

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a figure holding a cross, surrounded by a wreath. The shield is set against a background of a landscape with mountains and a sun. The outer ring of the seal contains the Latin text "UNIVERSITAS SAN CAROLINIENSIS" at the top and "ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CEBIBIS CONSPICUA" at the bottom.

**VULNERACIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL
INCUMPLIMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN LOS PLAZOS
LEGALES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA

GUATEMALA, MAYO DE 2021

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

**VULNERACIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL
INCUMPLIMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN LOS PLAZOS
LEGALES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2021

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

DECANO: Licda. Astrid Jeanette Lemus Rodríguez
VOCAL I, en sustitución del Decano
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Jorge Eduardo Avilez Salazar
Vocal: Lic. Mauro Danilo García Toc
Secretaria: Licda. Ninfa Lidia Cruz Oliva

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Edy Fernando Bámaca Pojoy
Vocal: Lic. Harold Rafael Pérez Solórzano
Secretario: Lic. Walter Ovidio Marroquín Vielman

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



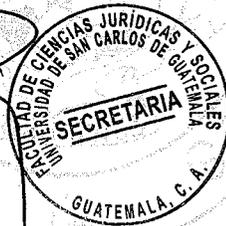
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veintidos de marzo de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA, titulado VULNERACIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN LOS PLAZOS LEGALES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.

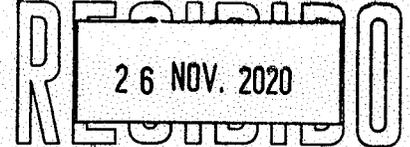




Guatemala, 23 de noviembre de 2020.

**JEFE DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES**



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: _____

Firma: Monselva

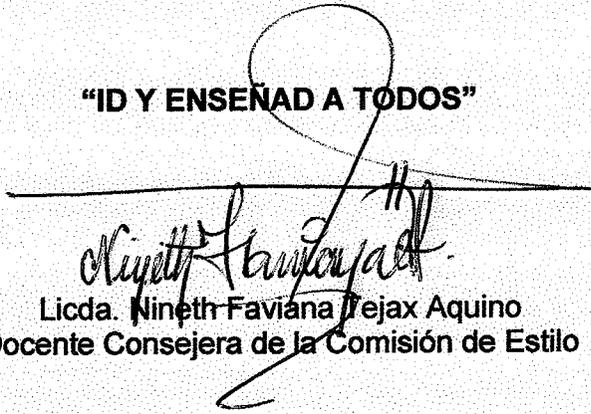
Estimado Licenciado:

Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis del bachiller **EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA**, la cual se titula **VULNERACIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN LOS PLAZOS LEGALES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

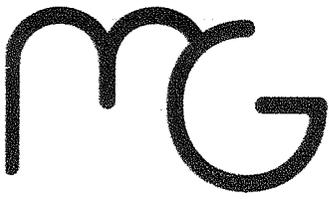
Le recomendé al bachiller algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Licda. **Nineth Faviana Trejax Aquino**
Docente Consejera de la Comisión de Estilo

c.c. Unidad, estudiante,



MENDIZABAL GRAJEDA
& ASOCIADOS



Guatemala 19 de julio de 2019

Licenciado

Roberto Fredy Orellana Martínez

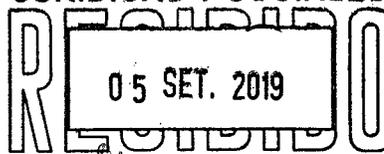
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su despacho

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora:

Firma:

J. Orellana

En atención a la providencia de esa unidad de fecha 29 de noviembre del año 2017, en el cual se me nombra ASESOR de Tesis del Bachiller EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA, quien se identifica con el número de Carne 200612304. Se le brindó la asesoría de su trabajo de tesis intitulada originalmente: "NECESIDAD DE REGULAR INTERESES POR MORA A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES EN LAS DEVOLUCIONES DE CRÉDITO FISCAL POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE EXCEDAN DEL PLAZO ESTABLECIDO PARA DEVOLVER, COMO METODO COERCITIVO PARA EVITAR QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SE DEMORE EN LA DEVOLUCIÓN Y PAGO" tema que con el objeto que se logre una mejor comprensión jurídica del tema, se modificó a: "**VULNERACIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN LOS PLAZOS LEGALES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**"; en su oportunidad sugerí algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción que consideré que en su momento serán necesarias para mejor comprensión del tema que se desarrolla.

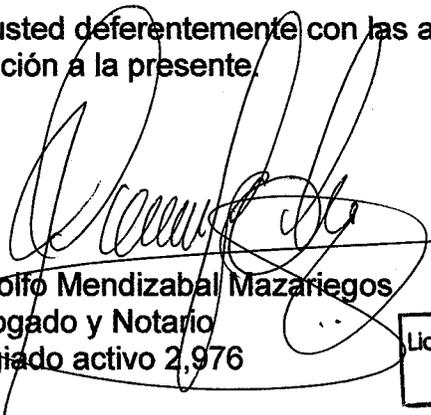
Después de llevar a cabo una serie de modificaciones, se llegó a las siguientes consideraciones:

1. El contenido de la tesis es científico y técnico el cual durante el desarrollo de la misma el Bachiller, hace un estudio Jurídico Social y Jurídico Administrativo, con base a la ausencia de una normativa para aplicarla al caso analizado.

2. Se considera que el método jurídico administrativo, analítico y comparativo, así como la técnica de investigación utilizada puntualiza la carencia de una sanción administrativa por el atraso en las devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.
3. Asesoré la investigación realizada por el postulante.
4. La investigación presenta interesantes aportes razonables, proporcionando abundante información de la legislación guatemalteca, otras figuras jurídicas e incluso legislación extranjera.
5. La conclusión discursiva resalta lo novedoso de la investigación, y la realidad nacional que viven actualmente los exportadores, confirmando la hipótesis planteada y cumpliendo de forma coherente los objetivos y supuestos planteados en el proceso de investigación.
6. La bibliografía a mi juicio, la considero valiosa fuente de información y de gran utilidad para consultas de estudiantes y profesionales interesados en el tema.
7. Hago constar que no soy pariente dentro de los grados de ley del Bachiller Eder Armando Canté Estrada.

En virtud de lo expuesto, en mi calidad de asesor, el trabajo de tesis cumple con los requisitos necesarios para su aprobación, tal como lo establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, por lo tanto, emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Sin otro particular, me suscribo de usted deferentemente con las altas muestras de consideración y respeto por su atención a la presente.


Lic. Gustavo Adolfo Mendizabal Mazariegos
Abogado y Notario
Colegiado activo 2,976

Lic. Gustavo A. Mendizabal M.
Abogado y Notario



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 29 de noviembre de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, GUSTAVO ADOLFO MENDIZÁBAL MAZARIEGOS, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante EDER ARMANDO CANTÉ ESTRADA, con carné 200612304, intitulado NECESIDAD DE REGULAR INTERESES POR MORA A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES EN LAS DEVOLUCIONES DE CRÉDITO FISCAL POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE EXCEDAN DEL PLAZO ESTABLECIDO PARA DEVOLVER, COMO MÉTODO COERCITIVO PARA EVITAR QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SE DEMORE EN LA DEVOLUCIÓN Y PAGO.

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 17 / 05 / 2019 f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Lic. Gustavo A. Mendizábal M.
 Abogado y Notario





DEDICATORIA

A DIOS:

Señor y dador de vida, fuente de sabiduría que me ayudó a culminar satisfactoriamente esta etapa de mi vida, solo Él me dio la fuerza necesaria para agregar un logro más a mi bendecida vida.

A MI ESPOSA:

Yajaira Dulkamara Castillo Franco de Canté por ser esa ayuda idónea que como hombre necesito, porque siempre has estado en las buenas y en las malas, sin importar los problemas y dificultades que juntos hemos afrontado.

A MIS PADRES:

Hugo René Canté Ortiz (QEPD) y Miriam Estrada Vivar, por el don de la vida, los consejos y valores que me han inculcado, para que siempre culminara los proyectos de mi vida.

A MIS HIJOS:

Andrés Sebastián, Isabella René y Eder Santiago, por ser los motivos más importantes en mi vida para ser un gran profesional y servirles de ejemplo para su vida.

A MIS HERMANOS:

Jason Omar, Andrea René y Diego Roberto, por todo ese apoyo que he recibido de ellos, y lo más importante, saber que siempre estarán ahí cuando los necesite.



A UN TÍO ESPECIAL:

Licenciado Rodrigo Estuardo Letrán Mejía, quien durante mucho tiempo fue ejemplo de familia, es como mi segundo padre en la tierra, a quien debo parte de la persona que soy.

A MIS FAMILIARES:

Cada uno fue y es un factor importante en mi vida, a cada uno agradezco los consejos de vida que me han brindado.

A LA FIRMA:

Alfonso Orozco & Asociados, quienes me dieron la oportunidad de desarrollarme como profesional, y sentir esa satisfacción de hacer las cosas con excelencia.

A MIS AMIGOS:

Compañeros de esfuerzo, desvelos, alegrías, con quienes pasé buenos y malos momentos, pero siempre nos unió un lazo fuerte de amistad, el cual espero que se siga manteniendo.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en donde viví en esas gloriosas aulas momentos inolvidables, además de recibir ese conocimiento importante para poder ejercer el derecho.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala por ser mi *alma mater* y orientarme en el camino del aprendizaje.



PRESENTACIÓN

Los sujetos de la investigación son la Superintendencia de Administración Tributaria y los contribuyentes exportadores con el objeto de analizar el retraso que el ente recaudador del Estado posee en las devoluciones del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado a los exportadores en la República de Guatemala, durante el período comprendido entre los meses de enero del año 2017 y diciembre del año 2018, período en el cual ya se superaba tres años de demora. Según el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este tipo de devolución deben ser resueltas en un plazo máximo de 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días hábiles para el período semestral contados a partir de la fecha en que se presentó la solicitud.

La investigación desarrollada es cualitativa, analizando las distintas figuras jurídicas aplicables a los casos analizados el cual permitió obtener en forma sistemática y ordenada verdades objetivamente válidas, además el contenido de la misma pertenece a la rama del derecho tributario. Durante el desarrollo de la misma, se analizaron definiciones específicas de la materia; figuras jurídicas como el silencio administrativo; la acción constitucional de amparo como garantía constitucional coercitiva por el silencio administrativo y daños y perjuicios por la tardanza en la devolución.

El aporte académico del trabajo de investigación se concretiza en evidenciar los problemas a los que los exportadores se deben enfrentar para recuperar el crédito fiscal, y las vías jurídicas que se pueden utilizar para disminuir la tardanza en la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.



HIPÓTESIS

La Superintendencia de Administración Tributaria prolonga el tiempo de espera en las devoluciones de crédito fiscal a la cual los exportadores tienen derecho, obligando al contribuyente a realizar préstamos bancarios que le permitan cumplir con sus obligaciones civiles, mercantiles, laborales y tributarias, es por ello que se debe realizar un estudio jurídico para encontrar alternativas aplicables para resolver con celeridad las solicitudes planteadas, evitando así, la vulneración al patrimonio del contribuyente ante el incumplimiento de la devolución de crédito fiscal en los plazos legales.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La investigación confirma la hipótesis formulada, de acuerdo a los resultados obtenidos al utilizar el método jurídico administrativo, analítico y comparativo. Es evidente la validación de la hipótesis formulada, al corroborar la existencia de la vulneración al patrimonio del contribuyente que directamente originan obligaciones, ante el incumplimiento de la devolución de crédito fiscal en los plazos legales.

ÍNDICE



Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Del crédito fiscal sujeto a devolución por concepto de Impuesto al Valor

Agregado.....	1
1.1. Definiciones.....	1
1.1.1. Crédito.....	2
1.1.2. Fiscal.....	2
1.1.3. Crédito fiscal.....	4
1.1.4. Patrimonio.....	6
1.2. Generación del crédito fiscal.....	6
1.3. Situación actual del comportamiento del Impuesto al Valor Agregado.....	7
1.4. Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.....	8
1.4.1. Impuesto Sobre el Valor Agregado.....	10
1.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.....	11
1.5. Trámite administrativo para la devolución del crédito fiscal.....	16
1.6. Atraso en la devolución del crédito fiscal.....	21

CAPÍTULO II

2. El silencio administrativo en el ámbito tributario.....	23
2.1. Definición.....	24
2.2. Algunos principios del derecho administrativo.....	24
2.3. Naturaleza jurídica del proceso administrativo.....	26
2.4. Clases y efectos.....	27
2.4.1. Silencio administrativo sustantivo.....	27
2.4.2. Silencio administrativo adjetivo.....	32



2.4.3. Desventajas de invocar el silencio administrativo..... 38

2.5. Análisis de la conveniencia en invocar el silencio administrativo en las solicitudes de devolución de crédito fiscal..... 40

CAPÍTULO III

3. Acción de amparo como mecanismo para que se ordene a la Superintendencia de Administración Tributaria a resolver prontamente la solicitud de devolución de crédito fiscal..... 43

3.1. Amparo como garantía constitucional..... 43

3.2. Naturaleza jurídica del amparo..... 46

3.3. Procedencia de la acción de amparo..... 47

3.4. Trámite..... 50

3.5. Tiempo en que se resuelve una solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado al agilizarla por medio de una acción de amparo..... 59

3.6. Efectos y ejecución de las sentencias de amparo..... 59

3.7. La debida ejecución de las sentencias de amparo por agilización para la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado..... 64

3.8. Trámite procesal del auxilio para la debida ejecución..... 65

CAPÍTULO IV

4. Vulneración al patrimonio del contribuyente ante el incumplimiento de la devolución de crédito fiscal en los plazos legales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria..... 69

4.1. Impacto que genera el atraso de la devolución a los contribuyentes..... 73

4.2. Contenido de la obligación tributaria..... 74

4.3. Potestad del sujeto activo..... 76

4.4. Potestad del sujeto pasivo..... 77



4.5. Formas legales para minimizar el impacto financiero al contribuyente por la demora en la devolución.....	80
4.6. Implementación de un sistema ágil en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.....	81
4.7. Beneficio económico nacional al devolver en los plazos establecidos el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado a los exportadores.....	85

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico del reclamo de daños y perjuicios por el atraso en la devolución ..	89
5.1. Daños y perjuicios.....	90
5.2. Aplicación de las normas del Código Civil en materia tributaria.....	94
5.3. Reclamo a la Superintendencia de Administración Tributaria de interés legal, por atraso en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.....	96
5.4. Analogía en materia tributaria y su incidencia legal en el derecho interno.....	98
5.5. Responsabilidad civil del funcionario público en materia tributaria, en los Estados Unidos Mexicanos.....	100
5.6. Reclamo de daños y perjuicios a los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, por atraso en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.....	102
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	105
ANEXOS.....	107
BIBLIOGRAFÍA.....	111



INTRODUCCIÓN

El trabajo de tesis, surge derivado del atraso que existe en las devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, dicha situación afecta el patrimonio de los contribuyentes, pues si la Superintendencia de Administración Tributaria, cumpliera con los plazos de ley, el contribuyente tendría su resolución en 30 días, para el caso de las solicitudes trimestrales y 60 días para el caso de las solicitudes semestrales, de esa cuenta los exportadores no serían afectados.

Ante este lento proceso de devolución, el exportador es afectado en su patrimonio, pues el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, e incluso cualquier crédito fiscal que el fisco tenga pendiente de devolver a los exportadores, es patrimonio, capital de trabajo que no puede invertirse en mano de obra, maquinaria, tecnología o incluso en materia prima, lo que conlleva a que los contribuyentes tengan que acudir obligadamente a préstamos bancarios para poder cumplir con sus obligaciones civiles, mercantiles, laborales, tributarias; es decir, a pesar de tener un crédito fiscal a favor, debe erogar efectivo para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Se alcanzó el objetivo general de la investigación ya que se demostró que actualmente los contribuyentes exportadores no pueden recuperar el crédito fiscal de manera expedita, esto se logró debido a la observación y practica directa del ejercicio de funciones laborales dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se ha utilizado el método cualitativo para desarrollar la investigación, básicamente utilizando la técnica de la observación y la de métodos biográficos.

La hipótesis se ha comprobado, confirmando la viabilidad, de las alternativas propuestas para reducir al máximo los plazos que la Superintendencia de Administración Tributaria se tarda en devolver, al aplicarlos se logra reducir considerablemente esos tiempos, y por ende el impacto financiero en su patrimonio



disminuye, ya que con plazos más razonables, los contribuyentes pueden obtener más rápido su crédito fiscal o capital de trabajo.

La tesis consta de cinco capítulos; en el primero, se realiza una breve introducción para entender qué es el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, cómo nace el derecho a la devolución y algunas definiciones importantes; en el segundo, se desarrolla el silencio administrativo y sus efectos para la aplicación a la presente investigación; el tercero, desarrolla la acción de amparo como mecanismo de control para que a nivel judicial se le ordene a la Superintendencia de Administración Tributaria resolver conforme a los plazos legales; en el cuarto, se demuestra cómo se da la vulneración al patrimonio por no resolver conforme a los plazos de ley; y por último en el quinto, se desarrolla un análisis jurídico de la posibilidad de reclamar daños y perjuicios por la inacción del ente fiscalizador, específicamente de sus funcionarios.

Al haber culminado con el desarrollo de la investigación fue posible inferir que dentro de las posibilidades que se consideran viables y que por lo tanto se puede recomendar al contribuyente que solicite la devolución del crédito fiscal y que para pueda obtenerlo, debe plantear una acción constitucional de amparo, con el propósito de que se agilice la solicitud de devolución del mismo, trayendo esta acción como efecto inmediato que la Superintendencia de Administración Tributaria resuelve a la brevedad la solicitud que le ha sido planteada



CAPÍTULO I

1. Del crédito fiscal sujeto a devolución por concepto de Impuesto al Valor Agregado

El crédito fiscal es el “impuesto incorporado en la adquisición de bienes y la utilización de servicios que se relacionen con la actividad económica del contribuyente, entendiéndola ésta, como la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de crear, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o para la prestación de servicios.”¹

A partir de lo establecido por el autor se expresa que el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado es un derecho de los contribuyentes exportadores, con base a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, todo contribuyente que exporte bienes o servicios, tiene derecho a reclamar a la Superintendencia de Administración Tributaria, el crédito que se derive sus operaciones de exportación.

