioridad especial para atender la solicitud de devolución planteada por el amparista.

En relación a lo indicado anteriormente, fue posible alcanzar los objetivos previstos, puesto que se logró determinar las desventajas para los contribuyentes que utilizan la acción constitucional de amparo por la omisión de la resolución por parte de la administración tributaria, siendo estas, lo tardío y engorroso que es iniciar el proceso en la vía judicial, otros como, los gastos de honorarios que genera el planteamiento de la acción, el tiempo ocupado en el nuevo proceso, etc. Asimismo, para los contribuyentes que no interponen dicha acción, los cuales sus solicitudes pasan desapercibidas y no da inicio el trámite correspondiente.

El contenido del presente trabajo de tesis consta de cuatro capítulos, de los cuales el capítulo uno refiere sobre el crédito fiscal, su definición, características, fundamento jurídico, el crédito fiscal como incentivo, así como los efectos negativos de las



devoluciones de crédito fiscal; el capítulo dos es dedicado al silencio administrativo, definición, tipos de silencio administrativo, la regulación legal en materia tributaria, los recursos administrativos aplicables, el proceso contencioso administrativo y la procedencia del amparo por silencio administrativo; el capítulo tres versa sobre el amparo, su definición, fundamento jurídico, procedencia, naturaleza jurídica y el trámite correspondiente; en el cuarto capítulo se abordan las desventajas para los contribuyentes que interponen acción de amparo por silencio administrativo tributario en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, asimismo las ventajas de su interposición y un análisis en general de las devoluciones de crédito fiscal en Guatemala.

La elaboración del presente trabajo de tesis ha sido producto de utilizar diversos métodos, tales como: el analítico, que para la legislación guatemalteca, regula lo referente a las diferentes figuras relacionadas a los temas de crédito fiscal, el silencio administrativo y la acción constitucional de amparo; el método sintético, para determinar las ventajas y desventajas que representa para los contribuyentes la interposición del amparo; y, el método inductivo, que permitió integrar los hechos ocurridos y relacionados con la interposición de acción constitucional de amparo por silencio administrativo en materia tributaria. Las técnicas utilizadas fueron: investigación bibliográfica, investigación documental e investigación hemerográfica.

En consecuencia la sentencia emitida, ordena a la administración tributaria a emitir la resolución para dar inicio al trámite de la devolución del crédito fiscal solicitado por parte del contribuyente.



CAPÍTULO I

1. Crédito fiscal

Se puede considerar que el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente, por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período, el cual es un beneficio que la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula en los Artículos del 16 al 23, para los exportadores y los contribuyentes que venden a personas exentas, que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal por la adquisición de insumos o por gastos ligados a la realización de sus actividades, esta devolución debe tramitarse ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En Guatemala existen diversos regímenes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado normados a través de la legislación vigente; este beneficio es utilizado en su mayoría por empresas que se dedican a la exportación, así como también por aquellas personas que venden sus productos o servicios a personas o instituciones exentas del Impuesto al Valor Agregado; esto se debe a que no puede existir la compensación en el pago del impuesto, con las ventas que se realizan.

Los mencionados regímenes son: en principio el régimen general, empleado tanto para empresas exportadoras, así como para contribuyentes que le venden a personas o entidades exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado; en segundo lugar se encuentra el régimen especial, en el cual la devolución se realiza porcentualmente; y

finalmente, el régimen optativo, que requiere un dictamen previo para la devolución del crédito fiscal, dicho dictamen deberá ser elaborado por un contador público y auditor independiente.

El crédito fiscal se genera cuando el contribuyente adquiere bienes y servicios, ya sea por importaciones o compras locales. Este impuesto es agregado al monto original del bien o servicio adquirido.

1.1. Definición

Como crédito fiscal se denomina al monto en dinero a favor de un contribuyente o exportador, cada vez que realiza la declaración de sus impuestos; el cual comprende ciertos documentos que esclarezcan y comprueban sus gastos, tales como facturas, notas de débito o de crédito. También se le considera como la obligación determinada en cantidad líquida y debe hacerse efectiva en la fecha o plazo establecido en ley a favor del fisco, ya sea en la declaración de sus impuestos, alguna multa dentro de los mismos o bien, diferencias entre los pagos.

Al respecto de la definición de crédito fiscal se encuentra: “El crédito fiscal nace al producirse la situación de hecho o presupuesto del tributo al cual vincula la ley el establecimiento del gravamen. La exigencia individual del impuesto surge respecto de aquel en cuya persona se integran los requisitos legales, esto es, los elementos

necesarios de la obligación tributaria. Con ello queda establecido que el crédito fiscal nace independientemente y sin actuación de circunstancias ajenas a la ley”.¹

Para complementar la definición de crédito fiscal, el autor Carlos Otálora Urquizú indica: “El vendedor tiene derecho a un crédito fiscal por los impuestos pagados sobre sus compras, evitando de esa manera que los impuestos formen parte del costo y en consecuencia del precio final de los bienes y de los servicios”.² En otras palabras, puede afirmarse que el crédito fiscal, es un monto en dinero a favor del contribuyente al momento de determinar la obligación tributaria, en virtud que el contribuyente lo pueda deducir de su deuda para calcular el monto que debe aportar al Estado.

1.2. Características

Su naturaleza jurídica establece que es una obligación para el contribuyente y este será beneficiado si cumple con los requisitos que la ley señala.

Es de derecho público: “La naturaleza del privilegio del crédito fiscal es ser de derecho público, atendiendo a que la facultad de crear privilegios para asegurar el cobro de los tributos es inherente al derecho de crear y aplicar tributos. De acuerdo con ello, las características esenciales del privilegio del crédito fiscal no son otras que tener su fundamento en la naturaleza pública y especial de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones de derecho privado, y guardar una íntima relación o

¹Universidad de Concepción Escuela de Derecho Chile. **Revista de derecho**. Pág. 55.

²**Economía fiscal**. Pág. 157.



conexión con el poder impositivo. Por tanto, constituye una institución de derecho público”.³

Referente al tema del crédito fiscal, se puede indicar que una de sus características es la neutralidad: “Se señala que el Impuesto al Valor Agregado es neutro, una de las razones para afirmar ello, es que en la devolución de impuestos no discrimina entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores”.⁴ Lo anterior en alusión a que tanto los exportadores, como comerciantes locales que venden sus productos a entidades exentas, tienen el mismo derecho a la devolución del crédito fiscal por las ventas que realizan.

Es compensatorio, puesto que la suma neta que el contribuyente debe enterar o pagar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados. Se entiende que el derecho al crédito fiscal, surge de la compensación de los débitos con los créditos, y el resultado de la mencionada operación, permitirá determinar la cantidad que se puede solicitar como crédito fiscal.

Es de plazo vencido, porque se puede reportar de forma mensual mediante las declaraciones respectivas, y si no se hiciera en el mes que corresponde a la liquidación, para fines de reclamar el crédito fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los 2 meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondía su

³Universidad de Concepción Escuela de Derecho Chile. **Op. Cit.** Pág. 58.

⁴Otálora Urquizú. **Op. Cit.** Pág. 155.



operación. De no efectuarlo en dicho plazo, no tendrá derecho a su compensación o devolución, según proceda.

Se considera que el crédito fiscal es condicionado, en virtud que existen en primer lugar, elementos que deben cumplirse obligatoriamente para ser elegible con dicho beneficio, adicionalmente existen otras limitaciones como: a) Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales; b) No procederá cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes; c) Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la administración tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la administración tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados.

1.3. Fundamento jurídico

El fundamento jurídico del crédito fiscal se encuentra regulado en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Capítulo IX de la Determinación de la Obligación Tributaria.

En el Artículo 19 del referido cuerpo legal, se establece que: “la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados”. Esto se refiere a que lo que el contribuyente debe pagar es la diferencia de la compensación del débito y el crédito fiscal, y dependiendo del régimen al que se encuentre acogido el contribuyente, puede optar por arrastrar el crédito fiscal al siguiente período impositivo, o bien si se encuentra regulado dentro de los casos a que refiere el Artículo 23, puede hacer la solicitud de la devolución del referido crédito.

La procedencia del crédito fiscal se encuentra regulada en el Artículo 16, y se puede optar a la devolución del crédito fiscal “por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados u operaciones afectas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal, cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente, no integrará el costo de adquisición de los mismos, para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando 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 la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, desarrolla lo relativo a los gastos que no generan crédito fiscal del impuesto, los referidos gastos son aquellos que no se encuentran directamente relacionados al giro principal de la empresa, al respecto, se entienden, aquellos gastos que no se contemplan en el proceso productivo de las mercancías que se exportan en el caso de los exportadores, así como para los contribuyentes que vendan productos o presten servicios a personas individuales o jurídicas, exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la administración tributaria aplica los siguientes criterios:

- a) Que los bienes o servicios, formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios, se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

En consecuencia, deben considerarse vinculantes todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza, que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.



La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, deberá contener separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas.

Como resultado de la compensación entre créditos y débitos del contribuyente, se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal, derivada de las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco”.

Por débitos entenderemos las cantidades que el contribuyente debe pagar efectivamente, y por ello se compensa con el crédito fiscal.

