

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**EL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA RECUPERACIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA
QUE SE DEDICA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**

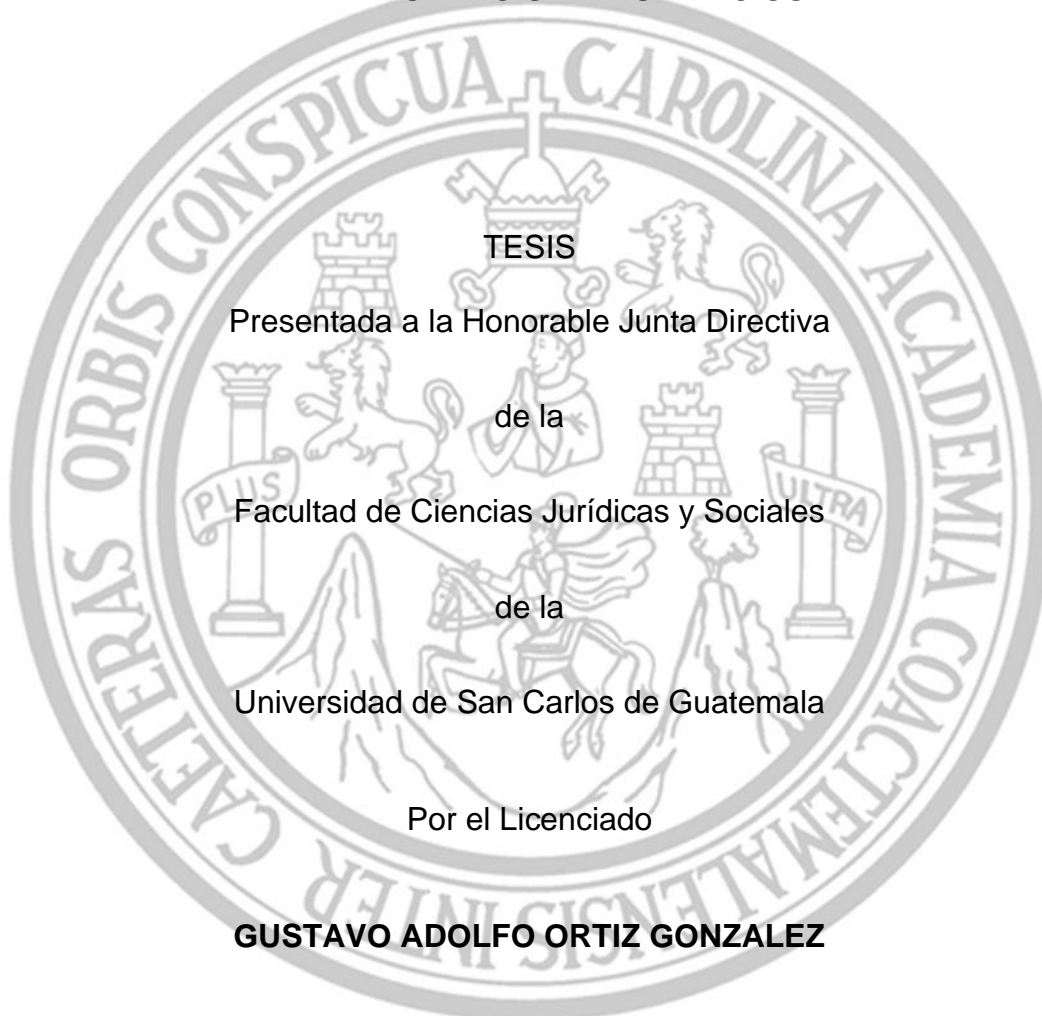
LICENCIADO

GUSTAVO ADOLFO ORTIZ GONZALEZ

GUATEMALA, ABRIL 2022

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA
A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**



Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magister Scientiae*)

Guatemala, abril 2022

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

DECANO: M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Lcda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: M. Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Félix Rodolfo Ayala López
VOCAL: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
SECRETARIO: M. Sc. Pablo Andrés Bonilla Hernández

RAZÓN: «El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto de la tesis sustentada». (Artículo 5 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala

24 de enero del año 2022

Doctor

Luis Ernesto Cáceres

Escuela de Estudio de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Distinguido Doctor Cáceres:

Yo, Edgar Estuardo García Arriaza, como tutor de la tesis de Maestría del Licenciado Gustavo Adolfo Ortiz Gonzalez con base a las recomendaciones para enmendar la tesis, emitida por el tribunal examinador de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por este medio hago constar:

- a) Que el Licenciado Gustavo Adolfo Ortíz Gonzalez, quien se identifica con el numero de documento personal de Identificación 2608208140101, el 29 de octubre 2021, aprobó de forma satisfactoria su defensa de tesis de grado de la Maestría en Derecho Tributario, mediante resolución favorable extendida por el tribunal examinador integrada por el Dr. Félix Rodolfo Ayala Lopez, presidente, Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando, vocal, MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernandez, secretario.
- b) Que el trabajo de investigación del Licenciado Gustavo Adolfo Ortiz Gonzalez, titulado "EL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS". Tuvo observaciones del tribunal examinador.
- c) Que, de acuerdo a la RESOLUCION de nombramiento como TUTOR, se procedió a verificar el cumplimiento de las observaciones de la terna examinadora al trabajo de investigación del Licenciado Gustavo Adolfo Ortiz Gonzalez, observándose que se tiene por satisfecho lo requerido y se otorga el DICTAMEN de aprobación de su TESIS de Maestría en Derecho Tributario, para que pueda continuar con los trámites correspondientes.



Lic. M.Sc. Edgar Estuardo García Arriaza
Colegiado Activo 8923

Edgar Estuardo García Arriaza
Contador Público y Auditor
Colegiado No. CPA-8923

Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura en Letras
Correo electrónico: ortografiataller@gmail.com
Celular: (502) 50051959

Guatemala, 02 de marzo de 2022

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción, ortografía, sistema de referencias y estilo, de la tesis denominada:

EL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

De acuerdo con lo anterior, considero que esta tesis, presentada por el licenciado Gustavo Adolfo Ortiz González, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, puede imprimirse.

Atentamente,


Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 24 de marzo del dos mil veintidós.-----

En vista de que el Licenciado Gustavo Adolfo Ortiz Gonzalez aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 73-2021 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

- A DIOS: El Todopoderoso, Creador del cielo y la tierra.
- A MIS PADRES: Carlos Fernando Ortiz, Aura Graciela González, por darme la vida, porque gracias a su apoyo y consejos he llegado a realizar una de mis metas más grandes.
- A MI ASESOR DE TESIS Edgar Estuardo García Arriaza.
- A MI CASA DE ESTUDIOS: La tricentenaria y grande entre las grandes Universidad de San Carlos de Guatemala, y, especialmente, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales casa de estudios que me forjó en la ciencia del derecho tributario.
- A MI ESPOSA Gracias a mi esposa, por brindarme su apoyo incondicional durante todo el desarrollo y la realización de este proyecto.

ÍNDICE



INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

1.1 Definición de empresa	1
1.2 Empresa mercantil.....	1
1.3 Definición de exportación de servicios	1
1.4 Formas de constitución.....	2
1.4.1 Sociedad anónima.....	2
1.4.2 Sociedad en comandita simple.....	3
1.4.3 Sociedad en comandita por acciones.....	3
1.4.4 Sociedad de responsabilidad limitada.....	4
1.5 Clasificación de la exportación de servicios.....	4
1.6 Requisitos legales de inscripción y aspectos legales aplicables.....	6
1.7 Contribuyente	22
1.8 Obligación tributaria.....	24
1.9. Tributo.....	26
1.10 La potestad tributaria	28
1.11 Clasificación legal.....	29
1.12 Impuestos	29
1.13 Los impuestos directos e indirectos.....	30
1.14 El sujeto activo (Estado). en la obligación tributaria	31
1.15 El sujeto pasivo (contribuyente). en la obligación tributaria.....	32
1.16 La actividad financiera del Estado	34
1.16.1 Teorías sobre la actividad financiera del Estado.....	36
1.17 Actividad financiera del Estado	40
1.18 Derecho presupuestario	41
1.18.1 El gasto público.....	42
1.18.2 Características de la erogación.....	44
1.19 Derecho financiero	44



1.20 El presupuesto en Guatemala	45
1.20.1 La esencia del presupuesto de Guatemala	47
1.20.2 Características del presupuesto	48
1.20.3 Elementos que integran el presupuesto	49
1.20.4 La discusión, aprobación, sanción y posterior publicación	52