1.1. Definiciones

La temática tributaria es poco conocida en la cultura guatemalteca, de esa cuenta existe desconocimiento en el significado de algunas palabras utilizadas en ese campo o la forma en que se emplean en la práctica. Para esta investigación es necesario que se definan algunos términos utilizados en el ámbito tributario.

¹ Peña Reyna, Lester Saúl. **Procedimiento de devolución de crédito fiscal por IVA en el régimen especial a una empresa exportadora de pan.** Pág. 18.



1.1.1. Crédito

Crédito es: "Cantidad de dinero u otro medio de pago que una persona o entidad, especialmente bancaria, presta a otro bajo determinadas condiciones de devolución."²

El crédito es esa cantidad líquida que una entidad o persona otorga a otra, este acto se da bajo ciertas condiciones que se establecen en particular en cada caso.

"En economía, el crédito ha sido definido como el cambio de una riqueza presente por una riqueza futura. En derecho, de este préstamo surgen obligaciones para las partes; y, así, el acreedor puede exigir el equivalente de la suma entregada en tal concepto al acreedor."³

Se establece que el crédito es el derecho que posee un acreedor sobre una suma de dinero y la cual es exigible a un deudor.

En ese sentido se infiere que el crédito es el derecho que se posee sobre algo, en el caso de estudio, sobre un Impuesto al Valor Agregado por compensar o que se puede pedir en devolución.

1.1.2. Fiscal

La palabra fiscal es sencillamente algo perteneciente al fisco, y dicho término se define

² Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Pág. 418.

³ **Perspectivas y criterios de acceso al crédito**. <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1221080>: (Consultado: 10 de julio de 2020).



como un “conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.”⁴

En lo relativo a la cita anterior se puede mencionar que el termino fiscal puede hacer alusión a varias situaciones, en este caso compete específicamente a los relacionado con la recaudación de impuestos.

En Guatemala, con base en lo regulado en la literal a) del Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

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

Por ello se deduce que la Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de administrar el régimen tributario. En síntesis la palabra fiscal es perteneciente al fisco, es decir, que tiene que ver con el ámbito tributario, en el caso de

⁴ Real Academia Española. **Op. Cit.** Pág. 582.



Guatemala, a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.1.3. Crédito fiscal

Se define así: “La Hacienda Pública será deudora por el IVA deducible (IVA crédito) por la empresa cuando sea superior al IVA repercutido (IVA débito) por ésta, en el período que corresponda.”⁵

También puede comprenderse como crédito fiscal el monto pagado en concepto de impuestos al adquirir algún producto o bien un insumo el cual puede deducirse ante el Estado.

También es importante mencionar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 15, define al crédito fiscal como: “la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.” Eso significa que el total de compras durante un mes afecta al Impuesto al Valor Agregado, se suman y esta operación da como resultado el crédito fiscal generado en un mes, y dependerá si la actividad es local o exportadora, para ser sujeta a compensación o devolución respectivamente.

Por otro lado, el Artículo 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula: “El saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo puede trasladar a sucesivos períodos

⁵ Goxens Duch, Antonio. **Enciclopedia práctica de contabilidad.** Pág. 35.



impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal. Se exceptúan los casos a que se refiere el artículo 23 de la presente ley.”

En el artículo anteriormente citado, se regula el crédito fiscal que es susceptible de compensación, esta figura tributaria sirve para compensarlo con los débitos fiscales que se generen por la venta de bienes o prestación de servicios que cada contribuyente realice en sus operaciones comerciales.

Por otro lado, en su parte conducente el referido Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula que: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación... tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados a la realización de sus actividades...”

Se puede concluir que el crédito fiscal, es el saldo que queda a favor del contribuyente que ha pagado en concepto de impuestos, derivado de las transacciones comerciales, ya sea para compensación o bien para solicitar devolución, después de haber aplicado los débitos generados en el mismo período.

En otras palabras, el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, constituye una suma considerable de dinero a favor del contribuyente. No es una prebenda que la Superintendencia de Administración Tributaria le otorga al contribuyente, por el contrario, es parte del patrimonio del contribuyente que el ente



recaudador (Superintendencia de Administración Tributaria) le tiene retenido.

1.1.4. Patrimonio

Se define como: “Conjunto de los bienes y derechos propios adquiridos por cualquier título.”⁶

A raíz de lo citado, se entiende por patrimonio, el conjunto de los bienes, derechos y obligaciones que posee una empresa o una persona. El total de los bienes y derechos constituyen el activo de una persona o de una empresa. El total de las obligaciones contraídas constituyen el pasivo.

En conclusión, el crédito fiscal llega a formar parte del patrimonio de los contribuyentes pues al darse las causales para la devolución, llega a consolidarse como un derecho adquirido del contribuyente, y susceptible de devolución.

1.2. Generación del crédito fiscal

“Esta etapa reúne los eventos por los que se origina el Impuesto al Valor Agregado, que incluye la adquisición de bienes o servicios (mercadería, materia prima, insumos, gastos o contratación de servicios), que se trasladan al costo de producción o comercialización de la empresa; ello produce variada documentación e información: facturas que evidencian las adquisiciones y comprobantes de pago de las mismas; papelería que

⁶ *Ibíd.* Pág. 2.



genera la comercialización (exportación), etc. Con base a esa información y documentación, se realizan los registros contables de la empresa (que incluyen las partidas del crédito fiscal); tomando como base esos registros, se procede a efectuar la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado que debe presentarse ante el Fisco.”⁷

Se puede expresar que esta etapa documenta, registra y declara el impuesto generado.

El crédito fiscal básicamente se genera con la adquisición de bienes o servicios, pues al costo real del bien o servicio, se le adiciona tipo impositivo, comúnmente una tasa o porcentaje, el cual en la actualidad corresponde al 12%, es decir, si el costo del bien o servicio es de un mil quetzales (Q1,000.00), al adicionarle el 12%, se genera un monto a pagar por un mil ciento veinte (Q1,120.00).

1.3. Situación actual del comportamiento del Impuesto al Valor Agregado

Desde la creación del Impuesto al Valor Agregado, se ha incentivado al exportador a la devolución de ese crédito fiscal que paga en la adquisición de bienes o servicios para la elaboración de los productos que exporta, y es lógico que proceda la devolución de tal impuesto; debido que, al momento de adquirir bienes o servicios paga el Impuesto al Valor Agregado, y al exportar, esta exportación está exenta de tal impuesto; por lo tanto, existe una acumulación susceptible de devolución, la cual más adelante se desarrollará.

⁷ Rodas Castillo, Julio Rolando. **El control interno del proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado en una empresa guatemalteca exportadora de productos tradicionales.** Pág. 55.



1.4. Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado

La introducción del IVA constituyó la mayor novedad en la vida tributaria nacional. “La ley respectiva introdujo la figura del crédito fiscal y fijó la liquidación del impuesto de manera mensual. Se estimaba que con sistemas administrativos similares a los empleados en América Latina, la tasa del 10% podía recaudar impuestos por un monto equivalente a la mitad de la tasa, esto es 5% del PIB. La ley estableció una lista de 158 artículos exentos, que incluyó productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, útiles escolares, derivados del petróleo, herramientas manuales publicaciones. Entre los servicios no personales exentos estaba el transporte terrestre, la enseñanza privada, las actividades financieras, el arrendamiento de la vivienda, las actividades de exportación y el hospedaje hasta finales de 1984.”⁸

De acuerdo con lo que establecía la referida norma, el impuesto debía cobrarse sobre todas las ventas o importaciones de mercaderías que no gozarán de exenciones, así como sobre el valor de los servicios no personales prestados, siempre que se hubiera inscrito como contribuyente.

A continuación, se desarrolla una breve ilustración histórica del tipo impositivo en el Impuesto al Valor Agregado:

a. “En el año de 1983 nació con una tasa del 10%,

⁸ Canel García, Pedro. **Análisis jurídico de las obligaciones tributarias de los comerciantes.** Pág. 1.



b. Posteriormente, en el año de 1985 tuvo una baja al 7% derivado del rechazo efectuado por los empresarios, pues el tipo impositivo encarecía los productos que comercializaban,

c. En el año de 1994, subió el tipo impositivo al 10%, la intención del incremento fue asignar ese 3% extra, a los proyectos de paz y desarrollo del país.”⁹

Hasta esos años la recaudación parecía ser estable, pues transcurrieron muchos años sin modificaciones legislativas sobre este impuesto, pues fueron casi diez años con un tipo impositivo del 7% hasta llevarlo a un 10%. Fue hasta el año de 2001 bajo el Gobierno de Alfonso Portillo, donde se incrementó el tipo impositivo al que actualmente se aplica (12%), dentro de algunos de los argumentos para el incremento, se indicó que subiría de gran manera el PIB (Producto Interno Bruto) y en efecto, para el año 2002 el PIB alcanzó el 10.6%.

El Impuesto al Valor Agregado es el impuesto que más dinero genera al Estado y que se caracteriza principalmente porque lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere algún tipo de servicio. Está regulado por el Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, cabe indicar que las últimas reformas más importantes se encuentran en los Decretos números 4-2012 y 10-2012.

Este impuesto nace como una necesidad del Estado para proporcionar mayor seguridad

⁹ Pasarelli, Michelle. <https://www.timetoast.com/timelines/historia-del-iva-en-guatemala>. (Consultada: 10 de julio de 2020).



fiscal y tratamiento equitativo, independiente para cada una de las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes, así como servicios no personales, surgiendo como un impuesto indirecto, pues afecta al consumidor final.

1.4.1. Impuesto Sobre el Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado o Impuesto sobre el Valor Añadido como se le conoce en otros países, es un tributo indirecto que recae sobre el consumidor final y se exigen con ocasión de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

“El impuesto al valor agregado como tributo, resulta muy importante porque constituye la fuente más significativa de la recaudación de impuestos, porque, teóricamente fue creado teniendo en cuenta la necesidad de contar con un impuesto que no permitiera la evasión, así como para garantizar la competitividad en la compra-venta de productos y servicios.”¹⁰

Para ampliar lo establecido, es importante mencionar la relevancia del Impuesto al Valor Agregado, pues tal como quedó establecido es la fuente más importante de la recaudación de impuestos.

La tasa general del Impuesto al Valor Agregado es del 12% del valor de cada producto y está siempre incluido en el valor de los productos. En Guatemala, el Impuesto al Valor

¹⁰Melgar García, Edgar Rolando. **Efectos recaudatorios del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**. Pág. 108.



Agregado surge como sustituto del Impuesto del Timbre sobre Ventas, pues este último no constituía una forma adecuada de fiscalización, al contrario, era muy susceptible de evasión.

El Decreto número 72-83 emitido por el presidente de la República en Consejo de Ministros, el cual contenía el Impuesto sobre el Valor Agregado, entró en vigencia el 1 de agosto de 1983, en él se regulaban dos sujetos pasivos de la obligación tributaria, los declarantes y los contribuyentes. Los declarantes, eran los productores, comerciantes, y demás intermediarios que operaban con mercancías cuya venta estaba exenta o se dedicaban a la exportación de mercancías.

Los contribuyentes, eran los sujetos que realizaban actividades mercantiles dentro del territorio nacional. El crédito fiscal sujeto para devolución según el Artículo 25 de la Ley sobre el Valor Agregado, solo procedía para los declarantes y el mismo era un trámite en la antigua Dirección de Rentas Internas, el cual no debía durar más de 20 días y dicha Dirección devolvía el crédito a través de un cheque.

1.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente

El 1 de julio de 1992, entra en vigencia la Ley del Impuesto al Valor Agregado, emitida por el Congreso de la República de Guatemala, en ella ya no se hace distinción entre declarantes y contribuyentes, ahora los considera como sujeto pasivo de la obligación tributaria a las personas obligadas a pagar el Impuesto.

“La Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue objeto de reformas importantes, originadas



en Reformas Fiscales, que buscaban aumentar el ingreso por medio del incremento de la base tributaria, eliminación de exenciones, incremento de la tasa impositiva e incrementar la eficiencia administrativa en la recaudación y fiscalización del impuesto.”¹¹

En virtud de lo planteado se infiere que las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado tuvieron como propósito el incremento de la base tributaria, para mejorar la tasa de recaudación.

Como una aclaración se puede indicar que la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado no constituye un beneficio fiscal y no es aplicable a todos los contribuyentes, sino a los exportadores y a los que venden bienes y prestan servicios a entidades exentas, razón por la cual acumulan crédito fiscal ya que no pueden cargarlo en el proceso de venta por lo que no opera rebajar el crédito fiscal al pagar la adquisición de bienes y servicios.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, regulaba el trámite de la devolución del crédito fiscal acumulado, el cual podía ser de tres formas:

- a. Compensación
- b. Devolución
- c. Vales tributarios

¹¹Coyoy Canel, elma Judith. **El contador público y auditor como asesor en la recuperación del crédito fiscal e impuestos pagados en exceso.** Pág. 22.



También regulaba el plazo para que la Dirección General de Rentas Internas resolviera el cual era de 60 días, caso contrario la devolución tardía generaba intereses, pues el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor agregado en su tercer párrafo regulaba:

“...Los montos de crédito fiscal no devueltos como corresponde dentro de los plazos que establece este artículo, devengarán intereses por mora a favor del contribuyente a partir de su vencimiento de aquellos. Dichos intereses equivaldrán a la tasa de interés que aplique la Dirección a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora y su valor se incorporará automáticamente al crédito fiscal del contribuyente...”

El plazo para devolución que originalmente regulaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado, era justo y suficiente para realizar la auditoría y la devolución, es por ello que la propia Ley reconocía intereses a partir del primer día de atraso.

Sin embargo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no regulaba cómo se debían calcular esos intereses, entonces, por disposición del Artículo 1 del Código Tributario, el cual regula en su parte conducente regula que: “...Las normas de este Código... se aplicará supletoriamente a toda relación jurídico tributaria...”, entonces, es ahí, donde se debe aplicar el Artículo 98 del Código Tributario para el cómputo de los intereses.

No obstante lo anterior, el referido Código no regulaba con claridad cómo calcularlos y fue hasta el 15 de agosto de 1996, derivado de las reformas introducidas por el Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, que los contribuyentes pudieron reclamar intereses por este concepto.



El Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha sufrido varias modificaciones relacionadas tanto con el trámite para la devolución del crédito fiscal, así como para el reconocimiento de intereses por mora; sin embargo, para la investigación solo se analizaron las reformas realizadas por los Decretos números 80-2000 y 20-2006, ambos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

Después de analizar las reformas contenidas en el Decreto número 80-2000 emitido por el Congreso de la República de Guatemala y que entró en vigor el 1 de enero de 2001, se concluye:

- a. La devolución podía ser por períodos anuales o trimestrales,
- b. Se solicitaba todo el remanente de crédito fiscal,
- c. La Superintendencia de Administración Tributaria, quien asumió las atribuciones de la Dirección General de Rentas Internas en 1998, tenía 30 o 60 días, para resolver la solicitud,
- d. La devolución de crédito fiscal de forma tardía generaba intereses por mora a partir de la fecha en que debió resolver, hasta su efectiva devolución, con una tasa de 0.0005 por cada día de atraso, equivalente a un 18% anual.



Ahora bien, con las reformas contenidas en el Decreto número 20-2006 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, se hacen ciertas modificaciones al trámite y a la forma de cómo solicitar el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado. De conformidad con el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se concluye que los aspectos más importantes son los siguientes:

- Las solicitudes pueden ser presentadas por períodos trimestrales o semestrales.
- Se incluye la obligación de separar el crédito fiscal por actividad local y actividad exportadora, es decir, solo se devolverá el crédito fiscal que a consideración de la ley y la Superintendencia de Administración Tributaria, se relacione con las exportaciones.
- Por último y siendo la reforma más importante, el Congreso de la República de Guatemala, omiten el párrafo que regulaban los intereses a favor de los contribuyentes, en otras palabras, el Congreso de la República al crear la reforma, eliminan el párrafo donde se regulaban dichos intereses. Al revisar la exposición de motivos de esta reforma no se describe motivo de tal omisión. Solo se manifiesta que se busca mejorar el procedimiento de la devolución del crédito fiscal por concepto del Impuesto al Valor Agregado.



1.5. Trámite administrativo para la devolución del crédito fiscal

“La devolución de crédito fiscal se realizará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, para el caso del procedimiento general, y en forma mensual para los casos de los procedimientos optativo y especial.”¹²

Se infiere que el procedimiento de devolución del crédito fiscal es el conjunto de operaciones y acciones llevadas a cabo con el propósito de que sea restituida la cantidad de dinero que corresponde de conformidad con la ley.

El Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula el trámite y los requisitos que se deben cumplir para la devolución del crédito fiscal.

El referido artículo en los primeros dos párrafos regula: “Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado. La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulado en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.”

De la transcripción se concluye que el crédito fiscal puede ser solicitado por los contribuyentes que se dediquen a exportar bienes y/o servicios, o bien se dedique a

¹² Peña Reyna, Lester Saúl. *Op. Cit.* Pág. 32.



vender o prestar servicios localmente, pero a personas exentas. También se regula que a solicitud debe realizarse por períodos trimestrales o semestrales.

Asimismo, el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el tercer párrafo, se regula que: “El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- a. Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b. Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria...”

No obstante lo que regula la Ley, en la práctica es poco común que se adjunten las facturas que generó el crédito fiscal sujeto a devolución, pues se revisarán en la auditoría; con relación a los libros, generalmente se presentan impresos y al momento de la auditoría se le brindan al ente fiscalizador en Excel.

El Artículo 23 A continua regulando en su tercer párrafo que: “...c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestado servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como certificación contable del ingreso a su contabilidad.”



Este es otro requisito que dependerá del volumen de operaciones del contribuyente, ya que esta información generalmente es revisada hasta el momento de la auditoría.

Por último, el tercer párrafo del artículo ya citado regula que: "...c) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que la extiendan los proveedores."

Los anteriores requisitos son documentos que servirán para la auditoría que realice la Superintendencia de Administración Tributaria y poder determinar si la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado es procedente o se debe rechazar total o parcialmente.