1.4. Crédito fiscal como incentivo

Las devoluciones al crédito fiscal en muchos países son utilizadas como incentivos fiscales, con el objetivo que las empresas orienten sus actividades a programas específicos de beneficio social, o que la realización de determinados procesos representen ventajas fiscales para las empresas, como aquellos procesos que sean amigables con el ambiente y la inversión en vehículos que sean libres de emisión de gases de efecto invernadero, exportación de productos, etc.

En España existen programas de devolución de crédito fiscal que buscan incentivar ciertos criterios de inversión: “Para fomentar las inversiones en la protección ambiental el crédito fiscal es de 10% del total de la inversión en los activos tangibles dedicados a

la protección ambiental, y que constituyen instalaciones utilizadas para: i) evitar la contaminación del aire a partir de las instalaciones industriales; ii) prevenir la contaminación en la superficie, subterránea y del agua marina; iii) reducir, recuperar o tratar de manera correcta los residuos industriales; y iv) generar energía renovable a partir de procesos seleccionados. El crédito fiscal es de 12% en el caso de las compras para los nuevos medios de transporte con base en el terreno, para uso comercial o industrial. Para que las inversiones califiquen para el crédito fiscal, necesitan ir más allá de los requerimientos legales, y se debe incluir en los programas o acuerdos con las autoridades ambientales correspondientes, que posteriormente deben emitir un certificado que valida la inversión”.⁵

Como se observa, existen programas de incentivos fiscales para aquellas empresas que velan por la protección del medio ambiente, lo que se ve reflejado en el ahorro de impuestos.

1.5. Devolución de crédito fiscal

El crédito fiscal se genera cuando el contribuyente adquiere bienes y servicios, ya que el impuesto es agregado al monto original de dichos bienes y servicios; siendo requisito consignar en la solicitud de devolución, la fecha y número de factura respectiva.

⁵OCDE-Foro Consultivo Científico y Tecnológico, AC. **El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente.** Págs. 230-231.



De acuerdo al Artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, los documentos de crédito fiscal serán reconocidos como tal, siempre que cumplan con los requisitos siguientes:

- Las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas sean elaboradas por imprentas autorizadas en el registro fiscal de imprentas.
- Las facturas, notas de débito o crédito electrónicas que sean emitidas por medio de un Generador de Facturas Electrónicas, autorizado por la administración tributaria.
- En el caso que el proveedor no sea contribuyente del impuesto, la enajenación deberá respaldarse con escritura pública y el impuesto generado, cancelado dentro del plazo de 15 días posteriores a la fecha de autorización del testimonio. Los documentos deben ser emitidos a nombre del contribuyente y consignar el Número de Identificación Tributaria correctamente.
- El documento deberá detallar las unidades, conceptos, valor de la compra de los bienes y servicios adquiridos y se anotará en el libro de compras el cual será debidamente autorizado por la administración tributaria.
- El monto del crédito fiscal debe estar registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar.
- El crédito fiscal obtenido en el período, deberá reportarse en la declaración mensual.



En caso que no se reporte en el mismo mes que se efectuó la operación, estos documentos se pueden reportar, a más tardar, en los dos meses siguientes.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado hace referencia en el Artículo 22, al saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente, estableciendo que deberá acumularse y trasladarse al período impositivo siguiente hasta agotarlo con los débitos fiscales, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal.

En el Artículo 23 de dicha ley, se establece que los contribuyentes que exporten, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el mismo sea obtenido por la adquisición de insumos o por gastos incurridos directamente en el proceso de producción, todos los gastos a que se refiere el beneficio de la devolución del crédito fiscal, deben ser directamente relacionados con la producción.

En cuanto a la devolución del crédito fiscal, el autor Otálora Urquizú indica: "En el caso de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, este no constituye un incentivo a las exportaciones debido a que si una persona desea exportar recupera el Impuesto al Valor Agregado a través de la devolución impositiva y si no lo hace recupera su crédito fiscal cuando realiza la comercialización en el mercado interno. El Impuesto al Valor Agregado, en ese sentido, es un impuesto basado en el principio de neutralidad, si exporta es por otro tipo de razones: precios internacionales, calidad de producto y otras

causas”.⁶ Las exportaciones en la mayoría de los casos, se dan por la riqueza que tienen los países al producir determinados productos naturales, los cuales son enviados hacia países carentes de los mismos; en otros países industrializados, las exportaciones se realizan de la manufactura de los productos que se crean o confeccionan por las grandes empresas productoras.

1.5.1. Tipos de devolución

El régimen general de devolución de crédito fiscal, se encuentra regulado en el Artículo 23 "A", de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual determina el procedimiento a seguir. Para obtener este derecho, el impuesto pagado debe ser originado por adquisición de insumos y servicios vinculados con la actividad económica, tal y como lo establecen los Artículos 15 y 49 de la referida ley, los contribuyentes que soliciten devolución, lo podrán realizar por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado y acumulado en forma trimestral o semestral en un 100% y presentar la documentación correspondiente.

Para el trámite de la devolución, el contribuyente lo deberá solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, adjuntando todos los documentos que regula la ley, en original y copia, con la finalidad de cotejarlos, posteriormente los originales son devueltos a los contribuyentes, y así se inicia la formación del expediente administrativo.

⁶ Op. Cit. Págs. 183-184.



Régimen optativo de devolución de crédito fiscal a exportadores, el procedimiento para solicitar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se realiza conforme a lo indicado en el Artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y es aplicable únicamente a los contribuyentes que se dediquen a la exportación, además de cumplir con este requisito, también deben cumplir los requisitos que establece la Superintendencia de Administración Tributaria, de los cuales el especial es el dictamen acerca de la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Régimen especial de devolución de crédito fiscal a exportadores, los contribuyentes que tengan derecho a la devolución del crédito fiscal y deseen optar por este régimen, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria, la documentación que indica el reglamento de dicha Ley, que consiste en completar el formulario de inscripción correspondiente, en el cual debe demostrar que del total de sus ventas anuales, el 50% o más, son exportaciones o que su venta de exportación sea menor al 50% y que no puede compensar sus débitos fiscales con créditos fiscales.

Los contribuyentes bajo el régimen especial, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal, por períodos mensuales vencidos y por un monto equivalente al 75%, cuando el monto sea hasta Q500,000.00 y del 60%, cuando la devolución sobrepase el monto anteriormente descrito del crédito fiscal declarado ante



la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período por el cual se solicita la devolución.

La administración tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión solicitada por escrito, todo rechazo deberá ser debidamente razonado y con fundamento de ley; el Decreto 17-73 del Congreso de la República, Código Penal, determinará las sanciones relacionadas a la información proporcionada a la Superintendencia de Administración Tributaria cuando ésta sea presentada con el propósito de defraudar al fisco.

1.5.2. Trámite administrativo

Para dar inicio al trámite administrativo, los contribuyentes afectos a las devoluciones de crédito fiscal, deben realizar su solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que examina los documentos y determina el monto por el cual procede o no procede la devolución. Para solicitudes trimestrales, resolverá en un período máximo de 30 días hábiles y, para períodos semestrales, un máximo de 60 días hábiles. Si existieran ajustes por improcedencia de crédito fiscal, la administración tributaria notificará al contribuyente, a quien otorgará una audiencia por 30 días hábiles para responder si está de acuerdo o no con los ajustes indicados, de no cumplir con el plazo establecido, la Superintendencia de Administración Tributaria procede con los ajustes correspondientes, en su mayoría los ajustes que se realizan, derivan de la inclusión de facturas que no están vinculadas con el proceso productivo de las empresas, por ello es que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza los ajustes al monto solicitado.



Determinado el monto que procede de la devolución de crédito fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria emite resolución donde notifica al contribuyente y autoriza al Banco de Guatemala, para que haga efectivo el pago dentro de los 5 días hábiles siguientes de haber recibido el informe.

Haciendo referencia a la vía administrativa del proceso de solicitud de la devolución del crédito fiscal, si la resolución de la administración tributaria es adversa a los intereses del contribuyente, éste puede proceder de la siguiente manera:

El recurso de revocatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, se puede solicitar por escrito ante el funcionario que dictó la misma dentro de los 10 días hábiles de haber recibido la notificación.

Si el funcionario rechaza la admisión y trámite del recurso de revocatoria, debe razonarla indicando el motivo; el contribuyente podrá plantear el ocurso. El ocurso procede cuando la administración tributaria deniega el recurso de revocatoria y consiste en presentar el mismo ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los 3 días hábiles siguientes al de la notificación según lo indica el Artículo 155 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Recurso de reposición, se interpone ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, contra las resoluciones del Directorio de la Superintendencia



de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas, dentro de los plazos y la forma que se establece en el recurso de revocatoria. Si transcurridos los 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que se presentaron los recursos de revocatoria o de reposición, los mismos se encuentran en estado de resolver y no se obtenga resolución alguna, se da por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorable para el contribuyente los recursos presentados, a lo que el Decreto 6-91, en el Artículo 157, denomina silencio administrativo.

1.5.3. Procedimiento ante la superintendencia de administración tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de la revisión de los documentos presentados por los contribuyentes, así como de resolver las solicitudes planteadas, realizando las revisiones necesarias, tanto de los documentos presentados por los contribuyentes, como del debido cumplimiento de los deberes tributarios de los solicitantes.