CAPITULO II

RECUPERACIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

2.1 Antecedentes.....	53
2.2. El Impuesto al Valor Agregado.....	54
2.3 Hecho generador	55
2.4 Tipo imponible	56
2.5 Procedencia del crédito fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado	57
2.6 Requisitos para que proceda el reconocimiento del crédito fiscal	57
2.7 Gastos que no generan crédito fiscal	58
2.8 Crédito fiscal	60
2.9 El decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas	61
2.10 Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	61
2.11 Conceptos básicos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	64
2.12 Fundamentos legales para la solicitud de devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado.....	66
2.13 Constancia de adquisición de insumos de producción local	73
2.14 Regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado.....	74
2.14.1 Devolución del crédito fiscal (Impuesto al Valor Agregado)	75
2.14.2 Regímenes de devolución del crédito fiscal.....	75
2.14.3 Características principales de los regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado.....	82
2.14.4 Requisitos mínimos de los documentos que respaldan el crédito fiscal.....	83
2.14.5 Repercusiones jurídicas para el exportador que solicita devolución de crédito fiscal	85
2.14.6 Responsabilidad civil del exportador	86



CAPITULO III

CONSULTOR TRIBUTARIO

3.1 El consultor tributario.....	90
3.1.1 Características del consultor tributario	90
3.2 Competencia del consultor tributario	93
3.3 Funciones del consultor tributario	94
3.4 Formas de prestar servicios tributarios	95
3.5 Beneficios de contratar a un consultor tributario.....	95
3.6 Obligaciones de un consultor tributario	96
3.7 El consultor tributario en relación con la tributación de un Estado	97
3.8 Servicios que presta los consultores tributarios.....	104
3.8.1 Planificación fiscal	105
3.8.2 Defensa fiscal.....	105
3.8.3 Control interno tributario	105
3.8.4 Auditoria tributaria.....	106
3.8.5 Cumplimiento tributario	106
3.9 Antecedentes.....	107
3.10 Análisis en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado	108
3.11 Resultados del análisis en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado	124
CONCLUSIONES.....	129
REFERENCIAS	131
ANEXOS.....	135
Anexo 1	135
Anexo 2.....	135
Anexo 3.....	136
Anexo 4.....	137
Anexo 5.....	138
Anexo 6.....	139
Anexo 7.....	140



INTRODUCCIÓN



El consultor tributario, tiene la capacidad de brindar los servicios de asesoramiento fiscal a las empresas, debido a que tiene la competencia para desarrollar diagnósticos fiscales, planificación, defensa fiscal, control interno tributaria, auditoría tributaria y análisis sobre la factibilidad de la recuperación del Impuesto al Valor Agregado.

El consultor tributario por medio del principio de petición permite asesorar a los contribuyentes de la República de Guatemala, para que estos presenten solicitudes ante la Superintendencia de Administración Tributaria y esta entidad tiene la obligación de tramitar las peticiones, resolverlas y notificarlas a quien corresponda, esto se encuentra garantizado, en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 23 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, en ese sentido, el estudio trata específicamente del análisis de factibilidad en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado, esto mediante los distintos regímenes de solicitud que se encuentran regulados dentro del marco jurídico del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.

El decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, tiene establecido varios regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado, entre estos están el régimen general, esta



solicitud se realizar por periodos vencidos de forma trimestral y semestral, por el monto acumulado en los periodos mencionados, la peculiaridad de este régimen es que no tiene establecido un límite en la solicitud a realizar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, como el régimen especial.

Además, esta ley tiene el régimen optativo, la peculiaridad de este medio de solicitud es que se tiene que realizar, dentro de los primeros diez días hábiles siguiente al vencimiento de la presentación de la declaración mensual, del Impuesto al Valor Agregado y la solicitud tiene que estar respaldada por medio un dictamen de un auditor independiente factor que ocasiona que el costo de solicitud sea oneroso.

Dentro de esta ley se encuentra el régimen especial de devolución, esta solicitud se realiza por periodo mensual vencido, esta solicitud se realizará ante el Banco de Guatemala, dentro de los 30 días hábiles al vencimiento de la declaración del Impuesto al Valor Agregado, si esta solicitud se realiza por un monto mayor a Q500,000 se puede solicitar hasta un 60 % del monto solicitado, sin embargo si la solicitud de devolución es hasta Q500,000, se puede solicitar hasta un 75 %. La fracción restante se puede solicitar por medio del régimen general.

Durante 2019, mediante el decreto 4-2019, Ley para la Reactivación Económica del Café, esta ley trae una reforma al decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y consiste principalmente en el artículo 25 bis, denominado régimen especial electrónico de devolución de crédito



fiscal a exportadores, este permite solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el 100 % del crédito acumulado, por periodos mensuales vencidos, si un contribuyente desea optar por este régimen de devolución, tendrá que estar inscrito en el régimen de facturación electrónica en línea y utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones comerciales del contribuyente (libro de inventario, diario, mayor, estados financieros y libro de compra y ventas que deberán reportarse en la agencia virtual habilitada por la autoridad tributaria) y documentación de soporte, además, tendrá que realizar una actualización en enero de cada para tener derecho a solicitar devolución por este medio.

La investigación desarrollada planteaba la interrogante de analizar la viabilidad de la recuperación del Impuesto al Valor Agregado, acumulado de una empresa que se dedica a la exportación de servicios, esto se originó principalmente, porque no puede compensar el crédito fiscal por IVA.

Dentro de la investigación efectuada se planteó la hipótesis, los efectos desde el punto de vista tributario de no poder compensar el crédito fiscal por IVA, acumulado para una empresa dedicada a la exportación de servicios, son el desconocimiento del marco tributario y normativo aplicable, no contar una adecuada asesoría tributaria, así como no generar débitos fiscales para compensar contra el crédito fiscal generado por la empresa.



El objetivo general del estudio es: Establecer los aspectos que se deben considerar, tales como: regímenes tributarios vigentes para la recuperación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), esto para realizar el adecuado análisis de recuperación para una empresa dedicada a la exportación de servicios.

Para alcanzar el objetivo general, se plantearon tres objetivos específicos, el primero es diagnosticar las posibles contingencias y ventajas que puede tener cada uno de los regímenes para una de sociedad mercantil en la república de Guatemala. El segundo es determinar los requisitos de cada uno de los regímenes de devolución para sociedades mercantiles en la república de Guatemala. El tercero es identificar que la documentación de soporte cumpla con los requisitos mínimos que indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado por todas las compras y adquisición de servicios que respaldan el crédito fiscal IVA.

En el capítulo uno, detalla los antecedentes históricos de las exportaciones y de una empresa dedicada a la exportación de servicios, asimismo indica las formas en las que se puede constituir una empresa dentro del territorio nacional de Guatemala, bajo las especificaciones legales que permite el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.



El capítulo dos, describe los fundamentos legales para realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal, que permite el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, ya que dicho cuerpo legal establece los regímenes en los que se puede realizar las solicitudes tales como en el régimen general, régimen optativo, régimen especial y régimen especial electrónico. Además, se detallan los requisitos de solicitud en cada uno de estos regímenes.

El capítulo tres, describe al consultor tributario como persona independiente, la cual se encuentra calificada para la solución de problemas relacionados con distintas categorías, planeación y procedimientos de índole tributaria, principalmente en realizar análisis sobre los mecanismos legales para recuperar el crédito fiscal acumulado y el análisis de cada uno de los regímenes para la devolución de crédito fiscal.

La investigación permitió establecer que la acumulación del Impuesto al Valor Agregado en una empresa que se dedica a la exportación de servicios, es principalmente son el desconocimiento del marco tributario y normativo aplicable y no contar con una adecuada asesoría tributaria, así como no generar débitos fiscales para compensar contra el crédito fiscal generado por la empresa, es el factor principal que ocasiona que las empresas acumulen crédito fiscal y no puedan compensarlo con debito fiscales generados por ventas locales de forma recurrente





CAPÍTULO I

EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

1.1 Definición de empresa

Una empresa es una entidad organizada que, a través de los factores de la producción, realiza una actividad productiva, comercial o de prestación de servicios con el fin de satisfacer unas necesidades existentes en la sociedad a cambio de obtener un beneficio.

1.2 Empresa mercantil

La definición legal de empresa mercantil se encuentra plasmada en el artículo 655 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, establece que “se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios” (p. 81).

1.3 Definición de exportación de servicios

Para Gustavo Fadda (2013), la exportación de servicios se refiere a:

A la venta de mercadería o servicios de una persona física o jurídica que se encuentre habilitada para exportar a otra de otro país. En un contexto de globalización, la reorganización de los modelos de negocios para maximizar los



beneficios de la tercerización y el foco en las competencias centrales se ha convertido en una estrategia clave perseguida por las grandes compañías alrededor del mundo. Entonces, llamamos exportación de servicios a la relocalización de los procesos de negocios caracterizados por altos volúmenes, mano de obra intensiva y capacidad de soporte a destinos con disponibilidad de recursos para llevarlos a cabo con calidad y competitividad. (p. 8)

1.4 Formas de constitución

Una empresa dedicada a las actividades de servicios puede constituirse legalmente dentro del territorio nacional de Guatemala por medio de una sociedad bajo las especificaciones legales que cita el Código de Comercio. Los tipos de sociedades reconocidas son las siguientes:

1.4.1 Sociedad anónima

La definición legal de sociedad anónima se encuentra plasmada en el artículo 86 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, establece que “es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito” (p. 13).