También dentro del Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sexto párrafo se regula que: "...Una vez completada la documentación antes indicada, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores o para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto."



De lo anterior, se concluye que para tener derecho a la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, se deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Se debe tener acumulación de crédito fiscal.
- La solicitud debe presentarse por períodos trimestrales o semestrales.
- Debe realizarse bajo los formatos que la Superintendencia de Administración Tributaria ponga a disposición de los solicitantes.
- También se tiene que cumplir con presentar documentos que soporten ese crédito fiscal, como por ejemplo, facturas de compra, declaraciones aduaneras, medios con los cuales se demuestra que se le pagó al proveedor.
- Asimismo, se debe presentar cualquier otro documento que a criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria pueda servir para verificar que ese crédito fiscal sea cierto.
- Y por último, regula el plazo en que deben ser resueltas estas solicitudes y la ley es clara en indicar que para las solicitudes presentada por períodos trimestrales, el ente tributario debe resolver en el plazo de 30 días y para las solicitudes presentadas por períodos semestrales deben resolverse en 60 días, en ambos casos son días hábiles.



Ahora surge la pregunta o hipótesis, y que cabe agregar, es motivo del estudio, ¿Qué llega a suceder si la Superintendencia de Administración Tributaria no resuelve en los plazos que la Ley regula?

Actualmente no pasa nada, pues a pesar que hay mecanismos para sancionar a los responsables, los contribuyentes no actúan en contra de ese órgano administrativo mucho menos en contra de los funcionarios que causaron el atraso.

Según el ente recaudador, los atrasos se derivan por falta de personal para fiscalizar, lo burocrático que son los procesos, también por la falta de interés en resolver prontamente o incluso, por la presa actual (cantidad de solicitudes de devolución en cola), la cual supera los tres mil millones de quetzales y más de dos mil expedientes por resolver.

Cabe resaltar que existen casos en los que el atraso es casi de tres a tres años y medio, reteniendo un capital de trabajo o patrimonio que le pertenece al empresario, llevándolos a realizar préstamos empresariales (en muchos casos hipotecarios), colocando en riesgo sus activos, como consecuencia del Estado en no resolver.

En ese sentido, deben actualizarse los procesos administrativos que en la actualidad son complejos, y que desembocan en una arbitrariedad y abuso de autoridad al retener indebidamente el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado que se convierte en un derecho adquirido.



1.6. Atraso en la devolución del crédito fiscal

La devolución del crédito fiscal antes de la reforma que introdujo el Decreto número 20-2006 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, las solicitudes eran resueltas en un plazo menor de un año, no era en el tiempo que regulaba el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, tampoco abusaba la administración tributaria en resolver en demasiado tiempo; una vez la Ley dejó de regular los intereses por mora por la devolución tardía, la administración pública empezó a atrasarse en las solicitudes, sobrepasando en demasía el plazo que la ley regula.

Al no existir un mecanismo coercitivo para que dicha administración resuelva en el plazo legal, el abuso de esta ha incrementado, poniendo en riesgo el capital de trabajo de los exportadores pues ese crédito fiscal, es capital de trabajo en poder del Estado.





CAPÍTULO II

2. El silencio administrativo en el ámbito tributario

Dentro del derecho administrativo existen varias figuras jurídicas que podemos aplicar al derecho tributario, el silencio administrativo es una de ellas.

El silencio administrativo “El silencio administrativo, es una figura jurídica sujeta a control legal; la falta de decisión de la administración pública, en relación con las peticiones planteadas por los particulares y también por falta de resolución ante la interposición de los recursos en la vía administrativa.”¹³

En ese sentido, el silencio administrativo no es más que la falta de resolución por parte del órgano competente tanto de las peticiones como de la interposición de recursos dentro del plazo que establece la ley.

Por regla general, inclusive por orden constitucional, todas las peticiones planteadas a un órgano administrativo deben ser resueltas dentro del plazo que para el efecto disponga la ley de la materia; sin embargo, lo que muchas veces no existe, tal como sucede en las devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, es una sanción para ese órgano administrativo que no resolvió en tiempo, y es por esa falta de sanción que las peticiones planteadas pueden pasar años en que

¹³Nájera Franco, Evelin Lucrecia. **Los sistemas de valoración de las presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario y su eficacia en la práctica forense.** Pág. 11.



sean resueltas.

Entonces, es en estos casos donde se puede invocar el silencio administrativo, pues al existir una omisión por el administrador para resolver, legalmente, se configura dicho silencio, del cual más adelante veremos las clases, efectos y forma de aplicarlo.

2.1. Definición

El silencio administrativo es: "la figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los particulares."¹⁴

Para ampliar la definición establecida por el autor se expresa que el silencio administrativo tiene lugar cuando el órgano administrativo no resuelve las peticiones dentro del plazo que la ley establece.

También se puede definir como acción por medio del cual el órgano competente en resolver una petición omite pronunciarse sobre la misma, dejando en un estado de incertidumbre al peticionario.

2.2. Algunos principios del derecho administrativo

Previo al análisis de fondo y para una mayor comprensión de lo que se analizará, es

¹⁴ Betancourt, Jaramillo Carlos. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 59.



necesario ilustrar cuáles son los principios universales que deben observarse en los expedientes administrativos.

Al realizar una interpretación y aplicación supletoria, el Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, aplicable a los expedientes administrativos en materia tributaria, permite ilustrar lo que las normas del Código Tributario desarrollan y así tienen lugar los siguientes principios:

- a. Impulso de oficio: Los expedientes administrativos deberán ser impulsados de oficio; es decir, no debe existir petición del interesado para que siga a la siguiente fase procesal,
- b. Procedimiento por escrito: A pesar que el procedimiento es estrictamente por escrito, no significa que deba cumplir con muchas formalidades, salvo las establecidas en la propia Ley, como por ejemplo, identificación del interesado, lugar para recibir notificaciones, peticiones concretas, entre otras,
- c. Debido proceso: El procedimiento administrativo es poco formalista, no obstante, se debe garantizar que se cumplirán todas las etapas del proceso, incumplir alguna, sería una violación al Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala,



- d. Celeridad y sencillez: En atención a lo que establece nuestra Constitución en el Artículo 28, en cuanto al plazo para resolver las peticiones planteadas ante los órganos administrativos, es un claro indicio a que este tipo de trámite debe ser rápido, pues no debería tardarse más de 30 días,
- e. Eficacia en el trámite. Para cumplir con este principio, básicamente se deben realizar la mayor cantidad de actuaciones en el menor tiempo posible,
- f. Sin costo para el interesado. El procedimiento de defensa administrativo es gratuito, eso significa que para poder impugnar alguna notificación administrativa no se necesita pago alguno para poder tramitarla.

2.3. Naturaleza jurídica del proceso administrativo

“La naturaleza jurídica del procedimiento administrativo es de orden público interno, ya que es de observancia general y obligatoria para todas las personas, que se encuentran en el territorio de Guatemala, sin importar si son nacionales o extranjeros, por lo cual en este sentido debemos se debe incluir tanto a los administrados como a los mismos funcionarios, quienes deben conocer y resolver los asuntos puestos a su conocimiento ya que sin excepción se debe cumplir con lo que manda la legislación.”¹⁵

Como lo menciona el autor, el procedimiento administrativo pertenece al derecho

¹⁵Yela García, María del Rosario. **Inobservancia de los principios administrativos que fundamentan el procedimiento para la inscripción de la marca.** Pág. 1.



público y además se establece que involucra tanto a particulares como a funcionarios.

El proceso administrativo tiene una característica especial y de hecho es un principio constitucional, el cual consiste en que toda petición realizada a la administración pública debe ser resuelta en un plazo legal, en Guatemala el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece un plazo de 30 días. Emitir y notificar las peticiones efectuadas a la administración pública después del plazo legal, constituye un silencio administrativo, el cual en el mejor de los casos debería acarrear una sanción pecuniaria al funcionario responsable del atraso.

2.4. Clases y efectos

Como se ha referido, al plantear una solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, el órgano administrativo encargado de resolver tiene la obligación legal, de emitir y notificar la respuesta a esta petición dentro del plazo de 30 o 60 días, según sea el caso. Al no hacerlo dentro de los plazos antes indicados, se da la apertura para que se configure el silencio administrativo, el cual puede ser sustantivo o adjetivo, y sus efectos podrían ser positivos o negativos, según sea el caso.

2.4.1. Silencio administrativo sustantivo

Esta clase de silencio tiene lugar cuando una petición efectuada por un particular, como por ejemplo una solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al



Valor Agregado, no es resuelta dentro del plazo legal y constitucional de 30 o 60 días, según sea el caso; es decir, que la petición a partir del día 31 o 61 ya cuenta con un silencio administrativo.

Aunque por regla general, el silencio administrativo sustantivo, no podría tener efectos ya sean positivos o negativos, cabe indicar que en el ámbito tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado sí lo expresó con efectos positivos y actualmente lo expresa únicamente con efectos negativos.

“Este silencio tiene lugar cuando el particular presenta su petición a determinada entidad y ésta no la resuelve; quiere decir que surge en la petición originaria planteada. El silencio administrativo de naturaleza sustantiva está sujeto a control judicial mediante la acción de amparo; o sea que cuando la administración no resuelva las peticiones en el plazo establecido, la ley faculta al peticionante a presentar la acción de amparo, para que a través de ella se fije un plazo en el que el órgano emita su decisión.”¹⁶

En virtud de lo planteado es importante mencionar la posibilidad de plantear la acción de amparo que cita el autor, la cual tendrá lugar toda vez que la autoridad no resuelva dentro del plazo legal.

a. Silencio administrativo sustantivo con efectos positivos

¹⁶Rodas Mérida, María Astrid Betzabé. **El silencio administrativo de naturaleza sustantiva con efectos positivos, como herramienta para mayor eficacia en la administración pública.** Pág. 89.



El sentido de que el silencio administrativo tenga efectos positivos en algún momento beneficia al que realiza la petición; en cambio para el órgano administrativo, puede acarrear afectos legales que afecten los intereses del Estado, situación que se verá a continuación.

El Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente hasta el 31 de agosto de 2006, en su parte conducente establecía: “La petición se tendrá por resuelta favorablemente, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud, la Dirección no emite y notifica la resolución respectiva.”.

Se concluye que si la petición no es resuelta y notificada en 30 o 60 días, según el caso, la misma se consideraba resuelta favorablemente. Sin embargo, es importante considerar ¿qué se debe entender por favorable?

Para definir favorable para el caso bajo análisis, se debe tener claro qué se está solicitado a la administración tributaria, y si lo solicitado es la devolución del crédito fiscal, se debe entender que han resuelto favorablemente la petición de devolución, es decir, procede la misma; sin embargo, esto genera un inconveniente, ya que la administración tributaria, no enviará el oficio al Banco de Guatemala para que efectúen el acreditamiento, por dos motivos: 1) No lo obliga la ley; y 2) No podría solicitar al Banco de Guatemala que acredite algo que no fiscalizó.

A simple vista se puede concluir que no es un aliciente que la petición se considere

resuelta favorable; sin embargo, se debe considerar que si el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, cumple con las condiciones para su devolución, y que la petición de ese crédito por haber sobrepasado el tiempo para resolver se considera favorable, esto lo convierte en un crédito líquido y exigible, situación que da la pauta para encuadrar perfectamente en una compensación de oficio de conformidad con el Artículo 43 del Código Tributario.

En caso el contribuyente cuente con una solicitud de devolución de crédito fiscal con silencio administrativo positivo, podría compensar de oficio este crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, con futuras obligaciones tributarias, ya sea con Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto al Valor Agregado en la Importación, entre otros. Lamentablemente la norma jurídica que reguló este silencio administrativo ya no se encuentra vigente, por lo que el anterior análisis solo es para fines ilustrativos.

El silencio administrativo sustantivo con efectos positivos, beneficia al contribuyente, por la rápida respuesta de su solicitud; además, en el período solicitado no recibiría auditoría; sin embargo, este tipo de silencio afecta los intereses del Estado, pues en la práctica las peticiones administrativas no se resuelven y notifican dentro del plazo legal, por lo que la mayoría de peticiones que realicen los contribuyentes se considerarían favorables.

b. Silencio administrativo sustantivo con efectos negativos



“En la actualidad la administración pública abusa del silencio administrativo de naturaleza sustantiva con efectos negativos, ya que al no resolver las peticiones de los particulares estos no pueden hacer efectiva su petición y se deberá tomar como una respuesta negativa; en este caso al administrado sólo le queda esperar indefinidamente a que el ente administrativo le responda en algún momento o bien puede plantear la acción de amparo para que se le fije un plazo al órgano administrativo y éste emita su decisión en el plazo fijado.”¹⁷

El autor hace evidente la vulneración de los derechos que le asisten al administrado, en este caso el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues el órgano administrativo que esta representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, no emite su resolución en el plazo que la ley establece.

Con relación a este tipo de silencio administrativo, podemos observar que el octavo párrafo del Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente, regula: “La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período de trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.”

Como quedo establecido, para el caso de las solicitudes de devolución del crédito fiscal

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 92.



por concepto de Impuesto al Valor Agregado, actualmente existe efecto desfavorable, el cual es solo para acceder a la siguiente instancia administrativa, es decir, no se considera denegada la solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, al analizar los efectos se concluye que:

- La siguiente instancia administrativa sería el recurso de revocatoria,
- Lo que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero resolvería, es ordenar a la Superintendencia de Administración Tributaria que resuelva, y para ello pasarían un tiempo considerable por lo que el resultado no es tan satisfactorio, pues el expediente regresaría a la Intendencia que corresponda, sin ningún avance,
- No se obtendría un resultado favorable, solo se cumplió con el trámite formal establecido en la ley; pero sin ningún efecto positivo en cuanto a la solicitud planteada.

Como que enfatizado en los párrafos precedentes, el silencio administrativo puede darse en dos sentidos, en sentido positivo cuando la falta de resolución del órgano administrativo se considera de manera favorable y en sentido negativo cuando la falta de resolución se considera desfavorable, según los casos que la ley establezca.



2.4.2. Silencio administrativo adjetivo

“Este silencio es una figura jurídica que aparece cuando ya se ha planteado un recurso administrativo en contra de una resolución administrativa. Cuando un particular realiza una impugnación en contra de una resolución emitida, en este caso ya hay litis o conflicto contra la administración pública; y la ley protege al particular y lo faculta para que pueda accionar a través del proceso de lo contencioso administrativo.”¹⁸

Este tiene lugar cuando después de haber interpuesto el recurso de revocatoria, la Administración no resuelve dentro del plazo legal, es decir, sigue sin proferir una resolución; en consecuencia, el acto administrativo promovido sigue vigente, pero en una actividad pasiva.

a. Silencio administrativo adjetivo con efectos positivos

Para el caso de devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, es muy difícil encontrar un ejemplo donde esto aplique; sin embargo, podríamos adaptar el caso del ocurso como un ejemplo de este tipo de silencio.

El Artículo 155 del Código Tributario, en su parte conducente regula: “Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de tres días

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 90.



hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo que le conceda el trámite del recurso de revocatoria.”

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 éste y deberán elevarse las actuaciones al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Si la Superintendencia de Administración Tributaria no resuelve el ocurso dentro de los 15 días, se tendrá por concedido y deben elevarse las actuaciones para que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero conozca el recurso, pero existe un riesgo inminente para el Estado e incluso se podrían considerar violentados los principios de certeza jurídica y preclusión, pues en caso el recurso de revocatoria si efectivamente se haya presentado de manera extemporánea, definitivamente se debería rechazar el mismo.

A tenor literal de la ley, en caso el contribuyente presente un ocurso por ese rechazo y que el mismo no sea resuelto dentro de los 15 días, ese recurso de revocatoria presentado extemporáneamente deberá conocerse por mandato legal, o bien por negligencia de esa administración por no resolver en tiempo; sin embargo, debe tomarse en cuenta que para estos supuestos casos, siempre van a prevalecer los criterios interpretativos por parte del órgano administrativo recurrido, y los que la Corte de Constitucionalidad emane.

Otro ejemplo de silencio administrativo adjetivo con efectos positivos es el regulado en



su parte conducente el Artículo 41 del Código Tributario, el cual regula que el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.”

Como se puede apreciar el artículo antes citado y transcrito, regula que, en caso el ente administrativo (Superintendencia de Administración Tributaria) no resuelva dentro del plazo de 15 días, la petición se tendrá por resuelta favorable, es decir, no es necesaria la aprobación o no aprobación del ente recaudador, pues al incumplir el plazo, se tiene por resuelta favorable la petición.

b. Silencio administrativo adjetivo con efectos negativos

En el ámbito tributario, el silencio administrativo adjetivo está regulado en el Artículo 157 del Código Tributario, veamos qué regula la norma en su parte conducente: “Silencio Administrativo. Transcurrido el plazo de treinta días (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud, 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.”.

Como se puede apreciar, de esta norma se desprenden dos aspectos importantes del silencio administrativo adjetivo:



- El recurso presentado se considerará resuelto desfavorablemente; y
- Se tiene por agotada la vía administrativa, es decir, podemos acudir a la vía judicial: proceso contencioso administrativo.

No obstante las conclusiones descritas anteriormente, existen incongruencias en la norma que hacen difícil su aplicación, pues al leer el Artículo 157 del Código Tributario en la parte que hace referencia desde dónde se inicia el cómputo de tiempo, vemos que el legislador indicó: “contados a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud”; sin embargo, al indicar qué debemos considerar como resuelto desfavorablemente el mismo artículo ya citado hace referencia a: “el recurso de revocatoria.” Por lo visto, el legislador no observó que la solicitud y el recurso de revocatoria son dos cosas totalmente distintas, situación que causa incertidumbre.

Previo a seguir con el análisis, es sumamente importante hacer énfasis que el referido Artículo 157, sufrió una modificación en el año 2016, y previo a dicha modificación, en su parte conducente regulaba: “Silencio Administrativo. Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente...”