De la inspección que se realice, la Superintendencia de Administración Tributaria, resuelve lo concerniente a la autorización, para que el Banco de Guatemala haga efectivo los montos a los contribuyentes, y de igual forma resuelve sobre la improcedencia de las solicitudes, proceso que se realiza a través de la notificación de audiencias por 30 días, en donde se dan a conocer los ajustes realizados a los contribuyentes. En el plazo indicado, los contribuyentes pueden oponerse a los ajustes que les fueron notificados oportunamente; la citada oposición se hará por escrito



adjuntando todos los elementos probatorios que permitan confirmar la procedencia de las devoluciones solicitadas.

1.5.4. Procedimiento ante el banco de Guatemala

El contribuyente a quien se le haya resuelto favorablemente la solicitud de devolución del crédito fiscal, presentará ante el Banco de Guatemala, la resolución emitida y la notificación respectiva, a efecto de que le sea reintegrado el crédito fiscal correspondiente, dentro de los 5 días hábiles siguientes.

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, correspondiente a cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de dicho crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto.

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 8% de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado.

1.6. Efectos negativos de las devoluciones del crédito fiscal

Entre los elementos negativos por el beneficio de las devoluciones de crédito fiscal, tanto en Guatemala, como en el resto de países en los que se realizan las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado por las exportaciones realizadas, por las ventas a entidades exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, devolución del crédito fiscal por inversión, devoluciones fiscales por la inversión en protección ambiental, tecnológica, entre otras, se encuentra: “En muchos países en desarrollo, la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, ha dado lugar a prácticas de elusión y fraude fiscal, debido a la existencia de exportaciones ficticias que cuentan con documentación de aduana y de embarque, que resultan ser falsos. En un país con un adecuado control administrativo, las empresas y personas toman la decisión de exportar, no con el fin de que se les devuelva el Impuesto al Valor Agregado, sino por razones de ampliación de mercado, precios y calidad del producto, tipos de cambio y otros factores”.⁷

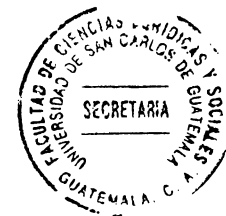
Como se estudió, existen muchos países latinoamericanos que utilizan la devolución del Impuesto al Valor Agregado en el caso de las exportaciones, con el objeto de no exportar impuestos. Se considera razonable la no devolución de impuestos a los exportadores, cuando en el país tiene un poder monopólico en los mercados

⁷Otálora Urquizú. *Ibid.* Pág. 155.



internacionales o cuando el país con una gran intervención estatal, con empresas públicas exentas del Impuesto al Valor Agregado, que explotan recursos naturales, en tal caso cuando exportan sus productos, no hay un justificativo por el cual se tenga que devolver el IVA.





CAPÍTULO II

2. Silencio administrativo

El silencio administrativo se refiere al vencimiento del plazo que tiene la Administración Pública para resolver las solicitudes de los contribuyentes, sin haber emitido respuesta alguna. Al respecto del derecho de petición, el Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo, regula en el Artículo 1, “que las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento o la fase administrativa”.

El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite, señalará las diligencias a realizar para la formación del expediente; al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver. Los órganos administrativos elaborarán y mantendrán un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que formulen.

Las peticiones que se planteen frente a los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación. En el caso específico del presente trabajo de investigación, se aborda el tema del silencio administrativo con relación a las solicitudes de crédito fiscal, para los casos que



comprende la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, lo referente a los exportadores, como también a las personas individuales o jurídicas que realizan sus operaciones con entidades exentas del pago del referido impuesto.

La Ley de lo Contencioso Administrativo establece que la autoridad tendrá 30 días para responder las peticiones, este plazo debe iniciar cuando el expediente se encuentre en estado de resolver, es decir, a partir del momento en que se hayan cumplido con todos los requisitos administrativos requeridos para cada procedimiento. En el caso de las devoluciones de crédito fiscal, se trata de requisitos indispensables que el contribuyente debe presentar, tales como facturas, comprobantes de compra y pago, información contable, etc. Una vez finalizado el procedimiento administrativo, así como las diligencias que deba realizar la autoridad fiscalizadora, el expediente será resuelto conforme a lo actuado por el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.1. Definición

Según el Artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el silencio administrativo se da “una vez transcurridos 30 días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá, para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso.

El administrado, si conviene a su derecho, podrá accionar para obtener la resolución del órgano que incurrió en el silencio”.

Se entiende que, el expediente debe estar en estado de resolver para que opere el silencio administrativo, esto surge hasta que el expediente retorne a la institución después de conferida la audiencia a la asesoría técnica de la Superintendencia de Administración Tributaria sin que se dicte la resolución respectiva y se tendrá por agotada la vía gubernativa.

Al respecto el autor Pedro Escribano Collado, indica: “En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legítima al interesado o interesados que hubieran deducido la solicitud para entenderla estimada o desestimada por silencio administrativo, según proceda, sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar”.⁸

Tiene por objeto presentar a la instancia judicial la solicitud no resuelta, con el fin de que los interesados no queden sujetos indefinidamente a que sus pretensiones sean resueltas y seguir impulsando las mismas por la vía judicial.

Según el autor Luis Enrique De la Villa Gil, indica: “El silencio administrativo es, según la doctrina judicial, una ficción en favor del interesado, con el fin de que, transcurrido el plazo determinado por la norma, pueda aquél acceder a la vía jurisdiccional sin esperar a la resolución expresa, lo cual no le priva del derecho de recurrir una vez haya tenido

⁸ Legislación administrativa. Pág. 738.

lugar el pronunciamiento, aun cuando se hubieren agotado anteriormente los plazos para impugnar las denegaciones presuntas”.⁹

Sin embargo esta figura no es obligatoria, sino discrecional, en la cual el funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con la normativa que para el efecto emita la administración tributaria.

Para el caso concreto del silencio administrativo en materia tributaria, el Artículo 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece lo siguiente: “Transcurrido el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo”.

Es optativo para el interesado, en este caso, iniciar el proceso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego iniciar dicho proceso.

⁹Ley de procedimiento laboral. Págs. 554 y 555.

2.1.1. Silencio administrativo positivo

El silencio administrativo positivo, es aquel en el que se tendrá por cierta la petición realizada ante la administración pública por el transcurso del tiempo máximo establecido en ley para la resolución, que tal y como lo hemos observado es de 30 días.

Al respecto del silencio administrativo positivo, el autor Jorge Enrique Romero Pérez, expresa: “Si la entidad pública no responde dentro del plazo una petición o gestión de un administrado, se tendrá por contestada afirmativamente. El silencio administrativo positivo sólo puede darse cuando exista una ley o norma expresa, emanada del Poder Legislativo; con ello se da una reserva de ley, que lo autoriza. En otras palabras, el silencio administrativo positivo solo actúa si existe una autorización expresa de la Ley, porque es una excepción al principio de que lo que prevalece es el silencio administrativo negativo (si la Administración guarda silencio, se entiende que dice que no)”.¹⁰

En relación a lo indicado anteriormente, dentro de la legislación de nuestro país, existen únicamente determinados casos en los que el silencio administrativo funciona de manera positiva.

El Artículo 23 del Decreto 1427 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Parcelamientos Urbanos, indica que: “la partición o desmembración de un inmueble urbano, deberá ser revisada y autorizada por la municipalidad a cuya jurisdicción

¹⁰ **Derecho administrativo especial.** Pág. 97.

respectiva documentación. Si vencido este plazo no se produce ninguna resolución, con la petición de aprobación presentada por el contratista, se tendrá por resuelta favorablemente”.

Este es otro de los casos específicos que se encuentran en nuestra legislación con relación al silencio administrativo positivo, adicionalmente, se establece en el Código Tributario otro ejemplo, pero será desarrollado en la parte referente a los recursos administrativos en materia tributaria.

2.1.2. Silencio administrativo negativo

El silencio administrativo negativo, es la omisión de respuesta a la solicitud planteada ante una autoridad pública administrativa, transcurrido el tiempo establecido para el efecto, plazo que contará desde el momento en que se efectuó la petición y el expediente se encuentre en estado de resolver. Se considera de forma negativa, porque la solicitud se entenderá resuelta de forma contraria a las pretensiones, esta presunción se establece con el objetivo de poder accionar de forma judicial.

Al respecto, se encuentra lo siguiente: “El silencio administrativo negativo es una ficción de ley establecido en beneficio del que inició un procedimiento, para que pueda entender desestimada su petición, reclamación o recurso y deducir frente a esta denegación presunta la imputación que en cada caso proceda, o esperar

confiadamente a que la administración cumpla su deber, dictando una resolución expresa, aunque sea tardía”.¹¹

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, el silencio administrativo en sentido negativo opera como mecanismo para iniciar el proceso contencioso administrativo, la Ley de lo Contencioso Administrativo contempla el plazo de 30 días para que las autoridades resuelvan los recursos planteados, tales como revocatoria o reposición; de lo contrario, tal y como se indicó anteriormente, se tendrá por resuelto en sentido negativo, para que se pueda recurrir a la vía de lo contencioso administrativo.

De igual forma, en el Código Tributario se norma el silencio administrativo en sentido negativo, el Artículo 157 indica que si transcurre el plazo de 30 días desde que el expediente se encuentre en estado de resolver, y no se emite la resolución respectiva, se tendrá por agotada la vía administrativa y resuelto desfavorablemente el recurso planteado.