1.4.2 Sociedad en comandita simple

La definición legal de sociedad en comandita simple se encuentra plasmada en el artículo 68 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, que establece:

Sociedad en comandita simple, es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación. (p. 11)

1.4.3 Sociedad en comandita por acciones

La definición legal de sociedad en comandita por acciones se encuentra plasmada en el artículo 195 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, que establece:

Sociedad en comandita por acciones, es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. (p. 27)



1.4.4 Sociedad de responsabilidad limitada

La definición legal de sociedad de responsabilidad limitada se encuentra plasmada en el artículo 78 del decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, que establece:

Sociedad de responsabilidad limitada es la compuesta por varios socios que solo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad y, en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social. (p. 12)

1.5 Clasificación de la exportación de servicios

Con base en el capítulo 17, del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio, la exportación de servicios se clasifica de la siguiente forma:

- a) El movimiento transfronterizo de los servicios;
- b) El traslado de los consumidores al país de exportación;
- c) El establecimiento comercial en el país en que ha de prestarse el servicio;
- d) El traslado temporal de personas al país donde ha de prestarse el servicio:
 - El movimiento transfronterizo de los servicios es cuando los servicios se prestan desde el territorio nacional hacia el extranjero y son consumidos o utilizados por



el beneficiario en otro territorio. Este es el tipo de servicios vinculante con la legislación guatemalteca de acuerdo con el artículo 11.10 del Tratado de Libre Comercio (CAFTA-DR).

- El traslado de los consumidores al país de exportación: Este es el tipo de servicios a que se refiere el artículo 4 del decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas
- En el establecimiento de una presencia comercial en el país en que ha de prestarse el servicio de acuerdo con el sistema tributario guatemalteco no está afecto al Impuesto Sobre la Renta, con base en el decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, porque Guatemala no tiene el criterio de renta mundial, sino el criterio de impuesto sobre el territorio guatemalteco.
- El traslado temporal de personas físicas a otro país para prestar los servicios: En este caso cuando un guatemalteco viaja a otro país a reparar una maquinaria o bien a una asesoría técnica o financiera, no está obligado a facturar dichos servicios en Guatemala, porque no se realiza el hecho generador dentro del territorio nacional, en este caso estaría en la misma situación que los emigrantes que viajan a trabajar al extranjero temporalmente.



1.6 Requisitos legales de inscripción y aspectos legales aplicables

La inscripción de una empresa dedicada a la exportación de servicios como persona jurídica, las sociedades mercantiles requieren de realizar los siguientes trámites:

Requisitos para inscribir una empresa propiedad de una Sociedad Anónima en el Registro Mercantil:

1. Presentar formulario de inscripción de empresa con firma autenticada de representante legal.
2. Presentar fotocopia de nombramiento de representante legal, vigente.
3. Presentar fotocopia de patente de sociedad.
4. Solicitar una orden de pago y cancelar en la agencia bancaria que funciona dentro de las instalaciones del Registro, la cantidad de Q. 100.00, que es el monto que corresponde a la inscripción de una empresa.
5. La patente de comercio de empresa estará lista para ser retirada, 24 horas después de la presentación del expediente con la respectiva orden de pago portada por el banco.



Requisitos para inscribir una empresa propiedad de una persona individual en el Registro Mercantil:

1. Presentar formulario de inscripción de comerciante individual y de empresa con firma autenticada del propietario.
2. Presentar certificación contable firmada y sellada por un contador.
3. Presentar documento personal de identificación.
4. Solicitar una orden de pago y cancelar en la agencia bancaria que funciona dentro de las instalaciones del Registro, la cantidad de Q. 100.00, por la inscripción de la empresa y Q. 75.00 por la inscripción del comerciante.
5. La patente de comercio de empresa estará lista para ser retirada, 24 horas después de la presentación del expediente con la respectiva orden de pago porteada por el banco.
6. Si la propiedad de la empresa es de más de una persona, presentar un formulario por cada copropietario.

Para que una empresa dedicada a la exportación de servicios pueda operar legalmente en Guatemala, deben observar y estar sujetas a aspectos legales y tributarios que rigen a la fecha, entre los cuales se pueden mencionar los principales:



- **Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas**

Para el caso específico de Guatemala, el decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas regula la actividad profesional, los negocios que realizan las personas jurídicas en los siguientes artículos:

El artículo 1. Regula que los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se registrarán por las disposiciones del Código de Comercio y, en su defecto, por las de derecho civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspiran el derecho mercantil.

El artículo 2. Define que son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente: La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

El artículo 368. Indica que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.



- **Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas**

Este es un impuesto indirecto que recae sobre el consumidor final, el tipo impositivo es del 12 %, el cual debe incluirse en el valor la venta de bienes y de la prestación de servicios.

Su objeto es gravar los actos y contratos que realicen los entes comerciales, nacionales y extranjeros por la prestación de servicios o la realización de venta de bienes muebles e inmuebles, importaciones o arrendamientos.

- **Acuerdo gubernativo 5-2013, Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Este reglamento tiene por objeto normar la aplicación de lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y lo relativo al cobro administrativo proporciona definiciones de los hechos generadores, fechas de pago del impuesto, exenciones, la gestión del impuesto, los requisitos para los documentos por compras y ventas.

- **Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la administración Tributaria y sus Reformas**

Esta ley creó la figura de los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, con el objetivo de que la Superintendencia de Administración Tributaria, mejorara su sistema de recaudación, mediante el sistema retentiva, es un medio electrónico que obliga a ciertos contribuyentes autorizados para realizar retención del Impuesto al



Valor Agregado, por las operaciones de compras de bienes y servicios que sean igual o mayores a Q2,500.00. y Q30,000 para entidades del sector público y privado.

Además, esta ley tiene el tema de la bancarización tributaria, indica que todas las salidas de efectivo que realice la Compañía mayores a Q30,000.00, deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, esto para evidenciar que las compras que realiza la Compañía tiene sustancia y forma.

- **Acuerdo gubernativo 425-2006 del Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria**

Este reglamento tiene por objeto desarrollar los capítulos I, II y III de la ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, contenidas en el decreto 20-2006 del Congreso de la República, en la cual se trata los agentes de retención, procedimientos de aplicación de los porcentajes de retención, emisión de constancia de retención, dualidad de los agentes de retención y la bancarización tributaria.

- **Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y sus reformas**

Esta ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, las actividades a que se dediquen personas individuales o jurídicas

domiciliadas en el país, que operen dentro de los regímenes aduaneros, de conformidad con esta ley.



La empresa que se dedica a la exportación de servicios, se puede adherir al beneficio de dicha ley, bajo el régimen de admisión temporal, ya que se entiende que una prestadora de servicios, la persona individual o jurídica que brinde servicios vinculados a las tecnologías de la información y comunicación, que ofrecen los centros de llamadas o centros de contacto, desarrollo de *software*, desarrollo de contenido digital, siempre y cuando sus servicios se presten a personas no residentes en el territorio nacional.

- **Acuerdo gubernativo 533-89, Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Guatemala, 1989.**

Este reglamento tiene por objeto normar la aplicación de lo establecido en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila lo relativo al procedimiento administrativo para las materias primas, gravámenes, mermas, coeficiente de transformación y procedimiento de calificación.

- **Constitución Política de la República de Guatemala**

Las exportaciones se encuentran reguladas en el artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual nos establece sobre el Régimen

Económico y Social de nuestro país, indicando que estos se fundan en el principio de Justicia Social.



Este artículo indica que es obligación del Estado, orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional y cuando sea necesario.

Además, en el artículo 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala en la literal “a”, establece que es obligación del Estado, promover el desarrollo económico de la Nación, esto mediante iniciativas en las actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.

En la literal “i” del mismo artículo, estipula que es obligación de Estado de Guatemala promover el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, fomentando mercados para los productos nacionales.

Como indica la Constitución Política de la República de Guatemala, es obligación del Estado promover el desarrollo económico de una forma ordenada y eficiente, fomentando el comercio interior y exterior de productos y servicios nacionales.



Además, las leyes tributarias que le aplican a las exportaciones tienen que considerar los siguientes principios constitucionales:

1. Principio de capacidad de pago
2. Principio de irretroactividad
3. Principio de legalidad
4. Principio de no confiscación
5. Principio de justicia tributaria
6. Principio de no doble imposición
7. Principio de petición

- **Principio de capacidad de pago**

Es la capacidad que tienen las empresas de soportar el pago de los impuestos. Este principio puede determinarse en los impuestos directos, ya que afectan el patrimonio de las empresas, no así en los indirectos en los cuales no se efectúa un estudio socioeconómico de los afectos al impuesto, debido a que hay que pagarlo al momento de consumir o pagar algo. Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica:

Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme con el principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible



al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Con base en lo anterior refiere que todos proporcionarán los recursos para la operación del Estado, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, velando por los principios de igualdad y progresividad y los mismos no tendrá alcance confiscatorio.