Al realizar un análisis de cada uno de los artículos (vigente y derogado) se puede notar que el artículo que fue derogado (último transcrito), era muy explícito al indicar a partir de cuándo y por qué procedía el silencio administrativo, y por supuesto, nos explicaba lo



referente a estado de resolver, figura que en derecho administrativo es sumamente importante, y al respecto el estado de resolver, según la interpretación que la Corte de Constitucional le da en el expediente 3233-2018, consiste en:

“...para llegar a esta fase -estado de resolver- es imprescindible que el órgano administrativo haya iniciado y realizado las diligencias pertinentes, pues en ausencia del normal desarrollo de las etapas administrativas de rigor, es imposible tanto al interesado como a la administración establecer el momento a partir del cual se comienza a computar el plazo legal para que se emita la respuesta de lo requerido, lo que configura violación al derecho de petición...”

Uno de los aspectos importantes para analizar, es lo difícil que se hace determinar desde cuándo inicia el cómputo del plazo constitucional para no incurrir en silencio administrativo, es por ello que la Corte de Constitucionalidad ha tratado de establecer los mecanismos adecuados para establecer la forma de determinar cuando un expediente ya se encuentre en la fase estado de resolver,

En la Sentencia de dentro del expediente 3233-2019, emitida por la Corte de Constitucionalidad se continúa indicando que: “... a la fecha en que este Tribunal conoce en alzada, no se pudo establecer que la entidad fiscalizadora haya llevado a cabo alguna de las actuaciones a las que está obligada... ni mucho emitir pronunciamiento respecto a la pretensión de la entidad postulante.

Lo anterior demuestra la inactividad en que se ha encontrado la Administración



Tributaria, lo que trae como consecuencia que el procedimiento administrativo no avance y, por ende, que no llegue a estado de resolver, situaciones que permiten a este Tribunal concluir que la autoridad impugnada ha incumplido con la obligación de carácter positivo que regula el artículo 28 del Texto Fundamental...”

En ese mismo sentido, se han resuelto los expedientes números 3197-2018, 2946-2018, 1230-2016, 1074-2016 y 1234-2016.

Es sumamente importante dejar claro que para que no se configure el silencio administrativo, la Corte de Constitucionalidad es del criterio que el órgano administrativo debe realizar gestiones encaminadas a que el expediente administrativo avance en sus etapas correspondientes, notificando cada avance, o las diligencias que se llevarán a cabo, caso contrario, el órgano administrativo vulnera el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por lo que de conformidad con el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el Artículo 157 vigente y lo analizado por la Corte de Constitucionalidad, podemos concluir que debemos computar los 30 días, para que se produzca el silencio administrativo, a partir de que el expediente (recursos de revocatoria o reposición) se encuentre en estado de resolver; es decir, a partir de que el expediente haya culminado todas sus etapas internas y esté listo para emitir la resolución respectiva.

2.4.3. Desventajas de invocar el silencio administrativo

“La administración, no pierde competencia para resolver luego de transcurrido el término



legal con que cuenta para resolver ya que las resoluciones tardías, o sea las que se emiten fuera del término legal para resolver, abrirían la posibilidad para plantear otro recurso. En la legislación guatemalteca, la resolución tardía, sencillamente agota la vía gubernativa y abre el camino hacia el proceso contencioso administrativo.”¹⁹

La invocación del silencio administrativo tiene como propósito la apertura de la vía judicial o legal para obtener la resolución que se pretende y esta podría resultar también de forma negativa y no necesariamente positiva.

Tanto el silencio administrativo sustantivo o adjetivo, ponen en desventaja al contribuyente con relación a su solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, pues se ve afectado por lo siguiente:

- a. El trámite de la solicitud de devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, se vuelve más burocrático. Es importante mencionar que la espera para obtener una resolución es de más de tres años,
- b. El esperar que la Superintendencia de Administración Tributaria resuelva hace una pérdida de tiempo para el exportador, lo cual repercute en detrimento de su patrimonio por no poder disponer de ese crédito fiscal dentro de los plazos que la ley regula,

¹⁹Sánchez de Castillo, Zoila Mariela. **El uso indebido del silencio administrativo como causal de definitividad para interponer el amparo.** Pág. 54.



- c. El hecho de invocar el silencio administrativo en la omisión de resolver la solicitud como la resolución del recurso de revocatoria o reposición, existe riesgo que la Superintendencia de Administración Tributaria demuestre que trabaja en la emisión de la resolución, por lo que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo declare el proceso contencioso como prematuro,
- d. Gasto económico por los trámites o instancias a las que se acude para obtener resolución, misma que incluso podría ser negativa, por lo que se tendrían que presentar las impugnaciones que procedan.

Derivado de lo antes expuesto, se concluye que la Superintendencia de Administración Tributaria no pierde la facultad para resolver el fondo del asunto que se trate, pues ya sea por orden del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, del Tribunal Contencioso Administrativo o por orden de un tribunal de amparo debe conocer el fondo del asunto en algún momento. Asimismo, en caso la resolución que emita la Superintendencia de Administración Tributaria no sea conforme a los intereses del contribuyente, esta resolución es impugnabile con los recursos que se encuentran regulados en el Código Tributario.

2.5. Análisis de la conveniencia en invocar el silencio administrativo en las solicitudes de devolución de crédito fiscal

Después del estudio y análisis doctrinario legal, se puede expresar que actualmente, solo el silencio administrativo sustantivo y adjetivo con efectos negativos se puede



invocar, y el mismo no resuelve el tema de fondo, al contrario, solo se acudirían a las siguientes instancias, como sería el recurso de revocatoria y el proceso contencioso administrativo, sin algún resultado favorable para el contribuyente al invocar el silencio administrativo; es decir, sin que se resuelva el fondo de su petición de devolución de crédito fiscal.

En ese sentido se infiere que las opciones legales para agilizar la devolución no finalizan acá, ya que el amparo es la figura idónea para agilizar dichas devoluciones.





CAPÍTULO III

3. Acción de amparo como mecanismo para que se ordene a la Superintendencia de Administración Tributaria a resolver prontamente la solicitud de devolución de crédito fiscal

Como ya fue analizado en los capítulos precedentes, invocar el silencio administrativo para acudir a una siguiente instancia no es conveniente, y no existe otra figura jurídica administrativa que se pueda invocar por lo que no es posible realizar ninguna acción para agilizar la devolución. Es acá, donde se aplica lo que el Artículo 8 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad regula, en cuanto a que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo, pues tal como a continuación se expresa, es el único mecanismo con el cual se puede obligar a la Superintendencia de Administración Tributaria a resolver en cumplimiento de los plazos legales establecidos para el efecto.

3.1. Amparo como garantía constitucional

El amparo surge como un mecanismo de control, derivado de los frenos y contrapesos del Estado, para proteger a las personas de los abusos de autoridad y proteger los derechos que la Constitución Política de la República de Guatemala otorga a cada persona.



“El Amparo es: un Proceso constitucional, especial por razón jurídico-mercantil, que tiende a obtener la satisfacción de una persona de mantenimiento o restitución en el goce de los derechos fundamentales”²⁰

De acuerdo con la definición de amparo, este es un proceso o mecanismo a través del cual se pretende la protección o restauración de un derecho para evitar la vulneración o restaurar el imperio del mismo, según sea el caso.

“La acción de amparo se ha instituido para la protección preventiva de los más elementales derechos que la Constitución, los tratados internacionales y las leyes garantizan a las personas, así como para restituir aquellos que se vean vulnerados en forma consumada por acto, resolución o disposición emanada de autoridad competente; de ahí que el accionar de una autoridad que inobserve por una parte, procedimientos establecidos en una norma específica, o argumente elementos inadecuados, en perjuicio de quien busca protección, resulta agravante e impone la protección que el amparo conlleva.”²¹

La definición citada, se refiere al amparo en una de las funciones que establece la ley, que es la función preventiva ya que esta herramienta procesal se instituye con el propósito de proteger los derechos fundamentales de las personas.

²⁰Flores Juarez, Juan Francisco. **Derecho procesal constitucional**. Pág. 71.

²¹Chacón Corado, Mauro Roderico. **El amparo, como instrumento de garantía constitucional, carece de naturaleza jurídica**. Pág. 23.



La Corte de Constitucionalidad ha establecido que el amparo es la acción constitucional idónea para evitar abusos de autoridad y que los derechos fundamentales sean reestablecidos en caso de ser vulnerados, es importante indicar que el fin primordial del amparo es que en ningún momento el Estado por medio de sus órganos administrativos, vulneren los derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Esa misma Corte en la gaceta No. 93 expediente 4501-2008 de fecha de sentencia 3 de junio de 2009, indica: “Es función esencial de la jurisdicción constitucional, entre otros, proteger por medio del amparo los derechos que la Constitución y las leyes garantizan a las personas, misión para la cual la Corte de Constitucionalidad es un Tribunal último y superior, conociendo de toda calificación jurídica realizada por los tribunales ordinarios de justicia que desconozcan con conflictos o violen los derechos sustanciales y fundamentales. No obstante a ello, todo juez de amparo carece de aquel carácter o condición (ordinario o común), para intervenir en cuestiones relacionadas con conflictos intersubjetivos ajenos a los derechos elementales, que resuelven cuestiones de mera legalidad, porque ello corresponde a la competencia exclusiva del Organismo Judicial.”

Se puede definir que el amparo es un proceso judicial por excelencia, para proteger las libertades fundamentales que la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes garantizan a toda persona individual o jurídica, cuando estas sean amenazadas o vulneradas por cualquier autoridad o dependencia del Estado, con el objeto de que sean garantizadas o restauradas.



3.2. Naturaleza jurídica del amparo

“Tan didáctica explicación permite sin dificultad situar el Amparo dentro de la noción de proceso porque, es una sucesión coordinada de actos, iniciados con la demanda que contiene una pretensión de mantenimiento o restitución de derechos fundamentales; existe un período de probanza y se produce la emisión de una sentencia que puede ser materia de alzada. Algunos conciben al amparo como un proceso, en efecto, pero de naturaleza *sui generis*, en tanto que, si bien existe contradictorio, el demandado será el ente dotado de autoridad a quien se atribuye una vulneración constitucional.”²²

Es importante resaltar lo establecido por el autor ya que menciona que el amparo es un proceso *sui generis*, lo que implica que al ser un proceso único tiene especial importancia por la funciones que desempeña, ya que por medio del mismo se pretende mantener el imperio de los derechos y que ninguna autoridad vulnere los mismos.

Entonces, el amparo es un mecanismo Constitucional de poder denunciar las violaciones del Estado en su actuar, el cual debe desarrollarse por un procedimiento establecido en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, cumpliendo con cada fase que en dicha norma se desarrolla y que se explicará más adelante.

El amparo surge cuando se viola la constitución y ello implica que: “...se hieren los contenidos más caros de esa voluntad popular, los rasgos políticos y sociales más

²² Flores Juarez, Juan Francisco. **Constitución y justicia constitucional**. Pág. 193.



importantes de la sociedad que esa voluntad quiere construir. No se trata entonces, solamente de un problema jurídico, sino de que el irrespeto al orden de las normas conduce directamente al de los valores que ellas protegen, a la frustración de las aspiraciones más legítimas e importantes de la comunidad y el individuo.”²³

De lo expuesto se concluye que tampoco podría considerarse un recurso, pues el objetivo del mismo en ningún momento deberá ser revisar lo resuelto por la jurisdicción ordinaria. Lo que debe velar un órgano jurisdiccional es que, durante la dilación de un proceso, se respeten los principios constitucionales que procesalmente tienen derecho las personas.

Entonces una acción de amparo, deberá en todo momento revestir la legalidad en todo proceso, y que se cumpla lo que la Constitución Política de la República de Guatemala regula, toda vez se haya cumplido con el principio de definitividad, pues previo a una acción constitucional deben agotarse todas las vías administrativas o judiciales. Ahora bien, en caso de que no exista recurso o vía legal a impugnar, como acertadamente lo regula el Artículo 10 literal d) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, se podrá interponer esta acción constitucional.

3.3. Procedencia de la acción de amparo

Para determinar cuándo procede la acción de amparo, se debe acudir a lo que el Artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Se

²³ Colombo Cambell. **El debido proceso constitucional**. Pág. 167.



instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el impero de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”

El Estado con base en la Constitución Política de la República de Guatemala está dotado de soberanía; sin embargo, eso no significa que pueda abusar de los derechos de las personas, es por ello que surge la acción de amparo como una garantía constitucional para evitar las posibles violaciones por parte del Estado, y al regularse en la Constitución Política de la República de Guatemala es un procedimiento Constitucional el cual debe respetarse.

Asimismo, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, ley específica, regula en su Artículo 8: “El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaurar el impero 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 implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”

Como se puede apreciar, el artículo citado establece que el amparo protege a las personas (individuales y jurídicas) ante las violaciones que la autoridad haya cometido, con la intención de restaurarlos, para el caso que interesa, lo que se violenta es el



derecho de petición regulado en el Artículo 28 de la Constitución de la República de Guatemala; es decir, el derecho de petición.

El referido Artículo 28 regula que: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectiva, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolver conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.”

Entonces, se concluye que toda petición realizada a un órgano administrativo, debe ser resuelta en el plazo de 30 días, por lo que a partir del día 31 se debe considerar vulnerado ese derecho ya que se trata de un plazo constitucional.

Sin embargo, la violación a un derecho se deriva de una acción por un órgano administrativo; no obstante, en las solicitudes no resueltas dentro del plazo de 30 días no hay una acción por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo que existe es una inacción que provoca la violación al derecho de petición, y por esta inacción, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad da la vía adecuada para invocar la acción de amparo.

En el Artículo 10 de la referida ley en su parte conducente se regula: “La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen... Toda persona tiene derecho a pedir amparo,



entre otros casos: ...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...”

En virtud de lo expuesto, la procedencia de la acción de amparo es inobjetable, pues es evidente que la Superintendencia de Administración Tributaria al no resolver dentro del plazo de los 30 días, vulnera el derecho de petición, y hay que tomar en cuenta que las peticiones a este órgano administrativo llegan a ser resueltas hasta 36 meses después de plantearlas.

3.4. Trámite

“El amparo es un sistema de control de la constitucionalidad y de la legalidad. Es el medio por el cual se logra, en forma efectiva la inviolabilidad de la Constitución y la exacta aplicación de la ley ordinaria. Amparar quiere decir proteger en contra de las arbitrariedades de las autoridades.”²⁴

El amparo como se menciona en la cita precedente, es una garantía constitucional por medio del cual se protegen los derechos constitucionales de las personas y también se garantiza la correcta aplicación de la legislación ordinaria.

²⁴Girón Díaz de Lucas, Tránsito Evangelina. **Análisis de los problemas surgidos por el uso excesivo en la interposición del amparo, en forma frívola e improcedente.** Pág. 23.



Como todo proceso judicial, el amparo también tiene su propio trámite, el cual **está** regulado en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad de manera general se desarrollan las principales fases.

a. Solicitud inicial

De conformidad con la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, existen algunos requisitos que deben cumplirse para la admisibilidad del mismo, como lo son:

- La autoridad impugnada: En esta investigación sería la Superintendencia de Administración Tributaria por su inacción.
- Acto reclamado: La omisión de verificar o realizar auditoría por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a la procedencia de la solicitud de devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.
- Disposiciones constitucionales y legales que se estiman infringidas: El Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contiene el derecho de petición y el plazo que se tiene para resolver las peticiones y notificar las resoluciones, en materia administrativa, así como el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece el plazo para que la administración tributaria verifique y resuelva la procedencia del crédito fiscal.



- **Conclusión de los recursos ordinarios:** Dada la omisión en que incurre la Superintendencia de Administración Tributaria, al no resolver, emitir, ni notificar la resolución respecto a la solicitud de devolución de crédito dentro del plazo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley específica, no existe recurso alguno que se pueda interponer, siendo la acción constitucional de amparo la única vía mediante la cual se le puede restaurar el uso de los derechos que la Constitución Política de la República de Guatemala garantiza.
- **Plazo para la interposición del amparo:** Al ser la omisión el acto reclamado, el amparo podrá plantearse después de que transcurran los 30 regulados en el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; es decir, desde el día siguiente en que la autoridad administrativa debió resolver conforme el plazo legal.
- **Tribunal competente para conocer y resolver:** De conformidad con el Artículo 13 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, corresponde a la Corte de Apelaciones, conocer en calidad de tribunal de amparo, las acciones constitucionales de amparos interpuestas en contra de: "...e) Los gerentes, jefes o presidentes de las entidades descentralizadas o autónomas del Estado o sus cuerpos directivos, consejos o juntas rectoras de toda clase..."

De conformidad con la norma antes transcrita, la Corte de Apelaciones o los tribunales de su misma categoría conocerán los amparos presentados en contra de los sujetos pasivos, en el caso de estudio, corresponde a las Salas de lo Contencioso Administrativo conocer este tipo de amparos.



Asimismo, al tenor de lo establecido en el Artículo 4 del Auto Acordado 1-2013 emitido por la Corte de Constitucionalidad, corresponde a las Salas de la Corte de Apelaciones y demás Tribunales colegiados de igual categoría, en sus respectivas jurisdicciones y competencias, conocer de los amparos que se interpongan contra: "...m) Los Superintendentes de la Administración Pública..."

El Superintendente es el responsable de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo tanto, es en contra de quien se debe presentar la acción de amparo por su inacción en resolver las peticiones planteadas, es a él a quien se debe demandar de vulnerar el derecho de petición regulado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En conclusión, en los casos de solicitudes de devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, el amparo será de competencia de los tribunales especializado en materia tributaria; es decir, los Tribunales de lo Contencioso Administrativo Tributarios y planteado en contra del Superintendente de la Administración Tributaria.

Caso de procedencia: La acción de amparo se encuentra sustentada en los casos de procedencia establecidos en el inciso f) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual regula, entre otros casos, el derecho de pedir amparo: "...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...”