2.2. Regulación legal del silencio administrativo en materia tributaria

Existe gran cantidad de gestiones y solicitudes que se realizan por parte de los contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria; las cuestiones administrativas, según los procedimientos establecidos, deben dirigirse a la administración tributaria; así como los procedimientos establecidos en la ley, es decir,

¹¹La Ley Grupo Wolters Kluwer. **Procedimiento y proceso administrativo práctico**. Pág. 439.



cuestiones administrativas así como procedimientos y que por mandato legal, deberán plantearse ante dicha institución.

Como consecuencia del enorme volumen de gestiones que se realizan ante la Superintendencia de Administración Tributaria, existe retraso en la resolución de las solicitudes en general que se gestionan ante la institución. En el presente trabajo de investigación debemos centrar nuestra atención en cuanto a las solicitudes de devolución de crédito fiscal que se presentan, por parte de los exportadores, así como por aquellas personas que realizan sus ventas locales, pero a entidades que se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto al silencio administrativo en materia tributaria, su regulación legal se encuentra contenida en el Artículo 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

El referido Artículo establece que el plazo máximo para resolver las solicitudes planteadas es de 30 días hábiles, este plazo se debe contabilizar a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se hubiere emitido y notificado la resolución de la solicitud planteada. Cumplido este plazo se tendrá por agotada la vía administrativa y ante esta falta de resolver se da el silencio administrativo negativo, y se denomina de esta forma porque se entenderá que fue resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, esta figura es utilizada para poder dar inicio a la vía judicial de las actuaciones por medio del proceso contencioso administrativo. El interesado tiene la facultad de accionar mediante dicho



proceso o podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponerlo.

En el caso específico de la interposición de los recursos administrativos de reposición y revocatoria ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el plazo para resolver se contará desde el momento que el expediente haya vuelto de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, es en este momento que el expediente se considera en estado de resolver, si transcurre el plazo establecido sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con los reglamentos de personal de la institución.

2.3. Recursos administrativos en materia tributaria

Previo a analizar los recursos administrativos en materia tributaria, es importante tener una definición del procedimiento administrativo, “Al igual que todo proceso, es una serie de etapas ordenadas y concatenadas, que nos sirven para obtener un fin, que atendiendo a la materia de derecho administrativo, ese fin es la emisión de un acto o resolución administrativa”.¹²

Los recursos administrativos planteados ante la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran regulados en el Código Tributario, y cada uno contempla los casos específicos para su procedencia.

¹²Garnica Enríquez, Omar Francisco. **La fase pública del examen técnico profesional.** Pág. 187.



El recurso de revocatoria, procede en contra de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, y se interpone dentro del plazo de 10 días hábiles a partir de notificada la resolución que resuelve en definitiva la solicitud planteada, en caso que no se interponga recurso alguno, ésta quedará firme.

El recurso debe plantearse ante el funcionario que haya emitido la resolución, pero este limitará su actuación ya sea admitiendo o denegando el trámite de dicho recurso. El recurso de revocatoria lo conoce la autoridad superior de la institución, que en este caso es el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de 5 días hábiles, en caso de denegar el trámite del mismo, se debe razonar el motivo.

La resolución del recurso de revocatoria puede confirmar, modificar, revocar o anular la resolución recurrida, según lo establece el Código Tributario, esto debe darse dentro del plazo de 30 días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

El recurso de reposición podrá plantearse en contra de las resoluciones emitidas por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas Públicas, y su tramitación se realizará conforme a lo establecido para el trámite del recurso de revocatoria.

Existe también la figura del ocurso, como un recurso administrativo, y se interpondrá en contra de la resolución que deniegue el trámite del recurso de revocatoria, el plazo para



interponer el recurso es de 3 días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la resolución referida.

Es importante resaltar que dentro del trámite del recurso, el Código Tributario en el Artículo 155, regula una figura similar al silencio administrativo, pero este se entenderá en sentido positivo para las pretensiones de quien interpone el recurso, derivado de que establece que si la administración no resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los 15 días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido, y las actuaciones se elevarán al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta figura permite que se respete el derecho de defensa del contribuyente, y evita que se haga necesaria la interposición del amparo, por la omisión de resolver, si bien es cierto el plazo establecido para el silencio administrativo, tal y como se observó anteriormente, es de 30 días, esta consideración realizada, permite que la tramitación del recurso se realice completamente en la vía administrativa, toda vez que existe un plazo perentorio para resolver, y de la consecuencia de no hacerlo, derivan acciones administrativas en contra del funcionario responsable de tal atraso.

Dentro de las consideraciones que realiza el Código Tributario, también se encuentra normado lo referente a la enmienda y la nulidad, y por su regulación se pueden considerar como recursos administrativos, toda vez que pueden darse de oficio o a requerimiento de parte, y su aplicación es para los casos siguientes: Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento; y, declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas, pudiéndolo resolver de forma parcial o total.

La enmienda o nulidad podrá interponerse en cualquier estado que guarde el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando los que procedan sean los recursos de revocatoria o de reposición, ni cuando el plazo para interponerlos haya vencido. Según lo establecido en el Código Tributario, la interposición debe realizarse después del plazo de 3 días hábiles de conocida la infracción, pero no señala el momento en que pueda ser advertida la infracción, toda vez que no establece que el planteamiento debe realizarse dentro del plazo de notificada la resolución que contenga vicio sustancial, y tampoco puede determinarse este plazo, en los casos que la enmienda o nulidad proceda de oficio.

Al referirse a la existencia de vicio sustancial, el Artículo 160 del Código Tributario, establece que lo anterior se entenderá, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

2.4. El proceso contencioso administrativo en caso de silencio administrativo

El proceso contencioso administrativo en materia tributaria, se encuentra regulado en el Título V del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. Y su procedencia es en contra de las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas.



Este proceso lo conocen las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Organismo Judicial, y las integran magistrados especializados, preferentemente en el ámbito tributario, actualmente existen seis Salas de lo Contencioso Administrativo.

Se planteará el proceso contencioso administrativo en contra de las resoluciones emitidas dentro del recurso de revocatoria o reposición, y deberá hacerse en un plazo de 30 días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la notificación legal de los recursos indicados anteriormente. La tramitación se realizará en base a lo que establece la Ley de lo Contencioso Administrativo.

De igual manera, puede iniciarse el proceso contencioso administrativo en los casos de silencio administrativo, toda vez que como se analizó anteriormente, si transcurrido el plazo establecido no se resuelve la solicitud, la misma se entenderá por denegada, con el objetivo de agotar la instancia administrativa, para proceder a la instancia judicial.

Dentro del citado recurso se pueden solicitar las medidas cautelares que se estimen necesarias, para asegurar el efectivo pago de tributos, intereses y multas que corresponden, así como la debida verificación y fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los casos que exista resistencia, defraudación o riesgo para la recepción de los pagos respectivos.

Las leyes aplicables para la tramitación del proceso contencioso administrativo serán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo y supletoriamente

para lo que no estuviere establecido, el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

El recurso extraordinario de casación, aplica en el caso de que la sentencia emitida dentro del proceso de lo contencioso administrativo y que pone fin a este, sea adversa a los intereses del contribuyente, el recurso se plantea ante la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, con el objeto de que se pronuncie, o en su caso, evacúe el que interponga, la Superintendencia de Administración Tributaria o la Procuraduría General de la Nación.

En caso de que en la instancia del recurso extraordinario de casación no sea resuelto a favor del contribuyente, procederá la interposición de una acción constitucional de amparo ante la Corte de Constitucionalidad, con el objeto de agotar todas las instancias legales, esta es la instancia final a la que puede recurrir el contribuyente, o en su caso, la autoridad administrativa que considere que la sentencia emitida dentro de la instancia anterior le cause agravio.

2.5. Procedencia de la acción de amparo por silencio administrativo

Según lo establecido por el Artículo 19 del Decreto 1-86 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, para proceder a interponer el recurso de amparo, salvo casos establecidos en esta ley, previamente se agotará la interposición de los recursos ordinarios, judiciales y



administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos, de conformidad con el principio del debido proceso.

Dentro de la tramitación de las solicitudes de las devoluciones de crédito fiscal que dirigen los contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria, pueden existir varios escenarios por los cuales se debe interponer la acción constitucional de amparo como el mecanismo que permite la aceleración de los procesos administrativos, para la resolución de las devoluciones que en materia tributaria corresponden.

El contribuyente afecto al beneficio de devolución de crédito fiscal contemplado en la ley, debe ingresar su solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para el efecto de la tramitación de dicha devolución, no existe un procedimiento establecido en la ley, por lo que se ha interpretado y utilizado como plazo, el establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto al derecho de petición, que debe ser de 30 días hábiles.

Previo a analizar las causales que puedan motivar la interposición de una acción constitucional de amparo, es importante hacer mención que la interposición de dicha acción, principalmente la ejercen los contribuyentes con mayor capacidad económica para sufragar los gastos que deriven de la aplicación de dichos mecanismos, y su principal objetivo es acelerar los procedimientos para la efectiva devolución del crédito fiscal, afectando seriamente a los otros contribuyentes que ingresaron solicitudes de devolución con anterioridad, toda vez que la sentencia del amparo, ordena a la

Superintendencia de Administración Tributaria resolver en un plazo determinado, por lo cual la sentencia que se dicte provoca que se le otorgue mayor prioridad al interponente del amparo, desplazando así, todas las solicitudes que previamente se hayan presentado para devolución de crédito fiscal.