Para determinar la capacidad contributiva el legislador considera los ingresos (servicios, bienes, exportaciones), costos de ventas, gastos operativos y cualquier incremento en el patrimonio de una persona individual o jurídica, para determinar de una forma su riqueza y capacidad de contribución.

- **Principio de irretroactividad**

El principio de irretroactividad de la ley significa que esta no debe tener efectos hacia atrás en el tiempo; sus efectos solo operan después de la fecha de su promulgación.

El principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces como para el Legislador ordinario, todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal se someterá al imperio de esta última y como



lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia, se regirá por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia. El principio de irretroactividad se utiliza para resolución de conflictos de normas jurídicas en el tiempo, este se encuentra regulado en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **Principio de legalidad**

Es un principio constitucional. Este indica que no puede cobrar tributos que no se encuentren basados en la ley, en la que indique los deberes de los contribuyentes y la forma en que el fisco lo exige. Este indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, Conforme con las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria. La expresión latina *nulum tributum sine lege*, significa no hay tributos que no estén basados en las normas constitucionales. Este principio se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme con las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:



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

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Además, el principio prohíbe que otras organizaciones distintas a organismo legislativo estructuren y lleven a la vida Jurídica la creación de leyes, reformarlas o derogarlas, las leyes que se establecen en una nación y que se encuentren vigente en la República de Guatemala tiene que ser emitida por la asamblea legislativa del Congreso del República de Guatemala.



El principio en mención comprende dos aspectos de trascendencia en su aplicación:

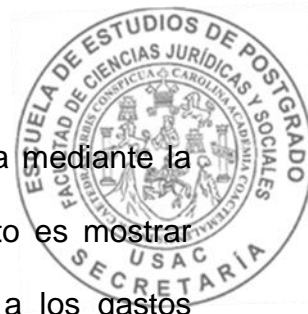
- Reserva de ley: establece que la única fuente creadora de tributos es la ley en sentido formal, decretada por el Congreso de la República de Guatemala, de conformidad con la Constitución.
- Preferencia de ley: establece que la ley es superior a cualquier reglamento, lo cual significa que relega la materia tributaria reglamentaria a lo relativo al cobro administrativo del tributo y la recaudación.

- **Principio de no confiscación**

Este indica la prohibición de apoderarse de los bienes de las personas como medidas de orden personal, es decir que se debe proteger y respetar la propiedad privada por relaciones jurídicas tributarias y el mismo es constitucional.

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que indica lo siguiente:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.



Lo que se pretende con este artículo es proteger la propiedad privada mediante la constitución de la República de Guatemala, lo que se busca con esto es mostrar claramente que la persona individual y jurídico es capaz contribuir a los gastos operativos del Estado, esto con base en la riqueza de su patrimonio.

- **Principio de justicia tributaria**

El principio de justicia tributaria, expresado en la norma constitucional, fija como objetivo normativo la construcción de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Este principio se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme con las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;



- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Este principio se basa en que todas las personas individuales y jurídicas tienen la obligación al gasto operativo del Estado, en proporción a su capacidad económica y por lo que los impuestos tienen que ser equitativos con base en la riqueza de su patrimonio.

- **Principio de no doble imposición**

Este principio consiste que no debe existir la doble o múltiple tributación, en una misma persona en una relación jurídico-tributarias por el mismo hecho generador y en el mismo período impositivo.

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme con el principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.



- **Principio de petición**

Este principio consiste en que las personas individuales como jurídicas debe hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme con la ley. Este principio se encuentra regulado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme con la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.

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

El principio de petición también se encuentra regulado en el artículo 47 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.



Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. (p. 14)

El párrafo anterior indica que la empresa tiene un periodo de 4 años para realizar la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado a partir de la presentación de la declaración ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en su sentencia emitida, indica que el principio de petición consiste:

La posibilidad de acudir ante las autoridades en forma verbal o por escrito, sea en el orden judicial o administrativo, es un derecho fundamental consagrado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuyo goce o ejercicio conlleva la potestad de las personas de dirigir o formular requerimientos a los poderes públicos y los distintos órganos de naturaleza pública que configuran el concepto de Estado (centralizados, descentralizados o autónomos). (Corte de Constitucionalidad. Expediente 2128-2019. Fecha de Sentencia: 15/07/2019.)



Con base en los párrafos anteriores, se concluye que todos los habitantes de la República de Guatemala tienen el derecho de realizar la petición ante las autoridades correspondientes y estas tienen que otorgar una respuesta conforme con la ley; sin embargo, como indica el Código Tributario tiene una limitante en la petición todo lo que esté relacionado devolución de impuesto, el periodo de petición es 4 años, esto conforme con el periodo prescripción.

1.7 Contribuyente

El contribuyente es la figura jurídica en el derecho tributario, es una relación entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (Contribuyente), es el responsable de pagar el tributo al sujeto activo (Estado), esto derivado del poder imperio del Estado.

Sin la figura del sujeto activo y pasivo, la relación jurídica no nacería a la vida jurídica, ya que la función principalmente del el sujeto pasivo o contribuyente es pagar el tributo y es el responsable de cumplir con la obligación de los supuestos que nacen en el hecho generador, es decir, los supuestos contemplados en las leyes tributarias, ya que el Estado por su poder imperio las ha establecido cuando sucedan transacciones comerciales.

La definición de contribuyente se encuentra contemplado el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en el artículo 2 numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece:



Por contribuyente: toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

La definición de contribuyente de Jarach (1982) en la *Teoría del derecho tributario sustantivo* indica:

Alrededor de la relación jurídica tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones jurídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación tributaria, de un lado, y el sujeto pasivo principal, contribuyente, u otros sujetos pasivos, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, y que son relaciones accesorias, en cuanto lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria. (p. 14).

La definición de Vargas Vargas (2016) en la *Teoría del derecho tributario sustantivo* nos indica:

En cierto momento el contribuyente se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos, esta necesidad es precisamente la Obligación Tributaria que conceptual y estructuralmente es la misma obligación del derecho privado, con algunas notas particulares o específicas que se justifican por la posición

predominante en que se encuentra el Estado con respecto de los particulares,
por encarnar los intereses generales de la comunidad nacional (p. 5)



Con base en las definiciones indicadas, se indica que cuando esté la relación del sujeto activo y pasivo nacerá una obligación tributaria, en la cual el sujeto pasivo está obligado a realizar el pago de esta.

En toda relación jurídica tributaria existen los siguientes elementos:

Sujeto activo: Es el Estado a la cual se le ha delegado el poder tributario por ley. Este ente recauda los impuestos a través de los organismos públicos que tiene derecho de recaudación por ley en este caso serían la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sujeto pasivo: Es el contribuyente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, este tiene la carga tributaria es quien debe proporcionar al Estado la prestación pecuniaria.

1.8 Obligación tributaria

La obligación tributaria nace a partir de la presencia de una norma jurídica, es decir que esta solo sucederá si el supuesto jurídico se encuentra regulado en una norma y esta al momento de llevarse a la vida jurídica genera derecho y obligaciones. Esto ocasiona que se realice un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo (Estado) y activo (contribuyente).



La definición de Valde Costa (1996) indica lo siguiente acerca de la obligación tributaria:

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Esta definición anticipa ya el carácter declarativo del acto de accertamiento, al establecer que la obligación surge en cuanto ocurre el presupuesto de hecho. (p. 78)

Olguín Arriaza (1996) define la obligación tributaria como:

Es un vínculo jurídico, cuya fuente inmediata es la ley, que nace con motivo de ocurrir los hechos o circunstancias que la misma señala, y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al fisco y otros entes públicos designado en la misma ley, sumas también determinadas en dinero, para la satisfacción de las necesidades públicas y colectivas. (p. 48)

Estos párrafos anteriores quieren decir que el Estado ejerce su poder imperio para realizar de forma coercitiva una obligación tributaria entre el sujeto activo y pasivo.

El decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas tiene la definición de obligación tributaria:

Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye 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



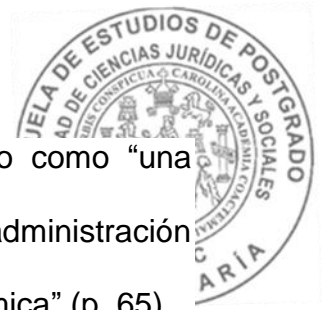
objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Como se puede observar entre la definición doctrinaria y legal, indica que el vínculo jurídico entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente), es el hecho generador establecido en una ley, que nacen a la vida jurídica en el momento que se realice en el supuesto jurídico establecido en las leyes tributarias.