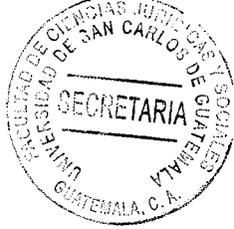
En virtud de la omisión de resolver dentro del plazo que regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nace la necesidad de los contribuyentes de accionar constitucionalmente para lograr obtener respuesta de su petición, así que, cumplidos los requisitos antes mencionados, se le da trámite al amparo.

b. Remisión de antecedentes o informe

El Tribunal Contencioso Administrativo, constituido en Tribunal de Amparo con fundamento en el Artículo 33 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, y el Artículo 25 del Acuerdo 1-2013 emitido por la Corte de Constitucionalidad, requiere el informe circunstanciado o los antecedentes del caso, para evaluar si procede o no decretar el amparo provisional.

c. Amparo provisional

“La función del amparo provisional es mantener o preservar la materia definitiva del proceso de amparo, inmovilizando el acto, resolución o proceso reclamado, en virtud que mientras la justicia constitucional cumple con todo el procedimiento formal y resuelve definitivamente la pretensión de amparo sometida a su consideración, el instrumento procesal utilizado para restarle dinámica o propensión al acto, resolución o



proceso reclamado en forma transitoria.”²⁵

Se entiende por amparo provisional la resolución del órgano constitucional por medio del cual se suspende de forma momentánea la resolución o acto reclamado en tanto se resuelve en definitiva.

El Artículo 28 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, regula los casos en que procede el amparo provisional, como los son:

- Si mantener la resolución o acto reclamado resultara peligroso para la privación de la vida.
- Cuando el amparo por su tramitación sea inútil para el acto o resolución reclamada.
- Cuando la autoridad reclamada, actúe con notoria ilegalidad o falta de jurisdicción.
- Cuando se traten de actos que ninguna persona o autoridad puedan ejecutar legalmente.

Cabe indicar que, en los casos de devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, no hay riesgo a la vida, tampoco haría ineficaz el amparo después de resuelto; pero sí hay una notoria ilegalidad en el actuar de la administración

²⁵Álvarez Muñoz, María Alejandra. **Efectos derivados de la realización de un pago ordenado por el otorgamiento de un amparo provisional aun cuando este es posteriormente revocado.** Pág. 28.



tributaria, pues no respeta los plazos que tanto la Constitución Política de la República de Guatemala, como la ley específica regula.

Por lo que una vez analizado los antecedentes o el informe, si el tribunal a quo considera que hay riesgo de violación, deberá decretar el amparo provisional con base en el Artículo 33 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

d. Primera audiencia y prueba

Siguiendo con el trámite, se señalará día y hora para la vista por 48 horas a todas las partes interesadas dentro del proceso para que manifiesten sus argumentos en cuanto a la procedencia o improcedencia del amparo.

En algunos casos analizados el período de prueba es innecesario, pues junto al amparo presentado se adjuntan los documentos de soporte los cuales son motivo suficiente para evidenciar el atraso del ente administrativo. Por lo que generalmente es relevado dicho período.

e. Segunda audiencia

Una vez evacuado o elevado el período de prueba, se da la segunda vista, en esta audiencia también se da la oportunidad procesal a todas las partes que intervienen en el proceso, se le da vista al contribuyente, a la Superintendencia de Administración Tributaria, y por orden legal a la Procuraduría General de la Nación y al Ministerio



Público, lo anterior con base al Artículo 37 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional.

f. Sentencia

Evacuadas todas las etapas procesales, de conformidad con el Artículo 37 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, se deberá dictar sentencia dentro del plazo perentorio de tres días siguientes al de la última actuación. Cabe recordar, que la intención del amparo es que cese el atraso en el trámite de la solicitud de devolución, en ese sentido, la sentencia del tribunal de amparo va sobre esa línea, pues lo que ordena es que cese la demora, nombre auditores, y resuelva dentro del plazo legal, es decir en el plazo de 30 o 60 días, según sea el caso, logrando con ello, que se cumpla con resolver lo solicitado.

Además de lo anterior, deberá condenar en costas a la parte vencida, no obstante, derivado que la administración tributaria vela por los intereses del Estado no son condenados, en otras palabras, de forma indirecta se consiente que la Superintendencia de Administración Tributaria se atrase en su obligación de resolver dentro del plazo legal, pues en caso se condenara en costas al ente tributario, seguramente tomaría acciones para evitar que los exportadores presenten amparos para agilizar su devolución.



g. Apelación de sentencia de amparo

“El recurso de apelación procede contra las sentencias de amparo; los autos que denieguen, concedan o revoquen el amparo provisional; los autos que resuelvan la liquidación de costas y de daños y perjuicios; y los autos que pongan fin al proceso. El momento procesal para interponerlo es dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la última notificación realizada. El órgano jurisdiccional competente para tramitarlo y resolverlo es la Corte de Constitucionalidad.”²⁶

Es importante señalar que el recurso de apelación procede en contra de la sentencia de amparo y este será conocido por la Corte de Constitucionalidad.

La Superintendencia de Administración Tributaria se pronunciará en cuanto a la improcedencia del amparo; no obstante, lo que en primera instancia ordenó el tribunal de amparo en cuanto a realizar lo que la ley regula. Es por ello que presenta apelación, con la intención de dilatar más el proceso de devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado. A pesar de su planteamiento, la apelación unos meses después resulta siendo declarada sin lugar, por lo que continúa firme el amparo otorgado al contribuyente.

²⁶ **Ibíd.** Pág. 68.



3.5. Tiempo en que se resuelve una solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado al agilizarla por medio de una acción de amparo

El plazo en que debe resolverse un amparo, según los plazos legales, no debe exceder de un mes; sin embargo, en la práctica algunas acciones de amparo han sido resueltas en tres meses, en otras palabras, el amparo en su primera fase normalmente no excederá el plazo de tres meses en su trámite.

Al llegar a la apelación en la Corte de Constitucionalidad, por el volumen de apelaciones que llegan a dicha corte, este recurso puede llegar a tardar en ser resuelto entre tres a ocho meses, ello a pesar que debería ser un trámite relativamente rápido también es importante señalar que se da audiencia a las partes y debe resolver dentro de los cinco días.

3.6. Efectos y ejecución de las sentencias de amparo

“Esta etapa del procedimiento consiste en que el Tribunal de Amparo ordena o dicta las disposiciones y medidas necesarias para el efectivo cumplimiento de lo resuelto en sentencia.”²⁷

La ejecución de la sentencia de amparo consiste en el conjunto de disposiciones

²⁷Chajón Ramírez, Ingrid Guicela. **La idoneidad y pertinencia de los medios de prueba en el proceso de amparo.** Pág. 157.



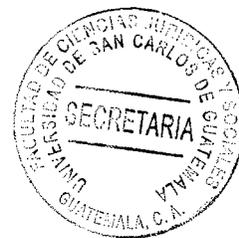
emanadas del Tribunal de Amparo, con el propósito de que se cumpla lo establecido en la resolución.

El Artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente regula: "...Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado..." En ese sentido, también es obligación de los tribunales de justicia, velar por que lo resuelto sea ejecutado, es decir, se cumpla lo ordenado en la sentencia, es por ello la necesidad de evaluar los efectos que conlleva la sentencia de amparo, así como su ejecución, situación que se analiza en el siguiente apartado.

a. Efectos

El Artículo 49 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en la literal b) se puede observar que el efecto del amparo es fijar un plazo razonable o practicar alguna diligencia para promover el expediente; es decir, cese en la demora de resolver. En el caso de estudio, que cese la demora en resolver la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

También tiene como efecto el apercibimiento al obligado, pues de nada serviría una Sentencia favorable si no se logra que se acate, por lo cual el Tribunal de lo Contencioso Administrativo con respaldo de la Corte de Constitucionalidad, aperciben al funcionario de la Superintendencia de Administración Tributaria con una sanción económica en caso no acate lo ordenado por ellos.



b. Ejecución

“Entre las medidas que el Tribunal puede tomar para ejecutar o hacer efectivo el cumplimiento de la sentencia se encuentran: las de librar órdenes y mandamientos a autoridades, funcionarios o empleados de la administración pública o personas obligadas, incluso puede el tribunal de amparo solicitar la destitución, sin perjuicio de que se impongan otras sanciones establecidas en las leyes, del funcionario o empleado del Estado y sus instituciones descentralizadas y autónomas, que incurran en desobediencia, retardo u oposición a lo resuelto en un proceso de amparo.”²⁸

Son varias las medidas que puede tomar el tribunal con el propósito de hacer de efectivo cumplimiento la sentencia de amparo.

Cualquier sentencia por bien fundamentada que esté o porque claramente dé la razón al interponente, no tendría razón de ser si la misma no fuera ejecutable. La inejutabilidad de una sentencia es una imposibilidad material y jurídica de hacerla efectiva, lo anterior pasaría si al resolverse el amparo no hay una orden expresa de cumplimiento, es decir, que en el amparo se indicará: “Se le sugiere a la Administración Tributaria que cumpla con los plazos que para el efecto proceden.” Como se puede apreciar no existiría orden expresa, ni mucho menos un plazo que la administración tributaria deba cumplir.

Después de analizar el proceso número 01144-2018-00099, la Sala sentenciadora, indicó lo siguiente: “...I) SE OTORGA LA ACCIÓN DE AMPARO, presentada por la

²⁸ *Ibíd.* Pág. 158.



entidad... en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria; II) CONMINA a la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, proceda a resolver y notificar en su oportunidad la solicitud presentada mediante formulario SAT guión dos mil ciento veintitrés.”. Sentencia de fecha tres de junio del año 2018 dictada por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Es importante establecer en este aspecto que el amparo se extiende a todas aquellas situaciones, donde se sufra un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala, en ese sentido al manifestarse estos aspectos, el tribunal de amparo debe darle procedencia a esta acción.

Lo resuelto en la sentencia antes referida, es lo que jurídicamente procede, pues la acción de amparo fue creada para proteger de los abusos de autoridad y estos pueden ser tanto de acción como de omisión, por lo que ante la existencia de una omisión lo que acertadamente resuelven los tribunales de amparo, es que cese en la demora en resolver fijándole un plazo prudencial.

Ahora bien, la administración tributaria no obstante la orden del tribunal constitucional, presenta apelación con el ánimo nuevamente de retardar resolver la solicitud de devolución de crédito fiscal pues con ello logra un atraso de cuatro a seis meses más.

Sin embargo, al dar seguimiento al expediente número 01144-2018-00099, la Corte de Constitucionalidad al resolver las apelaciones planteadas, resolvió: “Con Lugar



parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria y como consecuencia, modifica los numerales II) y III) de la parte resolutive del fallo de primer grado, en el sentido de que se fija a la autoridad denunciada el plazo de cinco días, contados a partir del día siguiente de la recepción de la ejecución de esta sentencia, para que proceda a nombrar a los funcionarios de que deban verificar la procedencia o improcedencia de la solicitud planteada.". Sentencia de fecha 14 de octubre de 2019, dentro del expediente 5872-2018, emitida por la Corte de Constitucionalidad.

Como se sabe el recurso de apelación lo conoce la Corte de Constitucionalidad toda vez se considere que exista un agravio en la sentencia, el mismo se debe interponer el plazo de 48 horas siguientes a la notificación.

Además indica que debe señalar, en forma fundada y con sus respectivos plazos, las diligencias que llevará a cabo para resolverla, en el supuesto de no haberse realizado aún o en su caso, continúe con el trámite de dichas gestiones y una vez agotado este, emita resolución definitiva dentro del plazo establecido en el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el caso concreto.

Acertadamente confirma la sentencia de amparo, con algunas modificaciones como por ejemplo que debe detallar las diligencias que llevará a cabo con sus respectivos plazos, ello con base a la Ley y que se resuelva en el plazo de 30 o 60 días que regula el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



En otros casos, ha manifestado que en caso de incumplimiento procederá multa aproximadamente de dos mil quetzales (Q2,000.00), y que se certifique lo conducente por el delito de desobediencia e incumplimiento.

Por lo que, si en caso extremo aún con una orden de un Tribunal constitucional, la Superintendencia de Administración Tributaria no acciona, tenemos aún el auxilio de la debida ejecución que se explica a continuación.

3.7. La debida ejecución de las sentencias de amparo por agilización para la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Organismo Judicial, en el Artículo 57, en su parte conducente preceptúa: “Justicia. La función jurisdiccional se ejerce con exclusividad absoluta por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales establecidos por la ley, a los cuales corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado...”

Para que un sistema de justicia sea eficiente, no solo se debe velar por resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, también se debe velar por el cumplimiento de lo que el órgano jurisdiccional resuelve, para ello es que está diseñado el auxilio para la debida ejecución.

Asimismo, el Artículo 44 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, regula en su parte conducente, lo siguiente: “Ejecución de lo resuelto. Cuando se conceda el amparo provisional o se otorgue el amparo en definitiva,



será competente para ejecutar lo resuelto el tribunal de primer grado...”

Permite que el interesado después de obtener el resultado deseado, el otorgamiento del amparo, presente su auxilio para la debida ejecución para que se cumpla lo que el órgano jurisdiccional ordenó, velando con ello, que el amparo sea efectivo.

En ese orden de ideas, la Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 25 de febrero de 2010 en el expediente 4255-2009, indicó, lo siguiente: “...para que se cumpla con uno de los atributos que debe ostentar toda sentencia judicial es decir su ejecutabilidad, o dicho en otras palabras, la efectividad de lo decidido en aquella, como parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva se debe proteger a los jueces y a los justiciables, ya que de no ser así, lo decidido por los primeros... no sería otra cosa que una mera declaración de intenciones, sin alcance práctico ni efectividad alguna...”

Lo anteriormente expuesto, genera como consecuencia la efectividad de las sentencias de amparo, pues por orden judicial, la omisión del ente administrativo deja de ser un inconveniente para el interesado.

3.8. Trámite procesal del auxilio para la debida ejecución

Una vez notificada la sentencia de amparo y su apelación, se debe esperar el cumplimiento de la misma, en el caso que es objeto de análisis en este trabajo de investigación, la Superintendencia de Administración Tributaria cumple con requerir



información y nombrar auditores tal como lo ordena la Sala de lo Contencioso Administrativo y que es ratificado por la Corte de Constitucionalidad; sin embargo, después de notificar el requerimiento de información para la auditoría y firmar el acta de auditoría respectiva, no se resuelve la petición, sigue quedando en suspenso.

Una vez transcurrido el plazo para resolver lo que ordenó el tribunal, se presenta el escrito ante el juzgado de primer grado, para el caso bajo análisis, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo que resolvió el amparo en primer grado.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituido en Tribunal de Amparo, por medio de un decreto solicita a la Superintendencia de Administración Tributaria informe dentro del término de 48 horas, sobre el estatus de la solicitud planteada y que fue agilizada por medio de una acción constitucional de amparo, con la intención de determinar si se cumplió con lo ordenado en la sentencia de amparo.

Desde que se presentó el auxilio para la debida ejecución, hasta que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo solicita a la Superintendencia de Administración Tributaria que informe del estatus de la solicitud de devolución agilizada, transcurren entre dos semanas a mes y medio.

Una vez la Superintendencia de Administración Tributaria ha recibido la notificación para que informe sobre el estatus de la solicitud planteada, resuelve inmediatamente la solicitud de devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en virtud que, de no cumplir con haber resuelto, será sancionada con las multas correspondientes y se certifica lo conducente al ramo penal por el delito de



desobediencia.

En conclusión, aún después de tener una sentencia en donde se ordene al ente administrativo a resolver la solicitud planteada, se debe realizar acciones legales posteriores para lograr así que dicho órgano administrativo, cumpla la sentencia y que cese la violación al derecho fundamental del contribuyente.





CAPÍTULO IV

4. Vulneración al patrimonio del contribuyente ante el incumplimiento de la devolución de crédito fiscal en los plazos legales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

Previo a desarrollar la forma en que se vulnera el patrimonio del contribuyente por la devolución tardía del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, es importante indicar que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene como fin primordial, como política de estado, el incremento de la recaudación; sin embargo, ésta forma de incremento en la recaudación, en todo momento deberá desarrollarse de conformidad con lo que la ley regula, no hacerlo así, sería un abuso de derecho.

Por otro lado, al momento que el contribuyente exportador solicita la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, algunos de los objetivos del ente recaudador, son ajustar la mayor parte posible de la solicitud, denegar la petición de devolución, y/o retardar lo más posible la devolución del crédito fiscal solicitado. Con lo descrito anteriormente logra que el Estado no desembolse el efectivo que por ley debería autorizar; con el tercer objetivo lograría un financiamiento para el Estado de Guatemala.



El financiamiento se da por lo siguiente:

- a. Al momento que el exportador adquiere bienes o servicios para producir los productos que se exportan, paga el Impuesto al Valor Agregado o crédito fiscal al proveedor.
- b. El proveedor, al mes siguiente de la venta, cancela el Impuesto al Valor Agregado al fisco por medio de los formularios correspondientes,
- c. El contribuyente exportador debe acumular por tres o seis meses el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado para poderlo solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria,
- d. Si no existe agilización por medio de una acción de amparo, el ente recaudador resuelve, procedente o improcedente la solicitud efectuada por el contribuyente exportador; en algunas ocasiones autoriza parcialmente, pero en la práctica lo realiza tres años después de haber efectuado la solicitud,
- e. La Superintendencia de Administración Tributaria en la práctica se tarda entre dos a tres meses para enviar el oficio al Banco de Guatemala y que este realice la acreditación, cabe indicar que expresamente no hay un plazo para que la Superintendencia de Administración Tributaria envíe el referido informe al Banco de Guatemala,



f. Con lo anterior, el Estado logra un financiamiento de fondos por un tiempo aproximado de tres años y medio.

Se puede apreciar que si bien el Estado se beneficia de este financiamiento, se debe tomar en cuenta también que la contingencia o el efecto lo está trasladando hacia el futuro, ya que es incierto saber si el Estado tendrá los fondos para cumplir con esas obligaciones, el impacto que el Estado se logre financiar por el tiempo ya indicado, lo traslada al exportador pues es a él a quien pertenece ese capital de trabajo, el cual estando estancado en el Estado de ninguna manera llegará a generar riqueza; caso contrario si se devolviera oportunamente al contribuyente exportador.

El crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, tal como ya se ha explicado, es un capital de trabajo que al contribuyente le sirve para seguir generando rentas (utilidades). Se desarrollará un caso hipotético, con los problemas reales que los exportadores tienen que afrontar.

De manera generalizada, se verá qué sucede con el crédito fiscal o capital de trabajo que un exportador acumuló durante el año 2012. El contribuyente acumuló Q.2,500,000.00 en crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, dicho crédito puede ser reclamado en cuatro solicitudes trimestrales de devolución, las cuales, a manera de ejemplo, son presentadas en enero del año 2014.