La primera causal para la interposición de un amparo, puede darse cuando ha transcurrido el plazo referido en la ley y no se admite para su trámite la solicitud presentada, la autoridad administrativa debe notificar a los contribuyentes el momento en el que se admite dicha gestión, por lo que la falta de notificación puede provocar la interposición de un amparo que obligue a la autoridad a resolver el momento administrativo en que se interpone el amparo.

Luego de la admisión a trámite, se debe nombrar auditores tributarios para verificar acerca de la procedencia o improcedencia de la devolución en mención, para el efecto los auditores nombrados podrán solicitar toda la información necesaria al contribuyente y a sus proveedores, para determinar la procedencia de la devolución, este momento administrativo también es susceptible de la interposición de amparo, en virtud de que por la gran cantidad de solicitudes de devolución de crédito fiscal que se presentan ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el nombramiento de auditores tributarios es muy lento, lo que hace imposible atender todas las solicitudes en tiempo record.

Considerando que es en este momento del proceso administrativo en el que el expediente se encuentra en estado de resolver, y por consiguiente procedería la



contabilización del plazo para resolver conforme lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, pero como se indicó anteriormente, por no existir un procedimiento establecido en ley, que contemple los plazos y las especificaciones que debe normar el trámite administrativo de las devoluciones de crédito fiscal, los contribuyentes interponen la acción constitucional de amparo, para acelerar los anteriores trámites, y lograr con la sentencia de amparo, saltar la presa de solicitudes previas que se hayan realizado.

Una vez realizadas todas las verificaciones por medio de los auditores tributarios con relación a la procedencia o improcedencia de la devolución de crédito fiscal, ellos deben emitir una resolución que ponga fin a la solicitud de devolución planteada, dicha resolución debe ser notificada legalmente a los contribuyentes, y debe contener todas las consideraciones necesarias y fundamento legal del motivo por el cual se autoriza la devolución o se deniega.

La resolución que deniegue parcial o totalmente la devolución solicitada, puede ser impugnada por lo recursos administrativos que analizamos anteriormente, y el monto que efectivamente se haya autorizado, puede continuar con su trámite de devolución ante el Banco de Guatemala.

El monto puede ser denegado por las consideraciones realizadas por los auditores tributarios nombrados para realizar la auditoría, pudiendo considerarse que los gastos que se reporten no estén directamente vinculados al objeto principal de la producción de las mercancías que fueran objeto de las exportaciones; de igual forma en los casos



de las personas que venden a entidades exentas del Impuesto al Valor Agregado, en este caso, se denegará la devolución y se ajustará el valor del impuesto a la entidad exenta que realizó compras de productos que no estén directamente vinculados a su actividad.



CAPÍTULO III

3. El amparo

El amparo es por excelencia la garantía constitucional que protege los intereses de las personas, ante cualquier vulneración de sus derechos o una vez estos hayan sido transgredidos; en Guatemala no hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que exista una amenaza, restricción o vulneración de los derechos establecidos en la ley y que asistan a los individuos, tanto para personas individuales como jurídicas, según los hechos que lo motiven y las circunstancias que se deriven de los actos de la entidades administrativas, que puedan violentar los derechos de las personas.

El amparo puede utilizarse como un mecanismo que permita restablecer los derechos de las personas ante violaciones eminentes, o ante resoluciones y sentencias de la administración pública, que restrinjan los derechos establecidos por la ley.

En el presente capítulo se realizará con especial énfasis en la acción constitucional de amparo, enfocado en el ámbito tributario, específicamente ante el silencio administrativo que se genera por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus funcionarios, en los trámites administrativos que realizan los contribuyentes afectos a devolución de crédito fiscal y su ámbito de aplicación.

3.1. Definición

Definiendo el término amparo, el autor González Llanes, indica: “El concepto jurídico de la acción de amparo es el derecho público subjetivo (característica genérica), que incumbe al gobernado, víctima de cualquier contravención a alguna garantía individual cometida por cualquier autoridad estatal mediante una ley o un acto (stricto sensu), o aquél cuyo perjuicio, por conducto de un acto concreto o la expedición de una ley, haya infringido su respectiva competencia (sujeto activo o actor), derecho que se ejercita en contra de cual cualquier autoridad, y con el fin de obtener la restitución del goce de las garantías violadas o la anulación concreta del acto (lato sensu) contraventor del régimen de competencia”.¹³

El autor Ruiz Martínez, se refiere a la acción de amparo como: “Un medio de control constitucional protector de las garantías individuales, con independencia de la materia política, teniendo cuidado de apartar al poder judicial de la política para que se dedicara con independencia a la salvaguarda de los derechos del hombre, formalmente estatuidos como garantías individuales en la Carta Magna”.¹⁴

El autor Guillermo Cabanellas, al referirse a la definición del amparo establece: “Se aduce la defectuosa denominación de recurso de amparo, en su iniciación al menos, puesto que no impugna ninguna resolución judicial anterior. Sin embargo cabe acotar, frente a ese reprochado tecnicismo, que el vocablo, recurso no corresponde aquí al

¹³Manual sobre el juicio de amparo. Pág. 31.

¹⁴La acción de amparo, derecho público. Pág. 51.

concepto procesal oportuno, sino al genérico de medio o procedimiento extraordinario para superar una situación injusta o aflictiva”.¹⁵

La acción de amparo se instituye para la protección condicional de los derechos establecidos, y su función ante el planteamiento de dicha acción en las sentencias judiciales, es exclusivamente, por la advertencia de vulneración de derechos fundamentales en contra de las personas, e inclusive de la misma administración pública.

Se sustenta el criterio que la definición más adecuada al ordenamiento jurídico de nuestro país es la del autor David Ordoñez Solís, quien indica: “El amparo judicial, entendido como una garantía procesal que busca la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos reconocidos por la Constitución, las leyes y los tratados internacionales contra las acciones arbitrarias y contrarias a la ley cometidas por las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones e incluso por la irradiación de los derechos fundamentales que supone en las relaciones privadas, ha tenido un especial éxito en las Constituciones de América”.¹⁶

3.2. Fundamento jurídico

El fundamento jurídico de la acción constitucional de amparo se encuentra, en primer lugar en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Capítulo II, en

¹⁵ **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Pág. 598.

¹⁶ **El amparo judicial de los derechos fundamentales en una sociedad democrática.** Pág. 245.



donde establece la procedencia del amparo, y textualmente el Artículo 265, indica: “Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan”.

Es importante recalcar, tal y como se indicó anteriormente, que los amparos por silencio administrativo, por la omisión de resolver, los conocen las Salas de lo Contencioso Administrativo; y las sentencias emitidas en el proceso son apelables, dicha apelación se tramita ante la Corte de Constitucionalidad.

En segundo lugar, el fundamento jurídico del amparo se encuentra regulado en el Decreto Ley 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el Artículo 8, hace referencia al objeto del amparo, indicando que principalmente la instauración del amparo es para proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido.

El amparo puede solicitarse en contra de las instituciones públicas, incluyendo entidades descentralizadas o autónomas, las que administran fondos públicos, creadas por ley o concesión, y aquellas que actúen por delegación expresa. También podrá



interponerse en contra de partidos políticos, asociaciones, sociedades, sindicatos, cooperativas, entre otras.

La referida ley establece que la competencia para conocer esta acción le corresponde: a la Corte de Constitucionalidad, la Corte Suprema de Justicia, la Corte de Apelaciones y los Juzgados de Primera Instancia, en los cuales dichos órganos jurisdiccionales conocerán los amparos planteados por los diferentes sujetos, en caso no previsto por la ley, la Corte de Constitucionalidad determinará, sin formar Artículo, el tribunal que deberá conocer. En este caso, el tribunal ante el que se hubiere promovido el amparo, si dudare de su competencia, de oficio o a solicitud de parte, se dirigirá a la Corte de Constitucionalidad, dentro de las 4 horas siguientes a la interposición, indicando la autoridad impugnada y la duda de la competencia. La Corte de Constitucionalidad resolverá dentro de 24 horas y comunicará lo resuelto en la forma más rápida. Lo actuado por el tribunal original conservará su validez.

También es importante indicar que la Corte de Constitucionalidad, tiene la facultad para modificar la competencia de los tribunales que puedan conocer los amparos en cada caso específico, para el efecto deberá hacerlo a través de un auto acordado, que hará conocer, por medio de oficio circular al tribunal al cual se le modifica la competencia; también deberá hacerse las publicaciones respectivas en el Diario Oficial.