Esto quiere decir que la obligación tributaria nace a la vida jurídica conforme con la capacidad de la riqueza del contribuyente, ya que se establece la base imponible, la tasa impositiva, el periodo y plazo. Con base en lo anterior la obligación tributaria tiene que estar plasmada en ley, esto para respetar el principio de legalidad, y a que es un principio fundamental en el derecho tributario.

1.9. Tributo

El tributo es un concepto fundamental en el derecho tributario, ya que a partir de este nace la relación jurídica tributaria entre el sujeto pasivo y activo. Si en una norma no se encuentra regulado el tributo no nace a la vida jurídica el hecho generador.



El concepto de tributo de Rafael Ortega Calvo (2008) está definido como “una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una administración pública por la realización de un hecho que manifiesta capacidad económica” (p. 65).

El párrafo anterior lo que nos indica es que sin ley no hay tributo como un principio de legalidad conforme el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala.

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, que es la propuesta por los estudiosos del derecho tributario, y otra es definida en el Código Tributario, las cuales serán analizadas a continuación:

Clasificación doctrinaria:

La clasificación doctrinaria por los estudiosos del derecho tributario se detalla:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones
- Arbitrios

La clasificación legal:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras



La definición de Zabala Ortiz (1998), relacionada con la clasificación de los tributos, expresa que “es posible clasificar los tributos en impuestos, contribuciones y tasas” (p. 10).

La clasificación mencionada coincide con los tributos en Chile, Colombia y Argentina, en lo que incluyen a la tasa como tributo, el cual debe autorizarse por el Congreso o Parlamento para unos países, mientras que para el caso de Guatemala, la tasa está regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el artículo 261, en la que faculta a las municipalidades para eximirlos, por lo tanto, solo las corporaciones municipales a través de sus ordenanzas pueden administrarlas.

La definición de García Vizcaino (1996) es la siguiente “los tributos pueden ser clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales” (p. 46).

1.10 La potestad tributaria

La potestad es el poder que tiene el Estado sobre una jurisdicción sobre una cosa, es decir que este ente tiene la facultad de crear tributos por su poder imperio y exigirlos de forma coactiva. La potestad tributaria existe varias definiciones de doctrina:



La definición de Moya (2009):

La potestad tributaria es lo, el cual poder tributario, de tal manera que solo el Estado tiene la facultad de crear tributos, en su máxima expresión, el cual se exigirá a los ciudadanos en forma coercitiva, extrayéndoles parte de su patrimonio para que el ente estatal pueda cubrir las necesidades públicas de ese conglomerado de personas que conforman el Estado. (p. 29)

1.11 Clasificación legal

El Código Tributario, en su artículo 10, establece “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

1.12 Impuestos

Impuestos lo define Manuel Ossorio (1989), como:

Contribución, gravamen, carga o tributo que ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.

Otra definición de Giulliani Fonrouge (1997) indica que “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio



a quienes se hayan en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles”
(p. 316)

Villegas (2001) define el tributo como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en situaciones consideradas como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. (p. 678)

Se puede decir que impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, gravar una actividad y estos están obligados a contribuir con el gasto del Estado.

1.13 Los impuestos directos e indirectos

Los impuestos directos gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos o las rentas de los contribuyentes. Los siguientes se consideran impuestos directos:

- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres
- Impuesto sobre la renta
- Impuesto único sobre inmuebles
- Impuesto sobre herencias legados y donaciones
- Impuesto de solidaridad

Los impuestos indirectos gravan el consumo de bienes y servicios.

Se denominan impuestos indirectos, ya que los mismos son trasladados del distribuidor o productor a los consumidores finales y estos últimos son los que pagan directamente los impuestos, ya que la tasa impositiva está incluida en los productos



para su consumo, estos agentes (distribuidor o productor), que perciben el impuesto indirecto los denomina el Código Tributario, en su artículo 28, como agentes de percepción, ya que su función percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

Los Impuestos indirectos son los siguientes:

- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustible derivados del petróleo.
- Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas otras bebidas fermentadas.

1.14 El sujeto activo (Estado). en la obligación tributaria

El Estado como sujeto activo en el derecho tributario tiene el poder de exigir la obligación nacida en una ley, debido a su poder imperio. En los términos establecidos en la ley tributaria.

La definición de sujeto activo de Giuliani Fonrouge (1997), que en referencia al sujeto activo indica:

El Estado, siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: nación,



provincias, municipalidades. Disponiendo de las tres órdenes de facultades tributarias análogas de carácter originario (p. 437).

La definición de sujeto activo según Valdés Costa (1996) indica:

Lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir ingresar el importe del tributo. El modelo lo define sintéticamente diciendo que “es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”; precisa más el concepto especificando la naturaleza tributaria de la relación y el carácter público del ente. La segunda precisión es importante, por cuanto el ente debe integrar necesariamente la estructura estatal. Es el único elemento que permite diferenciar los tributos de las obligaciones pecuniarias establecidas por ley a favor de personas de derecho público no estatales (p. 309).

Con base en los dos autores mencionados, se tiene la conclusión que el poder tributario nace por el poder imperio que tiene otorgado el Estado y este crea relaciones tributarias entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, para que nazcan a la vida jurídica hechos generadores que contribuyan con el mantenimiento y operación del Estado.

1.15 El sujeto pasivo (contribuyente) en la obligación tributaria

El sujeto pasivo en el derecho tributario es la persona individual o jurídica que, de acuerdo con la ley, debe cumplir con la obligación tributaria a favor del fisco, no



siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que realiza el pago del tributo ante el sujeto pasivo.

Esta situación se presenta cuando se traslada el tributo, al sujeto pasivo este activa el hecho generador y otra persona individual o jurídica paga el tributo por la traslación del tributo, esto tiene como consecuencia que el primero es un contribuyente de derecho y el segundo de hecho, este tipo de operación nace en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que el sujeto pasivo solo realiza el traslado del impuesto que pago el consumidor final.

En el derecho tributario, el sujeto pasivo tiene la obligación fiscal, no como sucede en el derecho privado en el cual la persona debe tener tanto capacidad de goce como de ejercicio y si no tiene esta se considera incapaz, siendo sus actos jurídicamente ineficaces a menos que actúe su legítimo representante; en materia fiscal la única limitación que tienen los incapaces es que no se puede agotar en su contra el procedimiento de ejecución hasta que tenga un representante legal, el incapaz no podrá realizar petición alguna ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por medio de su representante legítimo, así para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales.

En la República de Guatemala, cualquier persona individual o jurídica, puede estar en la categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria, conforme con lo establecido en el Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas en su artículo 18.



Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Con base en el párrafo anterior las personas individuales y jurídicas están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme con la legislación tributaria vigente. Esta definición que indica el Código Tributario coincide con la de Lobato (1986), para quien el sujeto pasivo de la relación jurídica se considera así “personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme con las leyes fiscales respectivas” (p. 63).

1.16 La actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado está constituida por el conjunto de actos, operaciones y tareas que conforme con la legislación positiva debe ejecutar para la realización de sus fines.

La actividad financiera solo es una de las múltiples manifestaciones del que hacer administrativo, que se puede definir como la actividad financiera que desarrolla el Estado con el objeto de obtener los recursos necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.



Además, la estructura de la actividad financiera estatal es la obtención de ingresos, manejo o administración de recursos propios obtenidos y la erogación de estos que son los conceptos fundamentales en esta actividad.

La actividad financiera está estrechamente relacionada con la obtención de ingresos es decir que esta innegable, porque a través de ella el Estado obtiene y aplica los recursos necesarios para el logro de cubrir sus gastos operativos y los fines sociales de este.

Por lo tanto, para obtener recursos económicos se tiene que establecer un marco jurídico en la actividad financiera considerada como una actividad administrativa y la misma se encuentra sujeta al derecho positivo por lo anterior si no hay una norma legal que obligue a las personas individuales o jurídicas.

El Estado no puede obtener recursos para su funcionamiento, como el principio de legalidad que establece el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala. Sainz de Bujanda (1977) define legalidad como “el principio reconocido más antiguo, fundamental en el surgimiento del derecho presupuestario, es el principio de la legalidad. Por este se establece que solo por ley se aprueban y autorizan la captación de los ingresos y efectuar gastos del Estado” (p. 61).

Con relación al párrafo se afirma con el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme



con las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”. Derivado de lo anterior no hay tributo sin ley y tiene establecido mediante el Congreso de la República de Guatemala.

Ortega (2008) define actividad financiera como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, a la realización de sus propios fines” (p. 34).

Valdés Costa, Ramon (2013) concibe la actividad financiera como “la actividad del Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas” (p. 109).

Derivado de los párrafos anterior nos indican que el Estado mediante su poder imperio tiene que establecer impuesto para recaudar ingresos y que estos, serán destinado para satisfacción de las necesidades de la población y estas erogaciones, se tienen que ejecutar de forma óptima.