Si el contribuyente no acciona legalmente para que se cumplan los plazos legales por medio de la acción de amparo, su solicitud de devolución será resuelta tres años y medio después de presentada su solicitud, es decir, aproximadamente en julio del año 2017. Si su solicitud hubiese sido resuelta dentro de los 30 días hábiles, por ser casos trimestrales, las solicitudes de devolución estarían resueltas en el plazo de dos meses, es decir en marzo del 2014, por lo expuesto, existe un retraso real de tres años tres meses.

Si aún estuvieran regulados los intereses por mora que fueron derogados con el Decreto número 20-2006, el contribuyente tendría derecho que se le reconozcan y paguen dichos intereses, a una tasa anual del 18%. El resultado de multiplicar el crédito fiscal solicitado, por la tasa anual, por el tiempo transcurrido, da la suma de Q.1,471,500.00.

Como se puede apreciar, en caso sea autorizado el monto de Q.2,500,000.00 en devolución, la Superintendencia de Administración Tributaria tendría que reconocerle al contribuyente la cantidad de Q.1,471,500.00 en concepto de intereses, resarcimiento que se ve atractivo, incluso justo, pues durante todo ese tiempo que el Estado tuvo el dinero del contribuyente, el exportador dejó de invertir por la falta de efectivo; incluso, algunos llegan a recurrir a préstamos para solventar sus obligaciones.

Sin embargo, el Congreso de la República de Guatemala, al momento de crear el Decreto número 20-2006, eliminó ese resarcimiento para el contribuyente, por lo que actualmente no hay ningún tipo de compensación por estos casos y tampoco existe una sanción para la Superintendencia de Administración Tributaria, por no cumplir con los



plazos que el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula.

Prácticamente, se está consintiendo que la Superintendencia de Administración Tributaria no cumpla con los plazos de Ley para resolver, pues al no existir sanción, puede tomarse todo el tiempo que considere, el cual consiste en un aproximado de tres años y medio.

4.1. Impacto que genera el atraso de la devolución a los contribuyentes

“Procede el derecho a reconocer crédito fiscal por todas aquellas operaciones de importación, adquisición de bienes o a la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados que guarden relación con la actividad económica del contribuyente.”²⁹

Es decir que la única condicionante para reconocer el crédito fiscal es que este se derive de actos gravados vinculados con la actividad económica del contribuyente, cualquiera que esta sea.

Para una mejor ilustración del impacto que llega a generar el atraso de la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, se desarrollará lo siguiente:

El Artículo 14 del Decreto número 6-91 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en regula lo siguiente: “La obligación tributaria constituye

²⁹Perdono Masters, Roselyn Johanna. **Procedimiento de auditoria para agilizar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial de empresas que se dedican a la exportación de café en Guatemala.** Pág. 48.



un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal al menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

“La relación jurídico tributaria corresponde al Derecho Público independiente que tenga origen en actos de Derecho Privado, o no, constituye una institución autónoma, y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado en exigir el pago de los tributos y acreditamientos del hecho generador.”³⁰

En conclusión, se puede definir que la obligación tributaria es el vínculo jurídico que se crea entre el Estado y el contribuyente o responsable, el cual nace al momento que el acto o acción realizada encuadre dentro del hecho generador de algún impuesto.

4.2. Contenido de la obligación tributaria

“La obligación tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de

³⁰ Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 122.



tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”³¹

“Vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”³²

De las definiciones citadas se infiere que una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”

Entonces para que nazca la relación jurídico tributaria, por mandato constitucional, debe existir una ley emitida exclusivamente por el Congreso de la República, lo que va muy de la mano con el principio jurídico *Nullum tributum sine lege*. Además de ello, el acto o el contribuyente debe encuadrar dentro del hecho generador, de lo contrario se estaría

³¹Duarte Osorio, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el Presidente de la República de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias.** Pág. 33.

³²Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 142.



no afecto a un impuesto.

4.3. Potestad del sujeto activo

El Artículo 17 del Código Tributario, regula: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

Tal como lo señala el artículo citado, el Estado es el sujeto activo de la relación tributaria, por lo tanto, es quien percibe el tributo por parte del sujeto pasivo.

“El sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las leyes tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.”³³

Para la recaudación de los impuestos, el Estado se apoya en los demás organismos para el cumplimiento de sus fines, logrando que el sujeto pasivo cumpla con su obligación.

El Estado por su soberanía es el acreedor de los impuestos, he de ahí que el derecho

³³Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 126.



tributario surge como una rama del derecho público, pues el Estado interviene como ente soberano, por medio de sus tres poderes tal como se manifiesta en la opinión antes citada.

4.4. Potestad del sujeto pasivo

“El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.”³⁴

Según lo expresado, el sujeto pasivo es el particular que tiene la obligación de pagar tributos ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Artículo 18 del Código Tributario, regula: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Como lo establece la ley, existen dos tipos de sujetos pasivos, uno es el contribuyente, quien por excelencia es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues su acto

³⁴ Duarte Osorio, Ana Patricia. **Op. Cit.** Pág. 37.



constituye hecho generador y el otro es el responsable, quien, sin tener obligación legal, voluntariamente paga el adeudo tributario.

Una vez expuesto lo anterior, se puede inferir que para un gerente financiero, cualquier monto económico que no se pueda reinvertir, lejos de no perder, considera que está dejando de ganar, y eso es lo que sucede con el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, que la Superintendencia de Administración Tributaria no devuelve a los contribuyentes dentro de los plazos legales, pues como ya se ha manifestado, dicho crédito fiscal constituye patrimonio del contribuyente.

Económicamente, se ha evaluado cuánto correspondería al Estado pagar en caso aún estuvieran vigente los intereses por mora, si se analiza en sentido contrario, es decir, cuánto está dejando de ganar el contribuyente por tener su crédito fiscal retenido; se observa que está dejando de percibir por ese atraso la cantidad de Q.1,471,500.00, dicho monto es el 60% del crédito fiscal reclamado.

Siguiendo con el mismo ejemplo, se puede desarrollar cuántos salarios mínimos se pudieron pagar con ese crédito fiscal retenido, posteriormente se hará el análisis en caso el Estado resarciera a los contribuyentes por el atraso en la devolución.

Según el Acuerdo Gubernativo número 297-2017, publicado en el Diario de Centroamérica el 29 de diciembre de 2017, se estableció que el salario mínimo para las actividades agrícolas y no agrícolas para el año 2018 es de Q2,742.37 al mes, si se le suma la Bonificación Incentivo del Decreto número 37-2001 de Q250 mensuales, da un



total de Q2,992.37 al mes.

El monto de Q.2,500,000.00 si se divide dentro del salario mínimo mensual, se podrían pagar 835 salarios mínimos, lo cual evidencia una clara violación a garantías constitucionales, como por ejemplo la protección a la propiedad privada. En una empresa exportadora, como promedio en su planta de producción cuentan con aproximadamente 50 empleados operarios, si se divide esos 835 salarios mínimos entre los 50 empleados, se puede determinar que esa empresa por la no devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado conforme los plazos de ley, dejaría de pagar los salarios de su planta de producción por aproximadamente 16 meses, y en muchos casos, para cumplir con esa obligación, incurre en préstamos bancarios, los cuales le generan intereses a pagar.

Por lo anterior, ningún contribuyente que reclame crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, tiene que esperar innecesariamente más de tres años para que le devuelvan su crédito fiscal, pues mientras ese crédito está en trámite, ellos deben cumplir con sus obligaciones civiles/mercantiles, laborales e incluso tributarias, pues a pesar de tener ese crédito fiscal, mientras no esté autorizado, se deben cumplir con los pagos de los impuestos que por las operaciones generen, toda vez que si el contribuyente se llegara a atrasar y no cumple con esas obligaciones tributarias, ahí si proceden los intereses a favor del Estado, y eso aplica desde el primer día de atraso, inclusive, es acreedor a una multa por dicha omisión, lo cual a todas luces es injusto.



Sin embargo, como se ha manifestado, para la administración tributaria, en la actualidad no existe una sanción por ese atraso, y es de recalcar que ese atraso no es de días, pues como se ha indicado, es de más de tres años, lo cual no es impedimento legal para plantear la deducción de responsabilidades de daños y perjuicios.

4.5. Formas legales para minimizar el impacto financiero al contribuyente por la demora en la devolución

Lamentablemente en la actualidad, la única forma de agilizar y hacer que se cumplan los plazos legales para la devolución del crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado, es la interposición de una acción de amparo, acción constitucional a la que no todos los exportadores tienen acceso derivado de:

- a. El costo que acarrea llevar un proceso de estos; y
- b. El temor que los contribuyentes poseen de represalias por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en simplemente denegar la solicitud, o bien programar auditorías más exigentes con la intención que no se pueda cumplir con los requerimientos de información, y por ende, denegar la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

En el mejor de los casos, cuando la recuperación solo acarrea un costo más, los contribuyentes en un año logran recuperar su crédito fiscal; no obstante, siempre existen



riesgos o dificultades, pues aun cuando exista una sentencia emitida que ordene la auditoría, se tienen que realizar acciones paralelas para que dicha administración tributaria actúe.

En conclusión, si se cumplieran los plazos legales sería una forma suficiente para minimizar las pérdidas empresariales que genera el atraso en las devoluciones de crédito fiscal. Además, si la Superintendencia de Administración Tributaria lograra cumplir con los plazos de ley, evitaría:

- Costos adicionales a los contribuyentes para agilizar las devoluciones, es decir, presentar acciones de amparo ante las Salas de lo Contencioso Administrativo,
- Que los exportadores deban recurrir a préstamos bancarios para cumplir con sus obligaciones, civiles, laborales e incluso tributarias, y
- La aplicación de criterios administrativos y arbitrarios que cuando se presentó la solicitud, no existían.

4.6. Implementación de un sistema ágil en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado

Previo a desarrollar las iniciativas que podrían agilizar la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, es necesario que se evalúe en un caso



concreto los plazos que internamente la Superintendencia de Administración Tributaria se tarda, con la agilización por medio de una acción de amparo.

a. Expediente Administrativo número No. 2015-02-01-45-0002799

- La solicitud fue planteada el 26/06/2016,
- El requerimiento de información fue notificado el 11/04/2017,
- El inicio de la auditoría fue el 17/04/2017,
- El acta fue suscrita el 11/05/2017,
- La resolución final fue notificada el 29/06/2017,
- El acreditamiento lo efectuaron el 25/08/2017.

Como se puede apreciar, la parte donde el expediente pasó sin movimiento, fue entre la solicitud de devolución y el requerimiento de información. En teoría, la auditoría debería ser lo más difícil en un trámite como estos; sin embargo, fue lo que más rápido se realizó, entonces, la interrogante es: ¿A qué se debe el atraso?

Cabe la aclaración que, entre la solicitud de devolución y el requerimiento de



información, donde pasaron aproximadamente más de diez meses, es en ese lapso donde el amparo surte sus efectos, pues si no se presentara el amparo, el lapso pasaría de diez meses, a treinta y seis meses.

Una vez conocido el trámite interno que lleva un proceso de devolución, se pueden desarrollar algunas iniciativas, las cuales serían:

b. Normar el procedimiento interno dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se señale expresamente en la ley, el procedimiento que llevará el expediente, como, por ejemplo:

- Presentación de la solicitud, dentro del plazo de prescripción de los cuatro años regulado en el Artículo 47 del Código Tributario,
- Elevación del expediente a la unidad encargada dentro de los cinco días hábiles después de presentada la solicitud,
- Nombramiento de auditores dentro de los cinco días hábiles que se encuentre en la unidad correspondiente,
- Notificación del requerimiento de información dentro de los cinco días siguientes al nombramiento de auditores,



- Ejecución de la auditoría y suscripción del acta, la cual no puede tardar más de 20 días hábiles, contados a partir de la notificación del requerimiento de información,
- Emisión de resolución dentro de los 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente de suscrita el acta, y
- Envío de oficio al Banco de Guatemala dentro de los cinco días hábiles de notificada la resolución,
- Y en caso de no cumplir con los plazos acá establecidos, sancionar al responsable o bien reconocerle al contribuyente intereses por el atraso que se derive.

En el ejemplo, la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, podría tardar solo 50 días, lo cual es un plazo sumamente razonable para la devolución.

c. Otra solución es que previo a la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, el período sea auditado por un Contador Público y Auditor, debidamente registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, esto sería muy similar al Régimen Optativo de Devolución, por lo que la administración tributaria tendría un corresponsable de la devolución. Esto definitivamente, ampliaría el campo de acción para estos profesionales, y la administración tributaria puede descargar un poco las solicitudes de devolución. Las



auditorías por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria serían **más** selectivas.

Que las compra y servicios adquiridos y que servirán para la actividad exportadora, estén exentas del Impuesto al Valor Agregado, esto evitaría que el contribuyente acumule crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, podría existir un mal uso de esas exenciones por lo que esta propuesta dejaría de tener sentido. Además, el problema se lo trasladarían a sus proveedores, pues ellos facturarían sin débito fiscal, creando acumulación de crédito a estos proveedores.

Se infiere que la opción más viable para optimizar la fiscalización de las solicitudes de devolución es detallar el procedimiento en la Ley y sancionar al funcionario público que ocasiona el atraso.

4.7. Beneficio económico nacional al devolver en los plazos establecidos el crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado a los exportadores

El crédito fiscal que por mucho tiempo pasa en manos del Estado y es utilizado para el funcionamiento estatal. Al no realizar la devolución dentro de los plazos de ley, se estaría evidenciando la burocracia administrativa innecesaria del Estado, pues al final ese dinero que pertenece a los contribuyentes, en algún momento tendrá que ser erogado por el Estado, en muchas ocasiones no en el Gobierno de turno, por lo que las obligaciones se dejan para que otra administración pública sea la responsable de



cumplirlas; es decir, sería la próxima administración de Gobierno quien el encargado de devolver ese dinero en concepto de devoluciones, por lo que se vuelve un círculo vicioso innecesario.

La burocracia y el lento proceso en las devoluciones del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, hace que exista un sistema complejo ya que el empresario necesita ese dinero para reinvertirlo, ellos son quienes generan riqueza la que consecuentemente se vuelve trabajo, inversión y por ende, tributos para el Estado.

De conformidad con el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual en su parte conducente regula: “Son derechos y deberes de los guatemaltecos...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”

El gasto público es un componente del producto interno bruto del Estado, en él se incluyen todos los egresos en bienes y servicios realizados por la administración pública a todos los niveles. En ese sentido el Estado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, percibe los tributos y esos tributos, se generan de los propios empresarios, quienes son los que producen riqueza.

En manos del Estado, esos fondos solo servirán para generar gasto, y posiblemente seguir con los programas sociales, al no devolver los créditos fiscales dentro de los plazos de ley, solamente disminuyen el ritmo de crecimiento de las empresas exportadoras, consecuentemente, generarán menos empleo, pues el dinero a invertir para crecer, está en manos del Estado, con las consecuencias sociales negativas por



falta de fuentes de trabajo, e incluso la migración de empresarios extranjeros a otros países con mejores condiciones tributarias.

Al contrario, si el Estado devolviera prontamente, los empresarios seguirían invirtiendo, generando empleos, consecuentemente mejorando la calidad de vida de los guatemaltecos, y mejorando la capacidad adquisitiva, ello conllevaría a que se mejore la recaudación en impuestos como el Impuesto al Valor Agregado local y el Impuesto sobre la Renta a empleados, entre otros.





CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico del reclamo de daños y perjuicios por el atraso en la devolución

La Superintendencia de Administración Tributaria se dilata en cumplir la obligación de devolver a los exportadores el crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado solicitado; por lo anterior, debería ser justo reconocer y pagar los intereses legales por mora de conformidad con las bases legales del Código Civil.

Por otro lado, es necesario evaluar lo injusto que son las normas, las cuales benefician al Estado pues ellos como ente soberano sí cobran intereses en atrasos de la obligación tributaria, pero este no es sancionado al retrasar las devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

El Artículo 58 del Código Tributario, establece “Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida...”

Con base a esta norma, la Superintendencia de Administración Tributaria cobra intereses a los contribuyentes por no haber efectuado el pago del impuesto dentro del



tiempo que la Ley establece. En cambio, por el lado del contribuyente, no hay una norma específica que reconozca los intereses por el retardo que incurre el fisco en la devolución del crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado; siendo así, no existe ley tributaria que lo regule.

5.1. Daños y perjuicios

En cuanto al concepto mismo de daño, la doctrina define al daño como la “violación de uno o varios de los derechos subjetivos que integran la personalidad jurídica del sujeto, producida por un hecho o acto, ya fuere voluntario o producto de la negligencia. Dentro del derecho civil, el vocablo daño representa el detrimento, aminoración o menoscabo que, por acción de otro, se produce a una persona en su patrimonio o en su misma persona.”³⁵

En virtud de lo planteado por el autor, se entiende por daño toda vulneración que sufre una persona ya sea de carácter patrimonial o personal.

“El daño puede provenir de dolo, de culpa o de caso fortuito, según el grado de ignorancia, negligencia o casualidad que medie entre el autor y el efecto. En principio, el daño doloso obliga al resarcimiento y acarrea una sanción penal; el culposo suele llevar consigo tan solo indemnización, y el fortuito exime en la generalidad de los casos,

³⁵Aguilar Zamora, Lizzvett Melinna. **La responsabilidad civil por el daño ambiental en Guatemala.** Pág. 17.



dentro de la complejidad de esta materia.”³⁶

Es importante resaltar el origen del daño pues al provenir de dolo se sabe que el mismo ha sido planeado o premeditado y en el caso de la culpa o caso fortuito se entiende que no hay forma de prever las consecuencias de los actos.

“El perjuicio es la ganancia lícita que deja de obtenerse, desméritos o gastos que se ocasionan por un acto u omisión dañosa producida por una persona a otra, y que aquél debe indemnizar.”³⁷

Se entiende que el perjuicio está constituido por todas aquellas ganancias de carácter lícito que ya no se perciben como consecuencia del daño causado.