3.3. Procedencia

El Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece lo referente a la Procedencia del Amparo, indicando que 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 de derecho público o entidades de derecho privado. Toda persona tiene derecho a interponer el amparo, entre otros casos:

- a) Para que se le mantenga o restituya en el goce de los derechos y garantías que establece la Constitución o cualquiera otra ley;
- b) Para que se declare en casos concretos, que una ley, un reglamento, una resolución o acto de autoridad, no obligan al recurrente por contravenir o restringir cualesquiera de los derechos garantizados por la Constitución o reconocidos por cualquiera otra ley;
- c) Para que en casos concretos se declare que una disposición o resolución no meramente legislativa del Congreso de la República; no le es aplicable al recurrente por violar un derecho constitucional;
- d) Cuando la autoridad de cualquier jurisdicción dicte reglamento, acuerdo o resolución de cualquier naturaleza, con abuso de poder o excediéndose de sus facultades

legales, o cuando carezca de ellas o bien las ejerza en forma tal que el agravio que se causare o pueda causarse no sea reparable por otro medio legal de defensa;

- e) Cuando en actuaciones administrativas se exijan al afectado el cumplimiento de requisitos, diligencias o actividades no razonables o ilegales, o cuando no hubiere medio o recurso de efecto suspensivo;
- f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o, de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite;
- g) En materia política, cuando se vulneren derechos reconocidos por la ley o por los estatutos de las organizaciones políticas. Sin embargo, en materia puramente electoral, el análisis y examen del tribunal se concretará al aspecto jurídico, dando por sentadas las cuestiones de hecho que se tuvieron por probadas en el recurso de revisión; y
- h) En los asuntos de los órdenes judicial y administrativo, que tuvieren establecidos en la ley procedimientos y recursos, por cuyo medio puedan ventilarse adecuadamente de conformidad con el principio jurídico del debido proceso, si después de haber hecho uso el interesado de los recursos establecidos por la ley, subsiste la amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

Los anteriores son los supuestos por los que se puede plantear o interponer la acción constitucional de amparo, pero cualquier otro motivo que existiere, puede ser motivo del planteamiento de un amparo, de conformidad con lo establecido por los Artículos 265 Constitucional y 8 del Decreto 1-86.

Para el caso concreto del presente trabajo de investigación, la literal f), establece que cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, 30 días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite. En los casos de omisión de resolver, el planteamiento del amparo, permite a los contribuyentes que sus solicitudes sean atendidas en el plazo de 30 días hábiles, por no existir un término específico para las devoluciones de crédito fiscal.

3.4. Naturaleza jurídica

Para iniciar el análisis de la naturaleza de la acción de amparo, se puede indicar que es eminentemente constitucional, toda vez que su fundamentación, regulación y tramitación se encuentran establecidas dentro de la competencia del orden constitucional del derecho, y porque su objetivo se funda en la protección constitucional de los derechos de las personas, derechos previstos en la Constitución, las leyes nacionales y aquellos derechos de los que gocen las personas por razón de tratado o convenio internacional del que Guatemala sea parte.

Es un recurso subsidiario, porque para su interposición deberá previamente haberse agotado todos aquellos recursos administrativos o judiciales establecidos en la ley, que impugnen las resoluciones administrativas, salvo aquellos casos en los que exista una vulneración a un derecho previsto y no exista otro medio que permita la restitución inmediata del derecho del que se priva.

Finalmente se puede indicar que el proceso de amparo es de única instancia, si bien es cierto que debe existir definitividad en los procesos judiciales para la interposición de un amparo, no se debe confundir ni interpretar que la acción constitucional de amparo, es una tercera instancia revisora del procedimiento, toda vez que el objetivo del amparo es la protección de los derechos de las personas, por lo que su función es establecer que las sentencias hayan sido emitidas con apego a las leyes aplicables; su procedencia se debe a la denuncia de vulneración de algún derecho y no como instancia revisora del proceso administrativo o judicial. Se puede establecer que es de única instancia, puesto que no existe una instancia superior ante la cual se pueda plantear otro procedimiento, salvo el derecho que existe de apelar las sentencias.

3.5. Interposición de la acción de amparo por silencio administrativo en materia tributaria

El caso de interposición de la acción constitucional de amparo por las solicitudes de devolución de crédito fiscal que los contribuyentes dirigen ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se deriva de la omisión de resolver, por parte de la autoridad encargada de la fiscalización, tal como lo indicamos en el capítulo anterior.



En cuanto a los casos de procedencia del planteamiento del amparo, se encuentra, en principio, ante la omisión de resolver por la falta de admisión a trámite que debe notificarse al contribuyente que presenta solicitud de devolución de crédito fiscal. También en el caso que el expediente ya haya sido admitido a trámite, pero que las autoridades encargadas de la fiscalización de las solicitudes, no han designado o nombrado a los auditores encargados de verificar la procedencia o improcedencia de las devoluciones solicitadas, dichas verificaciones deben hacerse a través de auditorías ordenadas ante el mismo contribuyente que realiza la solicitud de devolución, ante sus proveedores y terceras personas. Finalmente, se plantea, ante la omisión de resolver una vez transcurrido el plazo de 30 días sin que se hubiere resuelto en definitiva la solicitud acerca de la procedencia o improcedencia de la solicitud planteada.

3.5.1. Trámite de la acción de amparo

La tramitación del amparo se establece en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en el Artículo 19, se encuentra lo referente al principio de definitividad, si bien es cierto, textualmente no lo indica así, pero su contenido establece que, previo a solicitar amparo, salvo casos determinados establecidos en la ley, deben agotarse los recursos ordinarios, judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos, de conformidad con el principio del debido proceso.

El plazo establecido para la interposición del amparo debe ser de 30 días posteriores a la notificación legal de la resolución que causó el agravio, dicho plazo debe contarse en días hábiles.

El Artículo 21 establece los requisitos que deben cumplir las peticiones de amparo en síntesis: a) Designación del tribunal ante el que se presenta; b) Indicar nombres y apellidos del solicitante; c) Cuando promueve una persona jurídica, indicar su existencia y personalidad jurídica; d) Especificar contra quien se interpone el amparo; e) Relación de hechos; f) Cita de leyes; g) Documentos que se acompañan; h) Lugar y fecha; i) Firmas y autorización del Notario, y j) Copias.

Dentro del escrito inicial de amparo, el interponente podrá formular el amparo provisional del acto reclamado, y en la admisión a trámite que realice el tribunal competente, se resolverá sobre el otorgamiento o negativa del amparo provisional, las partes podrán apelar la disposición del tribunal, pero dicha impugnación no tendrá efectos suspensivos en el trámite principal de la acción constitucional de amparo.

Si el requirente no cumple con uno o varios de los requisitos que indicamos anteriormente, el tribunal ante quien haya sido interpuesto, dará trámite al amparo y ordenará que se subsanen todos los errores u omisiones contenidas la petición inicial del amparo.

Los jueces y tribunales están obligados a tramitar los amparos el mismo día en que les fueron presentados, solicitando los antecedentes o en su defecto informe circunstanciado a la persona, autoridad, funcionario o empleado contra el cual se haya presentado dentro del perentorio término de 48 horas, más el de la distancia, que fijará el tribunal en la misma resolución, a su prudente arbitrio.



El Artículo 35, regula lo referente a la primera audiencia y prueba, en donde textualmente indica: "Recibidos los antecedentes o el informe, el tribunal deberá confirmar o revocar la suspensión provisional decretada en el auto inicial del procedimiento. De estos antecedentes o del informe dará vista al solicitante, a la Procuraduría General de la Nación, institución que actuará mediante la sección que corresponda según la materia de que se trate, a las personas comprendidas como terceros interesados y a las que a su juicio también tengan interés en la subsistencia o suspensión del acto, resolución o procedimiento, quienes podrán alegar dentro del término común de 48 horas.

Vencido dicho término, hayan o no alegado las partes, el tribunal estará obligado a resolver, pero si hubiere hechos que establecer abrirá a prueba el amparo, por el improrrogable término de 8 días. Los tribunales de amparo podrán relevar de la prueba en los casos en que a su juicio no sea necesario, pero la tramitarán obligadamente si fuere pedida por el solicitante.

Si el amparo se abriere a prueba, el tribunal, en la misma resolución, indicará los hechos que se pesquisarán de oficio, sin perjuicio de cualesquiera otros que fueren necesarios o de las pruebas que rindieren las partes".

Se procederá a la segunda audiencia, concluido el término probatorio, el tribunal dictará providencia dando audiencia a las partes y a la Procuraduría General de la Nación por el término común de 48 horas, transcurrido el cual, se haya o no pronunciado, dictará sentencia dentro de 3 días.

Si alguna de las partes o la Procuraduría General de la Nación solicita que se vea el caso en vista pública, ésta se efectuará el último de los 3 días siguientes y a la hora que señale el tribunal. Cuando se haya efectuado vista pública, el tribunal dictará sentencia dentro del plazo de los 3 días siguientes.

Cuando la Corte de Constitucionalidad conociere en única instancia o en apelación, el plazo para pronunciar sentencia podrá ampliarse por 5 días más, según la gravedad del asunto.

3.5.2. Sentencia de la acción de amparo y apelación

El Artículo 42 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Al pronunciar sentencia, el Tribunal de Amparo examinará los hechos, analizará las pruebas y actuaciones y todo aquello que formal, real y objetivamente resulte pertinente; examinará todos y cada uno de los fundamentos de derecho aplicables, hayan sido o no alegados por las partes.

Con base en las consideraciones anteriores y aportando su propio análisis doctrinal y jurisprudencial, pronunciará sentencia, interpretando siempre en forma extensiva la Constitución, otorgando o denegando amparo, con el objeto de brindar la máxima protección en esta materia, y hará las demás declaraciones pertinentes”.

Las sentencias de amparo son impugnables, y cabe el recurso de apelación, mismo que conocerá el superior jerárquico de la autoridad que emitió la sentencia, o directamente la Corte de Constitucionalidad.