1.16.1 Teorías sobre la actividad financiera del Estado

Las teorías de la actividad financiera del Estado se dividen la teoría económica, política y sociológica:



- **Teoría económica**

La teoría económica considera la actividad financiera estatal como fenómeno económico improductivo, principalmente porque se sustrae la riqueza de las personas individuales y coincide con la teoría de la escuela clásica inglesa, la cual indica que el Estado se traduce en un consumo improductivo, porque trata de realizar una presión tributaria sobre las personas individuales y jurídicas, para sustraer su riqueza y esta se podría utilizar para la generación de nuevas fuentes de producción de bienes.

- **Teoría política**

Esta teórica indica que el sujeto de la actividad financiera denominada Estado, utiliza los medios y procedimientos coercitivos, debido a que su naturaleza es política.

La definición de la teoría política de Ortega (2008) indica:

Necesariamente debía desembocarse en la teoría política que es una expresión abreviada indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como preludeo a la verdadera síntesis, que es la síntesis integral político-jurídico-económico-técnica de las finanzas (p. 65).

La definición de teoría política de Sainz de Bujanda (1977):

Constituye una parte de la Administración Pública y esta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que solo podrá tenerse un concepto

preciso de la Actividad Financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales (p. 78).



Derivado de lo anterior, se concreta que la teoría política se encuentra respalda por el poder coercitivo que establece un Estado mediante una ley.

- **Teoría sociológica**

El creador de la doctrina sociológica es Pareto (0000) establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: el principio social. Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella; entre los que distinguen: 1) Los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas, minerales, etc.); 2) La acción ejercida sobre una sociedad por otras, anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) Los elementos internos, tales como la raza y lo que llama residuos que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad.

La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos, para actuar en relación con ellos; de esta manera, se producirá una armonía y recíproca comprensión entre las personas individuales y jurídicas que se encuentra en un Estado.



En el aspecto sociológico de la tributación, en este aspecto el Estado debe observar el comportamiento de la sociedad ante determinadas cargas tributarias, y diferenciar entre impuestos directos e indirectos, y su repercusión en la sociedad en general, así como la base imponible de estos, las exenciones de los tributos y el tipo impositivo, buscando siempre la equidad y justicia dentro del sistema tributario para la redistribución de la riqueza en forma equitativa y por demás justa.

La definición de la teoría sociológica de Sainz de Bujanda:

El fenómeno financiero es político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que se actúa y desenvuelve, y nosotros agregaríamos que sociales, por la repercusión tanto de la carga tributaria como de los gastos sociales dentro de la sociedad en general.

Además, la definición de doctrina de Giuliani Fonrouge:

En suma, ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual parece razonable colocarse en un justo medio y afirmar que, si bien la Actividad Financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tiene importancia preponderante.

En referencia a los dos párrafos anteriores, se puede definir que la teoría sociológica está relacionada con el impacto social que tiene el Estado mediante la ejecución de



su presupuesto, ya que mediante estos recursos puede determinar en qué capas sociales es relevante tener mayor inversión.

1.17 Actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado se compone de varios acontecimientos que se relacionan entre sí, con el fin de alcanzar las políticas financieras de una nación; esto se puede resumir de la siguiente forma:

- La obtención de ingresos llegan al Estado por medio la explotación de su patrimonio, el que es desarrollado por empresas industriales o comerciales y de servicios, pertenecientes al Estado, renta de inmuebles, venta de bienes, concesiones y otros y otros ingresos depende del poder impero del Estado provenientes de derecho público, como la captación de tributos, u otro tipo de ingreso que puede ser la emisión de bonos o los aranceles que, aunque su fin principal es la protección de la industria nacional en Guatemala, además, del fin extrafiscal, son utilizados en algunos momentos históricos como un recurso público del Estado.
- El manejo de recursos obtenidos, entre los que se encuentran la distribución de los ingresos provenientes de los tributos para cumplir con el principal objetivo, que es la redistribución de la riqueza; esta actividad se logra mediante el cobro de los mismos y el retorno de estos ingresos por medio de la prestación de servicios públicos o a quienes más lo necesitan; además, la administración y



explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, como lo sería la explotación de empresas con capital de origen estatal, no importando la actividad realizada por estas.

- El sostenimiento por parte del Estado de sus funciones públicas y administrativas, así como la prestación de servicios públicos y su distribución en forma equitativa dentro de los diversos programas de gobierno.

1.18 Derecho presupuestario

El principio reconocido más antiguo, fundamental en el surgimiento del derecho presupuestario, es el principio de la legalidad. Por este se establece, que solo por ley se aprueba y autorizan la captación de los ingresos y a efectuar gastos del Estado.

Derivado de lo anterior en la República de Guatemala para que el Estado obtenga recursos se tiene que establecer mediante una ley, esto lo indica la Constitución de la República de Guatemala en su artículo 239 indica:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad de Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme con las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.



Por lo anterior quiere decir que le corresponde al Congreso de la República establecer derecho positivo para obtener recursos para su funcionamiento del Estado de Guatemala.

La definición de derecho presupuestario de Valdés Costa, Ramón (2013):

El derecho presupuestario son todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, y a las normas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por los daños que causen y sobre la responsabilidad de los funcionarios por los daños que causen al Estado (p. 184).

Derivado de los párrafos anteriores, el derecho presupuestario trata específicamente de que los funcionarios tienen que establecer un presupuesto, con base en la capacidad de generación de ingresos que tiene el Estado con base en los impuestos indirecto y directos que impone a las persona individuales y jurídicas por su poder imperio, derivado de este análisis, se puede establecer las erogaciones que realizara el Estado para su funcionamiento con base en su capacidad de generación.

1.18.1 El gasto público

El gasto público son erogaciones que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus funciones de satisfacción de necesidades de la población por medio de los servicios públicos.



Además, cualquiera que sea la forma de satisfacción está siempre ligado al de necesidad pública. Por lo tanto, el gasto establecido en el presupuesto tiene que ser legitimo puesto que es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente.

El gasto público debe estudiarse como causa de los ingresos requeridos para el funcionamiento de las actividades mediante las cuales se satisfacen necesidades públicas.

La definición del gasto público de Valdés Costa, Ramón (2013) “la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de intereses general y se realiza conforme con las disposiciones legales” (p. 181).

Derivado del párrafo anterior, en relación con la República de Guatemala el presupuesto de funcionamiento debe tener la prioridad de las necesidades de la población y esta se realiza conforme el artículo 183, literal j). de la Constitución de la República de Guatemala y el artículo 23 de la Ley de Orgánica del Presupuesto.

Además, dentro de los gastos de Estado se encuentra el gasto tributario es el monto que el Estado deja de percibir de ingresos tributarios, al otorgar exenciones o exoneraciones al pago de impuestos a determinados contribuyentes o actividades tales como los establecimientos educativos y las universidades; las actividades del sistema bancario, las asociaciones no lucrativas, las empresas dedicadas a la actividad de maquila, las zonas francas y a las exportaciones, entre otras, con el



propósito de incentivar o proteger la industria nacional, fortalecer determinadas regiones y para la generación de fuentes de empleo y también con la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

1.18.2 Características de la erogación de un presupuesto

La erogación se realice a través de la administración activa o sean entidades de la administración pública centralizada o descentralizada.

La erogación se destina a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa, esto se realiza de forma anual mediante la revisión de la ejecución del presupuesto de los distintos organismos que conforma el Estado.

Que el gasto que esté previsto en el presupuesto de egresos, no basta que se realice dentro de los distintos ministerios del Estado; además, es indispensable que se encuentre establecido un reglón respectivo en el presupuesto de egresos, para el cumplimiento de las normas tributarias que rigen la recaudación de ingresos.

1.19 Derecho financiero

El derecho financiero es una rama del derecho administrativo que analiza las normas legales que controlan la actividad financiera del Estado. Los elementos básicos que lo componen y que sirven para lograr los fines públicos del Estado son:

- Ingresos



- Gastos

La definición de derecho financiero por el tratadista de derecho financiero Sainz de

Bujanda (1977):

Disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de la ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos (p. 33).

La definición de derecho financiero de Matus Benavente (1956):

La disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre estos como consecuencia de la imposición (p. 86).

1.20 El presupuesto en Guatemala

Es el acto administrativo que regula la vida financiera y económica de un determinado país en este caso sería el de la República de Guatemala y en este se determinan las obligaciones de la administración pública y además es fuente de derechos, se encuentra regulado por la Ley Orgánica del Presupuesto, decreto 101-97 del Congreso



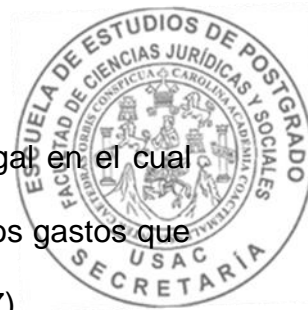
de la República de Guatemala en la cual se determina la planificación, programación, organización, coordinación, ejecución, control de la captación y uso de los recursos públicos bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia, calidad, transparencia, equidad y publicidad en el cumplimiento de los planes, programas y proyectos de conformidad con las políticas establecidas de la ejecución del presupuesto. Además, la Constitución Política de la República de Guatemala, con base en el artículo 237 nos indica que:

El presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

La definición de presupuesto de Villegas (1996).:

Un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año (p. 16).