En sentido amplio, los daños y perjuicios se constituyen como toda suerte de mal material o normal. Más particularmente, el detrimento, perjuicio o menoscabo que por acción de otro se recibe en la persona o en los bienes. El daño puede provenir de dolo, de culpa o de caso fortuito, según el grado de malicia, negligencia o casualidad entre el autor y el efecto.

También es importante mencionar que todo daño provoca un perjuicio y todo perjuicio proviene de un daño. En sentido jurídico, se considera daño el mal que se causa a una persona o cosa, como una herida o la rotura de un objeto ajeno; y por perjuicio, la

³⁶ **Ibíd.** Pág. 18.

³⁷ **Ibíd.** Pág. 21.



pérdida de utilidad o de ganancia, cierta y positiva que ha dejado de obtenerse.

En conclusión, daños y perjuicios se traduce en la obligación moral y legal, de resarcir económicamente a la parte afectada, por la falta de cumplimiento dentro del plazo legal o pactado de una obligación, traducándose este resarcimiento a un monto previamente estipulado, o bien, al interés legal.

En relación al estudio, el Código Civil establece:

Artículo 1428: “Mora. El deudor de una obligación exigible se constituye en mora por la interpelación del deudor.”.

La mora se constituye al momento que empieza el atraso de la Superintendencia de Administración Tributaria para devolver, en el caso de las solicitudes trimestrales, sería a partir del día 31 y para las solicitudes semestrales a partir del día 61.

Artículo 1433: “Daños y perjuicios. Establecida legalmente la situación de mora, el deudor está obligado a pagar al acreedor los daños y perjuicios resultantes del retardo y corren a su cargo todos los riesgos de la cosa.”

El contribuyente exportador al no tener en el tiempo que la ley regula su crédito fiscal repercute en falta de oportunidad para invertir ese dinero que por efectos de la Ley tienen derecho.



Artículo 1434: “Los daños, que consisten en las pérdidas que el acreedor sufre en su patrimonio, y los perjuicios, que son las ganancias lícitas que deja de percibir, deben ser consecuencia inmediata y directa de la contravención, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse.”

Sería muy difícil determinar los Daños y Perjuicios causados, es necesario remitirse al Artículo 1435 del Código Civil.

Artículo 1435: “Si la obligación consiste en el pago de una suma de dinero y el deudor incurre en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal hasta el efectivo pago.”

Cuando no existe pacto en contrario, la mora consistirá el interés legal computado desde la fecha del atraso hasta la fecha en que se realice el efectivo acreditamiento del crédito fiscal.

Artículo 1947: “El interés legal es igual al promedio ponderado de las tasas de interés activas publicadas en los bancos del sistema al día anterior a la fecha de su fijación, reducido en dos puntos porcentuales. En defecto de su publicación o en caso de duda o discrepancia, se solicitará informe a la Superintendencia de Bancos el cual tendrá carácter definitivo.”

El promedio ponderado de las tasas de interés activas está aproximadamente en un



13.5% anual. Para una efectiva determinación de la mora causada, se deberá determinar el interés semestralmente pues así es publicado por la Superintendencia de Bancos con la intención de publicar una tasa de interés más real a las condiciones de la época.

Entonces, si se aplican las normas del derecho común al ámbito tributario, los daños y perjuicios por la tardanza en la devolución del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, serían el interés legal, que es el promedio ponderado de las tasas de interés activa publicadas en los bancos del sistema, en otras palabras, la misma tasa de interés que la Superintendencia de Administración Tributaria cobra como intereses resarcitorios, que tal como ya se indicó en promedio es el 13.5% anual.

5.2. Aplicación de las normas del Código Civil en materia tributaria

Ante la falta de regulación de intereses por mora a favor de los contribuyentes por la devolución tardía del crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado en materia tributaria, es necesario realizar el análisis jurídico de cómo podría resarcirse el daño por ese atraso de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo cual es necesario observar lo que regula en su parte conducente el Artículo 5 del Código Tributario: “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código...”

El término falta, atendiendo el sentido del texto legal, se debe entender como sinónimo de carencia.



Como se puede apreciar, cuando hay una falta en una normativa o ley tributaria, se debe atender lo dispuesto en el Artículo 4 del Código Tributario, para integrar y resolver analógicamente la misma. El referido Artículo 4, en su parte conducente establece: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala...”

Con base en lo que establece el Artículo 4 anteriormente transcrito, se debe observar los principios constitucionales aplicables al caso en análisis; siendo estos: Equidad y justicia tributaria, así como el de igualdad.

Al respecto, la interpretación que la Corte de Constitucionalidad le da a los referidos principios es:

- a. “Equidad y justicia tributaria: artículo 243...La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias...”. Gaceta 69. Expediente 641-03. Fecha de sentencia: 31/07/2003.”

Para el caso de estudio, los iguales lo son la administración tributaria y el contribuyente. Son iguales en el sentido que ambos están obligados a cumplir una obligación legal en un plazo también legal. Están en iguales circunstancias, cuando ambos no cumplen con la obligación en el plazo legal correspondiente.



b. "Igualdad: Artículo 4°... Esta Corte ha analizado que el principio de igualdad, consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 4°, hace imperativo que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma...". Gaceta 79. Expediente 2243-2005. Fecha de sentencia: 01/06/2006.

Actualmente, el fisco es compensado a través de intereses cuando el contribuyente se demora o retarda su pago, toda vez que cuenta con el respaldo legal respectivo; en tanto que el contribuyente no recibe compensación cuando el fisco incurre en retardo en la devolución del crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado. Con lo anterior, se demuestra que no existe igualdad ante la ley; igualdad que se proclama como derecho fundamental en la Constitución Política de Guatemala.

Se concluye que se podría aplicar el Código Civil para el reclamo de intereses o daños y perjuicios; sin embargo, más adelante se desarrollará el criterio que la Corte Suprema de Justicia tiene al pretender aplicar el Código Civil en materia tributaria.

5.3. Reclamo a la Superintendencia de Administración Tributaria de interés legal, por atraso en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado

Se le llama "interés a una cantidad de cosas fungibles que puede exigirse como rendimiento de una obligación de capital en proporción al importe o al valor del capital y al tiempo por el cual se está privado de la utilización del mismo, de modo que por interés



entendemos corrientemente el rédito que produce el dinero, en relación a la cantidad a que asciende y al tiempo que se desplaza de la utilización de su titular, el interés puede consistir, por tanto, en cualquier cosa fungible; sin embargo, en el lenguaje usual se entiende por interés el rédito del capital que ha de ser satisfecho precisamente en dinero.”³⁸

El interés es la utilidad que produce una obligación de capital por el tiempo que se priva de la utilización del mismo, generalmente el interés será pactado por las partes y cuando no se acuerda la ley prevé un interés legal.

“La ley no solamente puede prohibir los intereses, establecer limitaciones a los mismo y fijar la tasa legal según el sistema restrictivo o permisivo que impere, sino que también puede prohibir que los intereses devengados y no pagados sean capitalizados para que a su vez produzcan nuevos intereses, a lo que se denomina anatocismo.”³⁹

En ese sentido se establece que la ley puede permitir o prohibir los intereses, todo ello en base al sistema que predomine.

La procedencia para el reconocimiento de intereses se debe basar en los daños y perjuicios causados al contribuyente por no poder hacer uso de su dinero, es decir, no poder hacer uso de créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado, durante el tiempo que estuvo en poder del fisco.

³⁸Cuc Son, Julia Encarnación. **Análisis del interés legal en los contratos de mutuo con garantía hipotecaria celebrado en las cooperativas de ahorro y crédito.** Pág. 75.

³⁹*Ibíd.* Pág. 77.



Dichos daños y perjuicios se deberían reconocer al contribuyente a través de una **tasa** de interés legal; que es justamente lo que regula el Código Civil.

Estos intereses se estarían solicitando con base en los Artículos 1428, 1433, 1434, 1435 y el 1947, del Código Civil, tomando en cuenta que cuando un contribuyente se atrasa en el pago del Impuesto al Valor Agregado, la administración tributaria le cobra intereses computables desde el día siguiente al vencimiento de la obligación, hasta el efectivo pago, además de una multa por la omisión de la obligación. En tanto que, en sentido contrario, cuando la administración tributaria se atrasa en la devolución del crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado, sobrepasando el plazo legal, no reconoce interés alguno al contribuyente, no obstante el daño y perjuicio que se le ha ocasionado, al no poder hacer uso de ese dinero que es de su propiedad, violando con ello, derechos constitucionales como lo son el de igualdad, y el de equidad y justicia tributaria.

5.4. Analogía en materia tributaria y su incidencia legal en el derecho interno

Según el numeral anterior, lo que se pretende es el cobro de intereses por mora, con base en el Código Civil, lo anterior, en virtud que el Código Tributario no regula resarcimiento a los contribuyentes en la tardanza que comete la Superintendencia de Administración Tributaria al resolver sus solicitudes de devolución, es un vacío legal; sin embargo, el Artículo 5 del Código Tributario también en su parte final, indica: "... por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias."



Según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia a través de la Cámara Civil indica que la norma antes transcrita en su parte conducente, establece la prohibición expresa de crear obligaciones por analogía, por lo tanto, si no es permitido instituir el compromiso tributario principal, la consecuencia que se deriva de este; es decir, el pago de intereses por mora en la devolución del crédito fiscal, correría la misma suerte en el sentido de que no puede crearse con integración de normas de otra naturaleza que no sean tributarias.

La Corte Suprema de Justicia en la Sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016, dentro del expediente número 01002-2015-00442, después de transcribir el Artículo 5 del Código Tributario, indicó que: “Esta norma en su segundo párrafo establece la prohibición expresa de crear obligaciones por analogía, por lo tanto, si no es permitido instituir el compromiso tributario principal, la consecuencia que se deriva de este, es decir, el pago de intereses por mora en la devolución del crédito fiscal, correría con la misma suerte en el sentido que no procede crearse con integración de normas de otra naturaleza que no sean tributarias.”

Por lo tanto, acertadamente se concluye que por la falta o vacío legal en materia tributaria, no se puede integrar con normas de otra naturaleza; es decir, con normas que no sean tributarias, siempre y cuando sea para crear, extinguir o modificar derechos u obligaciones tributarias.



5.5. Responsabilidad civil del funcionario público en materia tributaria, en los Estados Unidos Mexicanos

“La responsabilidad civil, es el conjunto de obligaciones de naturaleza civil, exigibles a las personas responsables penalmente del delito o falta generador del daño que viene a reparar.”⁴⁰

La responsabilidad civil es la que recae sobre funcionarios públicos por la falta de cumplimiento de sus obligaciones lo cual los hace incurrir en delitos o faltas.

En los Estados Unidos Mexicanos desde el año 2009, se modificó la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado. En dicha Ley se regulan las bases y procedimientos para reconocer el derecho a indemnizar a quienes, sin obligación jurídica de soportarlo, sufran daños en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia de la actividad administrativa irregular del Estado, en otras palabras, cuándo el funcionario de hacienda cometa ilegalidades en la tramitación de algún proceso, incluso la omisión de resolver.

Dentro de los aspectos más importantes de esa ley, se pudieron establecer los siguientes:

a. Los entes públicos cubrirán las indemnizaciones derivadas de las ilegalidades en que

⁴⁰Azurdia Pacheco, Mynor Otoniel. **Aplicación judicial de la reparación civil en el proceso penal guatemalteco.** Pág. 50.



incurran sus funcionarios,

- b. Las indemnizaciones deberán pagarse en moneda nacional o en especie, y se cuantificará dependiendo de los daños que efectivamente se causaron,
- c. Deben llevar un registro público de las indemnizaciones que el Estado ha efectuado a los contribuyentes,
- d. Se pagarán en orden cronológico, y
- e. El Estado puede repetir contra los servidores públicos sobre lo que haya indemnizado al contribuyente.

En los párrafos anteriores se hace notar la diferencia que existe con la legislación guatemalteca, pues no se indemniza al sujeto pasivo por la omisión en la tramitación de los procesos tributarios imputables al sujeto activo. El tener una ley así en Guatemala, tendría dos efectos fundamentales en la tramitación de procesos tributarios. El primero, tendría resoluciones más ajustadas a derecho y no como las de ahora, que en algunas ocasiones son emitidas sin fundamentos jurídicos, y el segundo, para los asesores tributarios sería mucho más difícil impugnar las resoluciones emitidas, lo que llevaría a impugnarlas en menor cantidad, consecuentemente, habría menos procesos tributarios, o se reducen las posibilidades de resultado favorable por encontrarse apegadas a derecho.



No resulta conveniente pues se reduce la posibilidad de resultado favorable, y resultaría más difícil analizar e impugnar esas resoluciones; no obstante, esos efectos, el contribuyente tendría resultados favorables desde la solicitud, pues con el simple hecho que resuelva ajustado a derecho, por lo que existen altas probabilidades que los procesos en primera instancia sean favorables, eso se traduce en menos necesidad de impugnar, reduciendo costos para la administración tributaria como para el sistema de justicia, pues serían mucho menos los procesos contenciosos que se inicien en virtud que el fisco velaría por no cometer errores en sus resoluciones, pues implicaría una indemnización al contribuyente por esa resolución antijurídica.

5.6. Reclamo de daños y perjuicios al o los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, por atraso en la devolución de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado

La intención del capítulo, es evaluar si existe forma legal de resarcir al contribuyente en virtud que el ente administrado no observa los plazos de ley en la devolución de su crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, tomando en cuenta que históricamente por lo menos se reconocían intereses en caso el fisco se tardara en devolver.

La responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos puede hacerse valer a través del juicio sumario. El Artículo 246 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que dicha responsabilidad procede en los casos en que la ley lo establece expresamente y se deducirá ante el juez de primera instancia por la parte perjudicada o



sus sucesores.

El Artículo 155 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que en su parte conducente regula: “Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren. La responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos podrá deducirse mientras no se hubiere consumado la prescripción, cuyo término será de veinte años.”.

Entonces, la responsabilidad civil es en la que incurren los servidores públicos que causen daños y perjuicios. Lo anterior, encuadra dentro del Artículo 9 de la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados públicos, reclamo que podría realizarse dentro del plazo de prescripción, el cual como ya se indicó es de 20 años según el Artículo 155 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya citado.

Por otro lado, el Artículo 96 del Código Tributario, regula: “Existe incumplimiento de deberes, cuando el funcionario o empleado de la Administración Tributaria, abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehúse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o



confidencia. Las infracciones anteriores serán sancionadas por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.”

En virtud de lo anterior, las sanciones en las que el funcionario público incurra serán las que la Ley de Responsabilidad regula, cabe aclarar que ello independientemente de las sanciones civiles y penales en que puedan incurrir, por supuesto que en cuanto a las sanciones civiles se refiere a los daños y perjuicios que con su actuar pudieran incurrir.

Por su parte, la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, en el Artículo 9, regula: “Responsabilidad civil. Genera responsabilidad civil la acción u omisión que con intención o por negligencia, imprudencia, impericia o abuso de poder se cometa en perjuicio y daño del patrimonio público, independiente de la responsabilidad penal que se genere. Los daños y perjuicios provenientes de la responsabilidad civil se harán efectivos con arreglo al Código Civil y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, salvo que la acción civil se decida dentro de la acción penal en forma conjunta.”

En conclusión, una vez determinada la responsabilidad, en este caso la omisión de resolver dentro del plazo legal, lo que repercute en daños y perjuicios al contribuyente por la falta del capital para poderlo invertir, se podría hacer el reclamo respectivo por la vía ordinaria y así poder retribuir al contribuyente por los daños y perjuicios que se le han causado por parte del funcionario que ha dejado de resolver.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano administrativo, es respetuosa del estado de derecho que rige en el país; sin embargo, es evidente la demora que ostenta en las devoluciones de crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado, acarreando grandes repercusiones económicas a los contribuyentes que se dedican a la exportación, esto a pesar de que el Artículo 23 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala el plazo dentro del cual se debe resolver la procedencia de la devolución del crédito fiscal, en sentido la investigación demostró el incumplimiento de este plazo legal.

A través de la investigación, se logró comprobar que los contribuyentes exportadores se ven obligados acudir a vías alternas para obtener la devolución de sus créditos fiscales; no obstante, con el hecho que la Superintendencia de Administración Tributaria verifique dentro de los plazos establecidos la procedencia o improcedencia de la devolución del saldo del crédito fiscal, sería la solución para evitar los problemas que ocasiona a los contribuyentes exportadores el no disponer de ese crédito fiscal de manera oportuna. Por lo que se infiere que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la obligación de respetar los plazos legales establecidos para la devolución del crédito fiscal, para no causar daños y perjuicios a los exportadores.