3.5.3. Consecuencias de la sentencia de la acción de amparo

Doctrinariamente se puede establecer según lo indicado por el autor Ruíz Martínez, que: “El objetivo de las sentencias que conceden el amparo, estriba en restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía constitucional violada, restableciendo las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación. Así pues, si la restitución es materialmente imposible, se da el supuesto de los actos consumados de un modo irreparables”.¹⁷

La sentencia de amparo podrá confirmar o modificar los actos apelados, o dejarlos sin efecto, con el objeto de que se restituya el acto reclamado y los derechos que se hayan considerado vulnerados, la sentencia podrá ordenar la anulación de las resoluciones venidas de grado y el pronunciamiento de una nueva sentencia que se encuentre apegada a derecho, respetando los derechos a los que las personas se encuentren afectos.

En el caso de las sentencias que se emiten por el silencio administrativo de la Superintendencia de Administración Tributaria en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, se ordena a dicha entidad que se resuelvan las peticiones dirigidas por los

¹⁷La acción de amparo, derecho público. Pág. 52.



contribuyentes en cuanto a las devoluciones del crédito fiscal, esto obliga a los empleados y funcionarios públicos a agilizar los trámites administrativos respectivos para atender la fiscalización de los contribuyentes, o la resolución en definitiva de las solicitudes planteadas.

La sentencia provoca que los trámites administrativos sean acelerados, con el objeto de respetar el derecho de petición que se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.



CAPÍTULO IV

4. Desventajas para los contribuyentes que interponen acción de amparo por silencio administrativo tributario en las solicitudes de devolución de crédito fiscal

La admisión a trámite de las devoluciones solicitadas, el nombramiento de auditores tributarios para iniciar el proceso de auditoría, a fin de establecer la procedencia o improcedencia de la devolución de crédito fiscal y la resolución final de la solicitud planteada, es susceptible de la interposición de una acción constitucional de amparo, toda vez que por la omisión de resolver se violenta el Artículo 28 constitucional, en el que se consagra el derecho de petición de las personas, y se establece un plazo de 30 días hábiles para resolver.

De lo indicado anteriormente surge el silencio administrativo y legalmente se establece la acción de amparo, por lo tanto los jueces resuelven lo concerniente a los trámites administrativos regulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, y fijan plazo para realizar los trámites administrativos respectivos, al efecto la administración tributaria y los empleados o funcionarios públicos a cargo de su tramitación, deberán realizar las acciones necesarias para dar estricto cumplimiento a lo que ordena la sentencia emitida dentro de los procesos de amparo, toda vez que existe el apercibimiento de certificar lo conducente ante un juzgado penal, por el incumplimiento de lo ordenado en la sentencia. Dicha certificación se realizará en contra del funcionario



o empleado público que impidiera las actuaciones necesarias para la efectiva resolución de las solicitudes.

4.1. Ventaja de la interposición de acción de amparo

La ventaja principal de las personas individuales o jurídicas que interponen la acción de amparo por la omisión de resolver las solicitudes de devolución de crédito fiscal, radica en que, por la sentencia emitida, la autoridad tributaria deberá dar estricto cumplimiento al plazo señalado. Con ello logran avanzar tiempo significativo, por encima de las solicitudes dirigidas por otras personas con fecha anterior a la del que interpone el amparo, logrando prioridad en sus propias solicitudes planteadas, minimizando el tiempo para la efectiva devolución.

Por tanto, la sentencia del amparo puede provocar la aceleración del proceso administrativo en la admisión a trámite de las solicitudes de devolución planteadas; si el expediente ya fue efectivamente admitido a trámite, la sentencia de amparo también puede propiciar la efectividad en el nombramiento de auditores para la realización de la fiscalización correspondiente. Y finalmente, la sentencia puede generar la emisión de una resolución que ponga fin al trámite del procedimiento administrativo interno que la Superintendencia de Administración Tributaria establezca para el efecto.

Las sentencias de las acciones de amparo interpuestas durante la tramitación de las devoluciones administrativas de crédito fiscal, conllevan ventajas para los contribuyentes, toda vez que al hacer más eficiente la efectiva obtención de los montos



solicitados a través de la solicitud de devolución de crédito fiscal, les permite recuperar de forma efectiva todo el capital que fue invertido durante el proceso de producción de las mercancías que fueron objeto de exportaciones, o de aquello que fuera vendido a personas individuales o jurídicas que se encuentren exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Esa efectiva recuperación de lo invertido, provoca que las empresas puedan contar con mayor capital para sus procesos productivos, logrando mayor eficiencia en la ganancia de su actividad comercial, misma que se puede traducir en progreso empresarial para el sector al que pertenezcan.

Seguidamente, la interposición de la acción de amparo por silencio administrativo en cuanto a la falta de nombramiento de auditores tributarios para la fiscalización, provoca nuevamente un aceleramiento en el proceso administrativo, toda vez que los auditores que la Superintendencia de Administración Tributaria nombrare para el efecto, tendrán un plazo determinado y perentorio para realizar la auditoria a los contribuyentes y sus respectivos proveedores.

Finalmente, la interposición de la acción de amparo por silencio administrativo y la omisión de resolver una vez ya se hayan realizado las auditorias respectivas a cargo de los auditores tributarios, provoca que los montos solicitados sean devueltos con prontitud, toda vez que la sentencia del amparo ordenará a las Superintendencia de Administración Tributaria, a resolver en definitiva la solicitud de devolución de crédito fiscal que las personas individuales o jurídicas, afectas a la devolución y que se

encuentran reguladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hayan dirigido ante la referida administración tributaria.

4.2. Desventajas de la interposición de acción de amparo

La devolución de crédito fiscal para los contribuyentes afectos al beneficio que brinda el Estado de Guatemala, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son bastante retardadas, debido a la gran cantidad de solicitudes que presentan ante la Superintendencia de Administración Tributaria, y la poca capacidad de atención, derivada que las auditorías a los contribuyentes pueden ser extensas, y especialmente por las auditorías que se realizan con los proveedores y terceras personas.

Con la sentencia de la acción de amparo, los jueces determinan los plazos en que la Superintendencia de Administración Tributaria, deben admitir a trámite las solicitudes planteadas, el plazo para el nombramiento de los auditores tributarios a cargo de las auditorías fiscales, y otras veces para resolver en definitiva las devoluciones que fueron solicitadas.

Los plazos otorgados por los jueces en las sentencias de las acciones de amparo, muchas veces son reducidos y en consecuencia se convierten en desventajas para los contribuyentes, toda vez que por no ser suficientes para realizar las auditorías por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, dichos contribuyentes ajustan el crédito fiscal, dando a conocer los ajustes por medio de audiencias, y abriendo la vía administrativa para la impugnación de los mismos.

La apertura de la vía administrativa para la impugnación, provoca una desventaja para el contribuyente, toda vez que el trámite puede abarcar varios años, inclusive representa el pago de honorarios para el profesional que se encargue de interponer las acciones administrativas o judiciales.

Al respecto de las desventajas de la devolución de crédito fiscal, la autora Liliana Canzanelli, indica lo siguiente en su Estudio de Competitividad Agropecuaria y Agroindustrial: “Las complejas tramitaciones administrativas y las demoras para la devolución de crédito fiscal generan un costo financiero adicional para la industria exportadora durante un período que transcurre entre la declaración y la efectivización del recupero. Debe, en consecuencia, agilizarse este mecanismo de devolución”.¹⁸

4.3. Análisis de las sentencias de acción de amparo por silencio administrativo en materia tributaria

El contenido de la sentencia de la acción de amparo, en primer lugar, hace referencia al asunto principal de la acción, o en su caso si es apelación; se hace mención de quién interpone la acción y a qué autoridad se recurre. Debe contener el acto reclamado, en el presente trabajo de investigación se refiere específicamente al silencio administrativo tributario, por la omisión de resolver la petición de devolución de crédito fiscal. Deben establecer las violaciones que se denuncian específicamente y las leyes que se consideran vulneradas; la relación de los hechos que motivan el amparo; la producción

¹⁸Estudio de competitividad agropecuaria y agroindustrial. Pág. 86.

del acto reclamado y los agravios que se reprochan del acto reclamado.; la pretensión el amparo, el uso del recurso y su procedencia.

La segunda parte de la sentencia es para establecer el trámite del amparo, donde se indica el otorgamiento o no del amparo provisional, los terceros interesados, el contenido del informe circunstanciado emitido por la autoridad impugnada, se hace referencia la sentencia en primer grado. En caso de que se haya apelado la sentencia, se dedica un apartado para su análisis y de los alegatos el día de la vista. Seguidamente se realizan las consideraciones legales y alegatos de las partes, las leyes jurídicas al caso concreto, y finalmente el Por Tanto, en donde con base a lo considerado y leyes citadas, la autoridad constitucional emite su pronunciamiento, declarando con o sin lugar las acciones de amparo.