Matus Benavente (1956) indica que presupuesto es “el documento legal en el cual sistemática y anticipadamente se calculan los ingresos y se autorizan los gastos que habrán de producirse en un Estado a un cierto período de tiempo” (p. 57).

Guliani Fonrouge (1997) indica que la definición de presupuesto es:

Un acto de trascendencia que regula la vida económica y social del país con significación jurídica y no meramente contable, que es una manifestación integral de la legislación, de carácter unitario en su constitución, fuente de derechos y obligaciones para la administración y productor de efectos con relación a los particulares (p. 54).

Con base en las definiciones mencionadas anteriormente, se concluye que el presupuesto en la sociedad guatemalteca es el documento contable necesario para poder convertirse en ley que se encarga de determinar la política financiera del Estado de Guatemala, mediante el presupuesto.

1.20.1 La esencia del presupuesto de Guatemala

El presupuesto en la sociedad guatemalteca tiene carácter de ley, debido a que el mismo es fuente de derechos, como de obligaciones determinadas entre el Estado y los particulares. Por lo tanto, la aprobación del presupuesto en Guatemala se debe cumplir con todos los requisitos que la Constitución Política de la República de Guatemala y de la Ley Orgánica del Presupuesto, decreto 101-97 del Congreso de la



República de Guatemala se exigen. Derivado de lo anterior el presupuesto en el Estado de Guatemala es una ley ordinaria, positiva y vigente.

1.20.2 Características del presupuesto

Para conocer el estudio del presupuesto en el Estado de Guatemala, se debe tener en cuenta las siguientes características, que se detallan a continuación:

- **Administrativo**

El presupuesto es de carácter administrativo, debido a que se encarga del establecimiento de una debida prestación de servicios de orden público y del efectivo cumplimiento de todas aquellas actividades de orden administrativo que necesitan que sea desembolsado dinero para que el mismo pueda funcionar.

- **Político**

El presupuesto cuenta con carácter político, debido a que el mismo es un plan del Gobierno de Guatemala, que se basa en un programa político a futuro, y los objetivos que el Gobierno busca se manifiestan claramente y además se representan en el presupuesto de nuestra sociedad guatemalteca.



1.20.3 Elementos que integran el presupuesto

El presupuesto en el Estado de Guatemala cuenta con los siguientes elementos.

- **Equilibrio**

El principio de equilibrio, en el período clásico, se encargaba de la determinación de que no existiera un déficit en el presupuesto de un Estado, y en el caso de la existencia de un superávit se calculaba que el Estado tenía que retribuirlo a todos los ciudadanos mediante rebaja en los diversos tributos actualmente, el equilibrio es una posición ideal de muy difícil cumplimiento, esto debido a que los gobiernos gastan de lo que puede generar con sus recursos, por lo tanto, recurrente a fuentes de financiamiento internas como externas.

- **Financiero**

El presupuesto es un acto mediante el cual se determinan y posteriormente se autorizan los ingresos, así como también los gastos correspondientes al Estado de Guatemala en un periodo fiscal, esto mediante la Ley Orgánica del Presupuesto, decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

- **Anualidad**

El presupuesto debe programarse, aprobado y efectuado en un tiempo estipulado de un año. El mismo es computado del primero de enero de un año al treinta y uno de



diciembre del mismo año. Para una seguridad financiera, no son recomendables los períodos mayores al año.

- **Preparación y formulación del presupuesto**

La preparación del presupuesto en Guatemala le que corresponde al Organismo Ejecutivo y se determina mediante el plan general de gobierno, de cada uno de los ministerios, de los órganos descentralizados y autónomos y de las secretarías.

El ejercicio fiscal del sector público inicia el uno de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre de cada año en curso.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 238 indica que:

- a) La formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que conforme esta Constitución se somete su discusión y aprobación.
- b) Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las



transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas.

No podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública.

- c) El uso de economías y la inversión de cualquier superávit e ingresos eventuales.
- d) Las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago.
- e) Las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privados, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto.
- f) La forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas o autónomas.

Regulará específicamente los casos en los que algunos funcionarios, excepcionalmente y por ser necesario para el servicio público, percibirán gastos de representación.

Quedan prohibidas cualesquiera otras formas de remuneración y será personalmente responsable quien las autorice.



- g) La forma de comprobar los gastos públicos.
- h) Las formas de recaudación de los ingresos públicos.

Cuando se contrate obra o servicio que abarque dos o más años fiscales, deben provisionarse adecuadamente los fondos necesarios para su terminación en los presupuestos correspondientes.

1.20.4 La discusión, aprobación, sanción y posterior publicación

La discusión, aprobación y sanción del presupuesto se encuentra asignada al Organismo Legislativo lo relacionado con la discusión y aprobación, mientras que el Organismo Ejecutivo tiene asignada la sanción y la publicación. Con base en lo anteriormente expuesto, le corresponde al Congreso de la República de Guatemala discutir y aprobar el presupuesto general de la nación, además, que se encarga de la elaboración y aprobación de su mismo presupuesto; para que este se incluya en el del Estado.

El Organismo Ejecutivo, en la sociedad guatemalteca, se debe encargar de aprobarle, cada año, al Organismo Legislativo, el presupuesto presentado, por lo menos ciento veinte días con anterioridad a la fecha en que comienza el ejercicio fiscal.

Lo cual está relacionado con la sanción y posterior publicación, el presupuesto es enviado al presidente de la República de Guatemala, para que sea él quien se encargue de la sanción y publicación en el *Diario de Centroamérica*; todo ello antes del dos de enero del año siguiente.



CAPÍTULO II

RECUPERACIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

2.1 Antecedentes

El origen del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es la sustitución del impuesto general sobre ventas. Esta figura de impuesto desapareció en los años 80, bajo el argumento de fortalecer la neutralidad sobre las decisiones de los empresarios y la reducción del riesgo del efecto en cascada de los impuestos sobre el nivel de precios. Las ventajas relativas del Impuesto al Valor Agregado son cuestionadas por la complejidad que introduce su cumplimiento. Esta complejidad se refleja principalmente cuando en la cadena de comercialización se introducen excepciones que reducen la generalidad de este, lo cual produce que algunos sujetos participen en forma nula o parcial, por lo tanto, se ocasionan malas interpretaciones, zonas grises para el cumplimiento tributario y, en muchos casos, espacios para la defraudación fiscal.

El Impuesto al Valor Agregado es la base de un sistema de créditos y débitos fiscales que se transmiten desde la primera operación vinculada, hasta recaer en su impacto total en el consumidor final quien adquiere los bienes y servicios que están gravados con dicho impuesto. Las corrientes doctrinarias que intentan explicar la naturaleza jurídica del (IVA) crédito fiscal se dividen principalmente en dos: por un lado, aquellos



que postulan que constituiría un derecho personalísimo, y por otro, aquellos que la conciben como un derecho personal o de crédito que puede transferirse.

2.2. El Impuesto al Valor Agregado

Es la prestación comúnmente en dinero que el Estado exige a los habitantes de un país determinado por su poder imperio, con el fin de adquirir de los recursos en efectivo suficientes para cubrir sus gastos de mantenimiento. El Impuesto al Valor Agregado tiene su fundamento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas. El impuesto en cuestión se caracteriza por lo indirecto que resulta su naturaleza, esto quiere decir que el pago puede trasladarse al consumidor final. Según la definición de Arriaga (2018) los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final.

Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos:

- Multifásicos. Gravan todas las etapas del proceso de compraventa.
- Monofásicos. Gravan solamente una etapa del proceso. Estos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo.



2.3 Hecho generador

El hecho generador, es el supuesto legal establecido en la ley tributaria, que da el nacimiento al origen de la obligación jurídica tributaria y es cuando el Estado tiene que exigir su prestación, incluso coactivamente, con el propósito de agenciarse de recursos y cumplir para cubrir sus gastos de mantenimiento. En el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, estableció los siguientes hechos generadores:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la



reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial.
- Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.

2.4 Tipo imponible

El tipo imponible es el valor porcentual que se aplica a la base imponible, ocasionando, como resultado, el impuesto a pagar. Es importante mencionar que el tipo imponible va a representarse con base en un porcentaje, esto en con base en el principio de



capacidad de pago e igualdad contributiva de una persona individual o jurídica, ya que este porcentaje se ajusta a la riqueza del patrimonio de cada persona individual o jurídica.