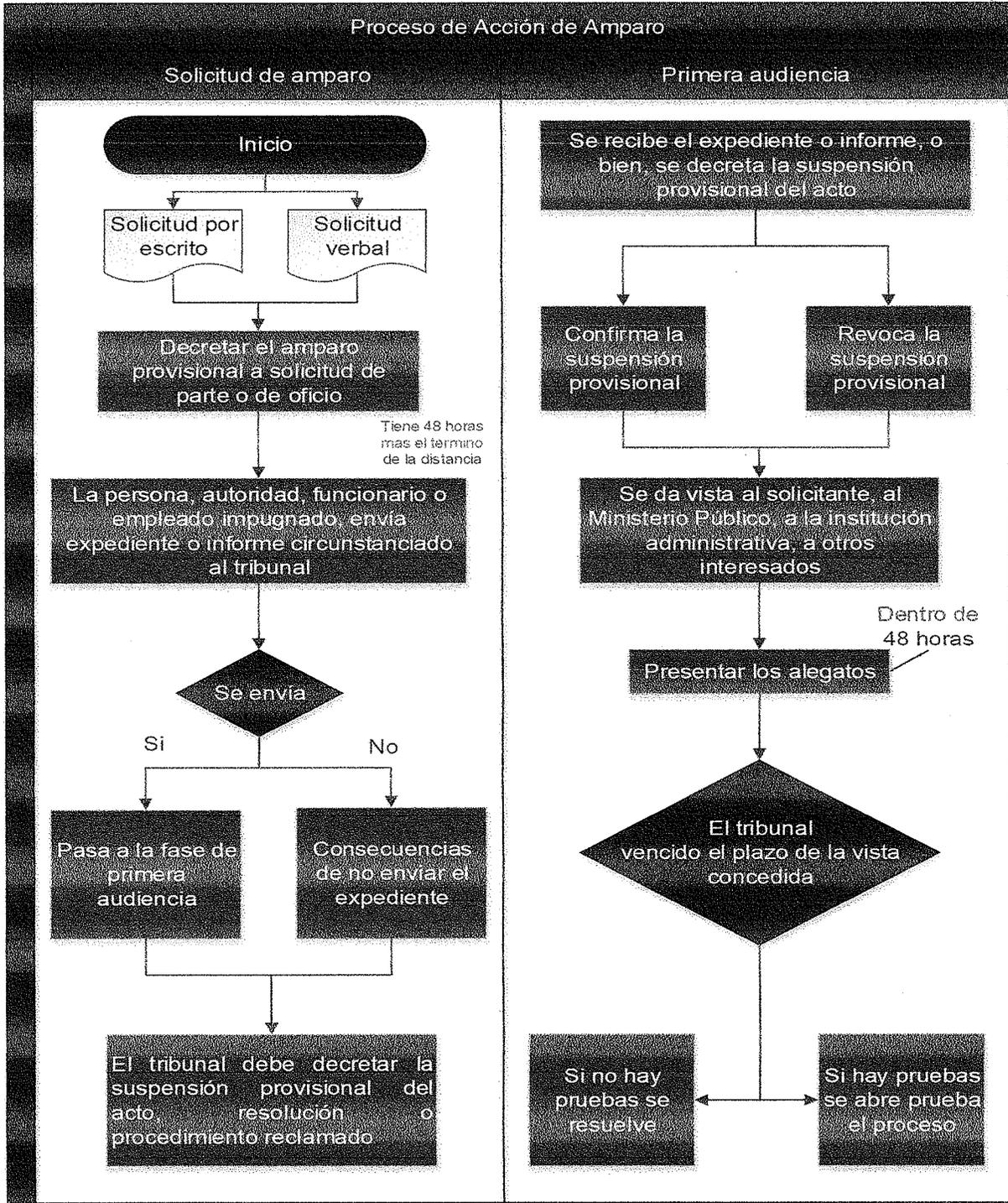


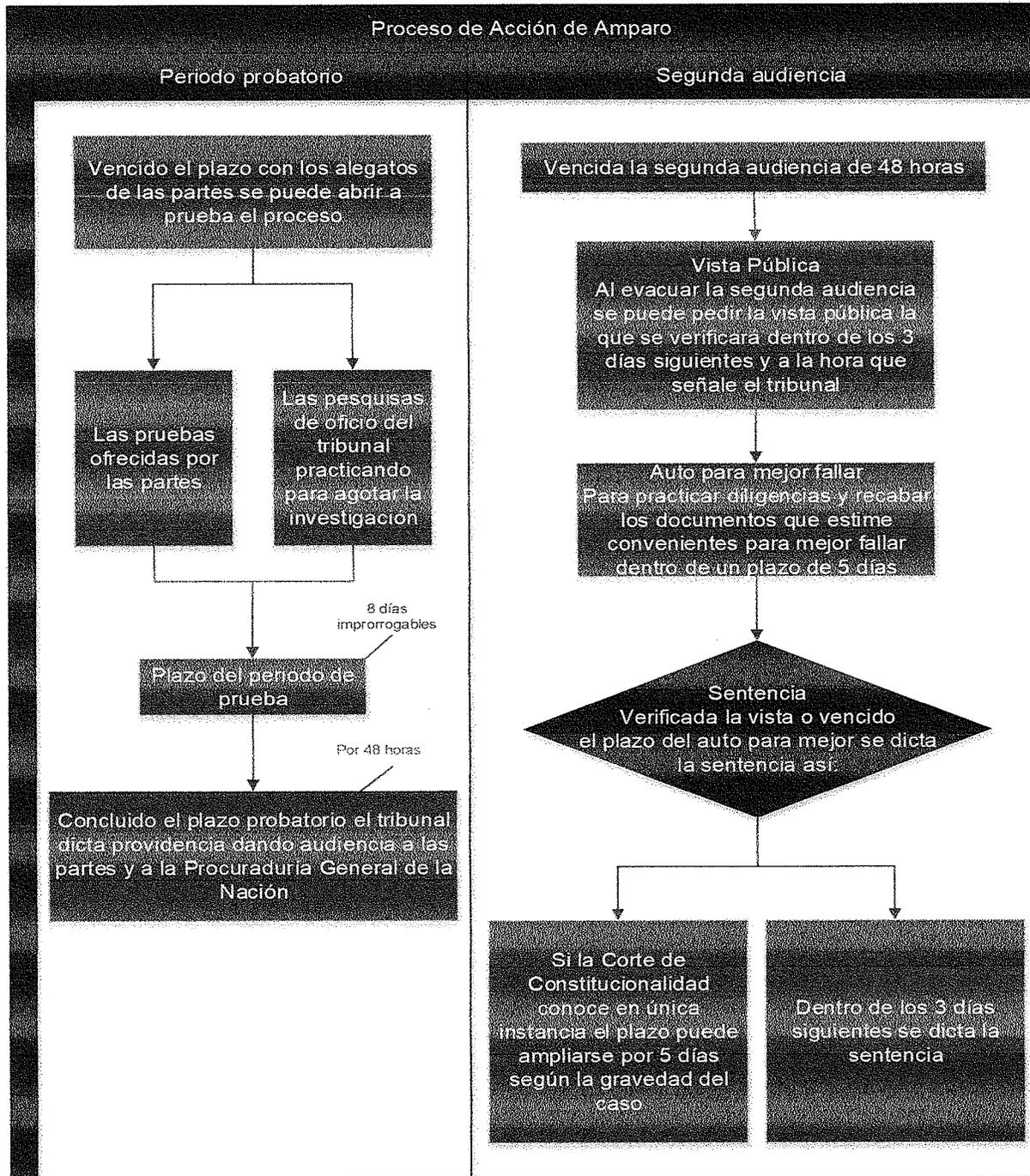
ANEXOS



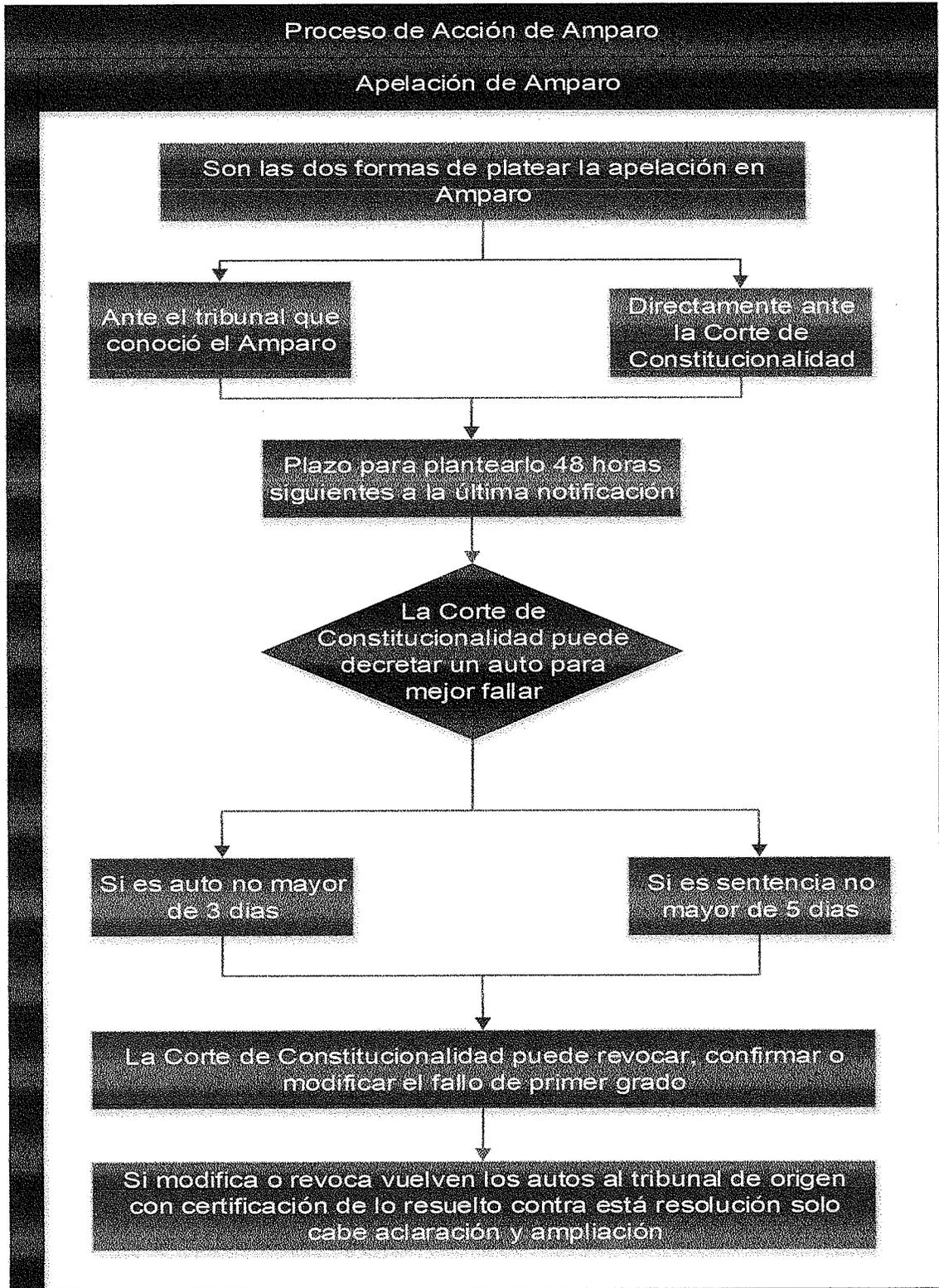


Anexo 1. Acción de amparo y apelación





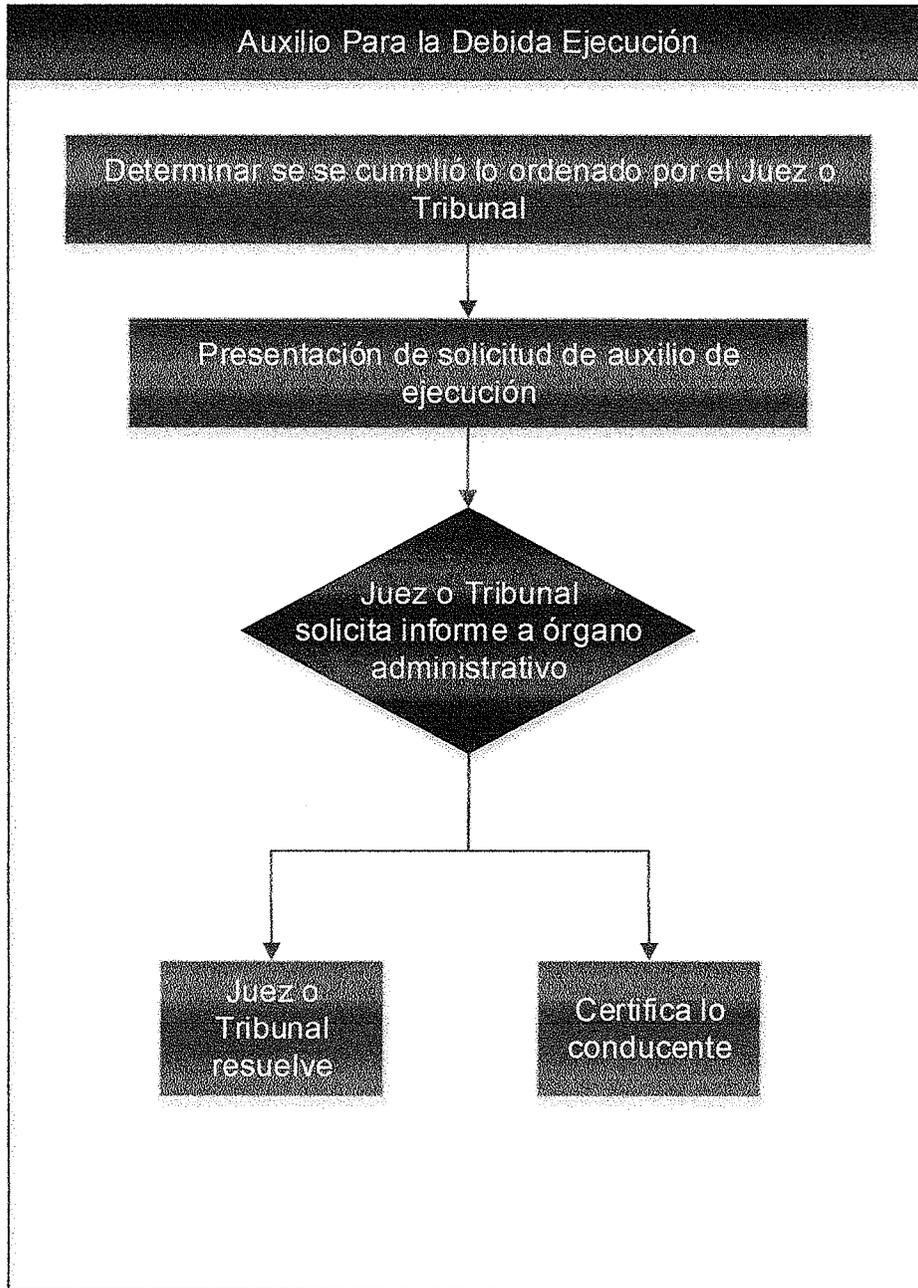
Fuente: Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículos 10, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 33, 35, 37, 38, 39, 40, 42.



Fuente: Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículos 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66.



Anexo 2. Auxilio para la debida ejecución



Fuente: Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículos 49, 50, 51, 56, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59.



BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR ZAMORA, Lizzvett Melinna. **La responsabilidad civil por el daño ambiental en Guatemala.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2007.
- ÁLVAREZ MUÑOZ, María Alejandra. **Efectos derivados de la realización de un pago ordenado por el otorgamiento de un amparo provisional aun cuando este es posteriormente revocado.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2007.
- AZURDIA PACHECO, Mynor Otoniel. **Aplicación judicial de la reparación civil en el proceso penal guatemalteco.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2011.
- BRUNO DOS SANTOS, Marcelo A. **Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el derecho procesal administrativo** 1ra. Edición. Buenos Aires Argentina 2012.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** 15a. ed. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta S.R.L., 2001.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** 12a. ed. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta, 1998.
- CALDERON M., Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo,** sexta Edición, Guatemala, Centro América. Litografía Orión 2005.
- CANEL GARCÍA, Pedro. **Análisis jurídico de las obligaciones tributarias de los comerciantes.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2005.
- CHACÓN CORADO, Mauro Roderico. **El amparo, como instrumento de garantía constitucional, carece de naturaleza jurídica.** Universidad del Rosario. Facultad de Derecho. Maestría en Derecho Procesal.



CHAJÓN RAMÍREZ, Ingrid Guicela. **La idoneidad y pertinencia de los medios de prueba en el proceso de amparo.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2008.

CONTRERAS ORTIZ, Rubén Alberto, **Obligaciones y Negocios Jurídicos Civiles,** Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta, 1981.

COLOMBO, Cambell. **El debido proceso constitucional.** Konrad Adenauer Stiftung. Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. Décimo año, Edición 2004, Tomo.

COYOY CANEL, Elma Judith. **El contador público y auditor como asesor en la recuperación del crédito fiscal e impuestos pagados en exceso.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala, 2004.

CUC SON, Julia Encarnación. **Análisis del interés legal en los contratos de mutuo con garantía hipotecaria celebrado en las cooperativas de ahorro y crédito.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2008.

DUARTE OSORIO, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el Presidente de la República de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2009.

FLORES JUÁREZ, Juan Francisco. **Constitución y Justicia Constitucional / Apuntamientos,** tercera edición ampliada. Ediciones Renacer 2010.

GIRÓN DÍAZ DE LUCAS, Tránsito Evangelina. **Análisis de los problemas surgidos por el uso excesivo en la interposición del amparo, en forma frívola e improcedente.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2006.



MELGAR GARCÍA, Edgar Rolando. **Efectos recaudatorios del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Escuela de Estudios de Postgrado. Guatemala, 2016.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos tributarios**, segunda Edición, Guatemala, Centro América. Comunicación Gráfica G&A, 2007.

NÁJERA FRANCO, Evelin Lucrecia. **Los sistemas de valoración de las presunciones legales y humanas en el proceso contencioso administrativo tributario y su eficacia en la práctica forense**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2010.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta, 1987.

PEÑA REYNA, Lester Saúl. **Procedimiento de devolución de crédito fiscal por IVA en el régimen especial a una empresa exportadora de pan**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala, 2017.

PERDOMO MASTERS, Roselyn Johanna. **Procedimiento de auditoria para agilizar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial de empresas que se dedican a la exportación de café en Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala, 2010.

Perspectivas y criterios de acceso al crédito.
<https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1221080>: (Consultado el 10 de julio de 2020).

RODAS CASTILLO, Julio Rolando. **El control interno del proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado en una empresa guatemalteca exportadora de productos tradicionales**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala, 2006.

RODAS MÉRIDA, María Astrid Betzabé. **El silencio administrativo de naturaleza sustantiva con efectos positivos, como herramienta para mayor eficacia en**



la administración pública. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2013.

SÁNCHEZ DE CASTILLO, Zoila Mariela. El uso indebido del silencio administrativo como causal de definitividad para interponer el amparo. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2008.

VILLALBA PAUDO, Laura. El silencio administrativo.
<https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/32539/EI%20Silencio%20administrativo%20-%20Laura%20Villalba%20Puado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>:
(Consultado: el 04 de junio de 2019).

YELA GARCÍA, María del Rosario. Inobservancia de los principios administrativos que fundamentan el procedimiento para la inscripción de la marca. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, 2010.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Civil. Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley número 107 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1964.

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

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

Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos.



Decreto número 89-2000 del Congreso de la República de Guatemala, 2000.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas, 1992.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley Federal de Responsabilidad de Patrimonio del Estado. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, Estados Unidos Mexicanos, 2004.