4.4. Análisis general de las devoluciones de crédito fiscal en Guatemala

Para tener una mejor idea de la magnitud de las devoluciones de crédito fiscal en Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, en su portal institucional indica: “La devolución de crédito fiscal es un beneficio que se establece en el Artículos 16 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para los exportadores y los contribuyentes que venden a entidades exentas. En promedio, se reciben 77 expedientes mensuales de este tipo de solicitudes. A la fecha se tiene registro de 2,293

solicitudes de devolución de crédito, cuyo monto pendiente asciende a Q.2,988,000,000”.¹⁹

Dentro de las principales industrias que se dedican a la exportación en Guatemala, se puede encontrar la industria agropecuaria, donde sus productos de exportación son: banano, azúcar, aceite y café; la industria manufacturera comprende productos químicos, bebidas y productos alimenticios, productos y servicios farmacéuticos, productos de plástico, productos de vidrio, productos de acero y productos que comprenden la industria textil y de calzado, entre otros; la industria extractiva principalmente en minerales, petróleo y sus derivados; y entre otros productos o servicios principales se encuentra la energía eléctrica, la exportación de servicios, y la venta de equipo de cómputo y servicios.

En cuanto a las devoluciones de crédito fiscal la Secretaría General de la Comunidad Andina recomienda: “Las administraciones tributarias deben mejorar la gestión de las devoluciones de los saldos a favor de los exportadores, devolviendo el mismo sin restricciones ni límites”.²⁰ Es importante resaltar, en cuanto a la recomendación anterior, que para el efecto se deben crear mecanismos que hagan transparente las devoluciones del crédito fiscal, evitando cualquier tipo de defraudación tributaria que pudiera existir por parte de los contribuyentes, y evitando también la corrupción de las entidades tributarias del país.

¹⁹ <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/33institucional/8718-devolucion-de-credito-fiscal.html>. **Devolución de crédito fiscal**. (3 de enero de 2017).

²⁰ **Impacto fiscal de la integración económica**. Pág. 156.

Para poder exponer de mejor forma lo anterior en cuanto a la necesidad de mecanismos transparentes de devolución de crédito fiscal, el autor Juan Alberto Fuentes Knight, refiere: “Aun cuando la implantación del IVA se considera generalmente como un logro en materia tributaria, no deben desconocerse sus limitaciones. Primero, ciertas excepciones y especialmente la tasa cero, que no se limita a las exportaciones, estimulan el fraude fiscal y obligan a las administraciones tributarias a dedicarle recursos al control del crédito fiscal y a la devolución de impuestos”.²¹

Actualmente y debido a la gran demanda en solicitudes de devolución de crédito fiscal de los contribuyentes que gozan del beneficio, existe mucho atraso por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la tramitación administrativa de dichas solicitudes, toda vez que las auditorias para examinar los documentos contables de los contribuyentes y sus proveedores puede tardar hasta 2 meses, por tanto, la capacidad para atender por parte de las autoridades competentes en muy escasa, y aunado a que no existe un procedimiento establecido en las leyes tributarias, que establezcan los plazos y principalmente la falta de regulación sobre el momento administrativo en el que los expedientes se puedan considerar en estado de resolver.

En Guatemala, la mayor cantidad de exportaciones se realizan bajo el amparo de acuerdos internacionales: Dentro de los principales tratados se puede indicar, el Decreto 22-73, Ley Orgánica de la Zona Libre de la Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla, el Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas y el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

²¹ Retos de la política fiscal en Centroamérica. Pág. 10.

El Decreto 22-73 Ley Orgánica de la Zona Libre de la Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla, brinda a los usuarios que se instalen y operen dentro de la zona libre las siguientes exenciones:

a) Al Impuesto Sobre la Renta, la cual será por el 100% durante 10 años. El plazo de la exención del Impuesto Sobre la Renta se computará a partir de la fecha en que la empresa inicie sus operaciones dentro de la zona libre, lo que será comunicado por la zona libre a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se consideran rentas exentas del Impuesto Sobre la Renta los dividendos y utilidades que distribuyan los usuarios a sus accionistas o socios, ya sean estas personas jurídicas o individuales; en caso de que uno o más socios o accionistas sean personas jurídicas, la exención será exclusiva de dichas personas, por lo que no podrá trasladarse sucesivamente a los socios o accionistas que las integran.

b) Al Impuesto al Valor Agregado, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación de mercancías que ingresen a la zona libre.

c) Al Impuesto al Valor Agregado por los hechos y actos grabados realizados dentro de la zona libre.

d) Al Impuesto de Timbres Fiscales, sobre los documentos que contienen actos o contratos sobre bienes o negocios en la zona libre.

El Estado, a través del Organismo Ejecutivo, entidades descentralizadas, la zona libre o las municipalidades, podrá otorgar los incentivos no fiscales a usuarios determinados, a efecto de lograr que se radiquen en Guatemala inversiones de impacto beneficioso para la población.

El Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, otorga a los usuarios productores de bienes industriales o de servicios autorizados para operar en las zonas francas, los incentivos fiscales siguientes:

- a) Exoneración de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a zona franca de la maquinaria, equipo, herramientas, materias primas, insumos, productos semi elaborados, envases, empaques, componentes y en general las mercancías que sean utilizadas en la producción de bienes y en la prestación de los servicios.

- b) Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, por un plazo de 10 años contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía. Los usuarios productores de bienes industriales y los usuarios de servicios domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto Sobre la Renta que se pague en Guatemala.

Este beneficio no será aplicable cuando los usuarios de servicios vendan o presten servicios al territorio aduanero nacional.

- c) Las transferencias de mercancías que se realicen dentro y entre zonas francas no estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado.
- d) Exoneración total del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, cuando aplique, por la compra, permuta o transferencia de bienes inmuebles utilizados exclusivamente en su actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios.
- e) No estará afecta al Impuesto al Valor Agregado, la adquisición de insumos de producción local para ser incorporados en el producto final y servicios que sean utilizados exclusivamente en su actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios.

Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en este decreto se encuentran los siguientes beneficios a los exportadores, las empresas propiedad de personas, individuales o jurídicas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal, gozarán de la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en



el país, de conformidad con los listados autorizados en la resolución de calificación emitida por el Ministerio de Economía, hasta por un plazo de 1 año contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración aduanera de importación o el formulario aduanero único centroamericano respectivo.

Como se pudo observar, los decretos analizados brindan beneficios fiscales a los exportadores, con lo que se busca motivar e incentivar la actividad productiva de las empresas, en cumplimiento de las obligaciones fundamentales del Estado, la promoción del desarrollo ordenado y eficiente del comercio exterior del país, así como el crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Las solicitudes de devolución de crédito fiscal realizadas por los contribuyentes afectos al beneficio, son atendidas de forma poco eficiente y con la espera de largos plazos, lo que se produce por la cantidad de solicitudes de devolución que se presentan ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Por consiguiente, se interpone la acción constitucional de amparo, para reducir el tiempo y se emita la resolución.

La sentencia emitida a través de la acción constitucional de amparo, ordena a la Superintendencia de Administración Tributaria, inicia con las auditorias, y otras veces para resolver en definitiva las devoluciones que fueron planteadas.

Se propone establecer un departamento especialmente para atender las solicitudes de devolución de crédito fiscal, el cual debe estar normado en la ley, para que establezca con exactitud los plazos para que la Administración Tributaria las admita a trámite, nombre auditores y las resuelva en definitiva, especialmente debe determinarse el momento administrativo en el que el expediente se encuentre en estado de resolver, con esto, propiciar que el silencio administrativo no sea declarado previamente y que se pueda recurrir al amparo, como una estrategia para acelerar el proceso administrativo, mediante la sentencia.



BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14va. Edición. Editorial Heliasta S.R.L. Argentina. 1979.
- CANZANELLI, Liliana. **Estudio de competitividad agropecuaria y agroindustrial**. Secretaría de Programación Económica. Argentina. 1993.
- ESCRIBANO COLLADO, Pedro. **Legislación administrativa**. 21^a Edición. Publicaciones de la Universidad de Sevilla. España. 2006.
- FUENTES KNIGHT, Juan Alberto. **Retos de la política fiscal en Centroamérica**. Organización de las Naciones Unidas. México. 2006.
- GARNICA ENRÍQUEZ, Omar Francisco. **La fase pública del examen técnico profesional**. 3ra Edición. Editorial Estudiantil Fénix. Guatemala. 2015.
- GONZÁLEZ LLANES, Mario Alberto. **Manual sobre el juicio de amparo**. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2004.
- La Ley Grupo Wolters Kluwer. **Ley de procedimiento laboral**. Editorial Grefol, S.L. España. 2006.
- La Ley Grupo Wolters Kluwer. **Procedimiento y proceso administrativo práctico**. Editorial Grefol, S.L. España. 2006.
- OCDE-Foro Consultivo Científico y Tecnológico, AC. **El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente**. OCDE Publishing. México. 2012.
- ORDOÑEZ SOLÍS, David. **El amparo judicial de los derechos fundamentales en una sociedad democrática**. Escuela Nacional de la Judicatura. República Dominicana. 2007.
- OTÁLORA URQUIZÚ, Carlos. **Economía fiscal**. Plural Editores. Bolivia. 2009.
- RUÍZ MARTÍNEZ, Ismael. **La acción de amparo, derecho público**. Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. México. 2003.
- Secretaría General de la Comunidad Andina. **Impacto fiscal de la integración económica**. Perú. 2003.
- Superintendencia de Administración Tributaria. **Devolución de crédito fiscal**. <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/noticias/33-institucionales/8718-devolucion-de-credito-fiscal.html>. (3 de enero de 2017).



Universidad de Concepción Escuela de Derecho Chile. **Revista de derecho.** Editorial Andrés Bello. Chile. 1971.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala. 1985.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto Ley número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala. 1986.

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

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala. 2012.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala. 1996.