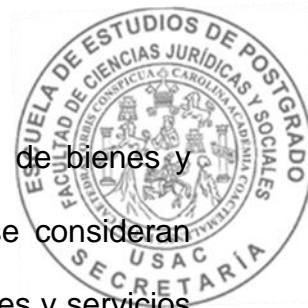
En el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece en su artículo 10 la tarifa única que los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12 %) sobre la base imponible, esta deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

2.5 Procedencia del crédito fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Con base en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en el artículo 16, el crédito fiscal procede para su compensación: “por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad económica es la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios”.

2.6 Requisitos para que proceda el reconocimiento del crédito fiscal

El requisito principal para que proceda el crédito fiscal, se deriva que las importaciones, adquisición de bienes, la construcción de activos fijos y la utilización de



servicios, este vinculado al proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente. Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 16, establece lo siguiente:

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

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

2.7 Gastos que no generan crédito fiscal

El acuerdo gubernativo 5-2013, Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo en su artículo 22 establece que gastos no generan crédito fiscal:



- La compra de bienes o adquisición de servicios destinados al uso o consumo particular del contribuyente, socios, directores, administradores, empleados, dependientes, sus familias o de terceras personas.
- Los retiros de bienes del inventario, para uso o consumo del contribuyente, socios, directores y empleados de la entidad y de su familia, así como la auto prestación de servicios.
- La adquisición de bienes de capital o activos fijos no destinados a dichas actividades.
- La compra, de combustibles, lubricantes, seguros, para vehículos nuevos o usados a los que se refiere el numeral anterior.
- Las adquisiciones realizadas a los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto.

Los gastos mencionados no aplican el reconocimiento del crédito fiscal, principalmente porque no están vinculado al proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.



2. 8 Crédito fiscal

En el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 15 define el crédito fiscal como “la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período” (p. 9).

Esto quiere decir que es un valor monetario que se le agrega al precio de venta por la venta de un bien o servicios que se realice dentro de la República de Guatemala. Además, nace el derecho al crédito fiscal por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica.

En el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 16 define la actividad económica de la siguiente forma “se entiende por actividad económica la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios” (p. 9).

En la República de Guatemala, actualmente, se encuentran vigentes cuatro regímenes, para la devolución del Impuesto al Valor Agregado. Aplicables a las empresas exportadoras de servicios, estos regímenes nacieron, principalmente porque dichas empresas no pueden compensar sus créditos fiscales contra los débitos fiscales, esto debido a que la exportación de servicios está exenta conforme con el



artículo 7) numeral 2) del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.

2.9 El decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas

La Ley del Impuesto al Valor Agregado se emitió inicialmente el 6 de julio de 1983, según el decreto ley 72-83 y entró en vigor el 1 de agosto del mismo año.

Fue reformada por el decreto ley 120-83 y este se derogó por el decreto ley 97-84, el cual entró en vigor a partir del 1 de octubre de 1984, con tipo impositivo del 7 % para los actos gravados. En estos decretos, las exportaciones siempre estuvieron exoneradas o gravadas con tasa 0 %.

2.10 Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Las reformas que ha tenido decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es principalmente para optimizar la recaudación, esto con base en el comportamiento de consumo que tiene la población en la República de Guatemala.

Ya que es un impuesto indirecto y lo paga el consumidor final, además, facilitar los proceso la devolución del crédito fiscal que tienen acumulado las Compañías



exportadoras de bienes y servicios, esto debido a que no lo puede compensar con un debito fiscal.

- El 8 de abril de 1985, es emitido el decreto ley 30-85, que contiene varias modificaciones, derogada el 16 de abril del mismo año.
- El 8 de octubre de 1987, entra en vigor el decreto 60-87 del Congreso de la República 60-87, el cual reduce la lista de producto con tasa cero.
- El 1 de julio de 1992 entró en vigor el decreto 27-92 del Congreso de la República, el cual norma que las exportaciones están exentas del impuesto y otorga el derecho a recuperar el crédito fiscal, por el impuesto que se cargara por adquirir o importar bienes o utilizar servicios destinado a la realización de su actividad económica.
- El 20 de abril de 1984, con el decreto 29-84 del Congreso de la República de Guatemala, la modificación más relevante es que a la factura, se tiene que hacer constar un aumento adicional del 7 %.
- El 1 de enero de 1995, con el decreto 60-94 del Congreso de la República, se aumenta la tasa al 10 % y los exportadores pueden exigir la devolución del 100 % del crédito fiscal.
- El 1 de enero 1997, con el decreto 142-96 del Congreso de la República de Guatemala, a los exportadores se les da la opción de la devolución de crédito



fiscal mediante vales tributarios por periodos mensuales vencidos, puedan ser utilizados para pagar cualquier impuesto o multas, se puede solicitar hasta el 90 % del crédito fiscal.

- El 1 de julio de 2000, por medio del decreto 44-2000 del Congreso de la República, se aumenta la base imponible a las importaciones.
- El 2 de agosto de 2001, por medio del decreto 32-2001, del Congreso de la República, se aumenta la tasa imponible al 12 %.
- El 24 de diciembre de 2002, el decreto 88-2002 del Congreso de la República, amplía en las exenciones, la venta de activos de bancos a sociedades financieras.
- El 6 de mayo 2003, el decreto 16-2003 del Congreso de la República de Guatemala, agrega a exenciones generales, la compra y venta de genéricos y antirretrovirales.
- El 1 de julio 2003, por medio del decreto 32-2003 del Congreso de la República, aumenta la tasa al 18 % para bebidas alcohólicas. Esta reforma fue declarada inconstitucional el 16 de julio del mismo año.
- El 1 de agosto de 2006, decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, adiciona el régimen general y optativo para la devolución del crédito fiscal. Se implementa las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y agentes



retenedores, ampliación de exoneraciones por transferencia de bienes muebles e inmuebles.

- El 5 de febrero de 2012, en el decreto 04-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se indican los requisitos de documentos para reconocer crédito fiscal y que la factura de pequeño contribuyente no genera (IVA) crédito fiscal.
- El 30 de abril de 2019, en el decreto 4-2019 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para la Reactivación Económica del Café, adiciona el régimen especial electrónico de devolución del crédito fiscal a los exportadores, se implementa la factura electrónica y los registros contables electrónicos y las facturas especiales por cuenta del productor de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados.

2.11 Conceptos básicos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Para tener un mejor entendimiento de esta Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto al fundamento de las solicitudes de devolución de crédito fiscal, así como otros conceptos importantes, a continuación, se presentan definiciones y/o abreviaturas a utilizarse, según el artículo 2 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas:

- Por venta: todo acto y contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el



territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

- Por servicio: la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, primas, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
- Por importación: la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados: al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.
- Por exportación de bienes: el cual queda así: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
- Por exportación de servicios: la prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme con la legislación cambiaria vigente.

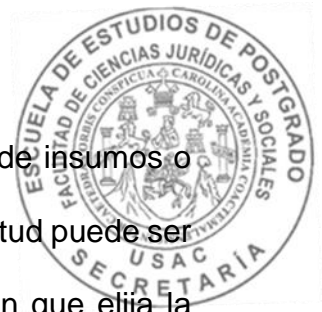


- Por nacionalización: se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
- Por contribuyente: toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

2.12 Fundamentos legales para la solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

El derecho de solicitud de devolución de crédito fiscal, lo pueden realizar las empresas, que se dediquen a la actividad exportadora de bienes y servicios o que realicen transacciones comerciales con entidades exentas del impuesto. Esto con base en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 23. Se puede realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal cuando las exportaciones de bienes y servicios superen el 50 % de sus ventas totales.

En caso contrario cuando la Compañía no pueda compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que se genera con sus ventas locales. Este crédito está sujeto a



devolución cuando las compras estén relacionadas con la adquisición de insumos o gastos relacionados con la actividad exportadora de servicios. Esta solicitud puede ser mensual, trimestral o semestral, dependiendo el régimen de devolución que elija la Compañía.

Para proceder a realizar la devolución de crédito fiscal, la Compañía se tiene que asesorar que la documentación que respalda el crédito fiscal cuenta con los requisitos mínimos que indica, el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 18:

- Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un generador de facturas electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su número de identificación tributaria;



- Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta ley; y,
- Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

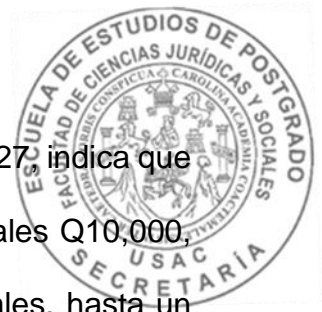
El crédito fiscal que esté relacionado con la actividad exportadora de bienes y servicios se tiene que llevar en cuenta contable especial, para identificar el monto que la compañía tiene derecho a solicitar, el monto que indique la contabilidad tiene que coincidir con la declaración del Impuesto al Valor Agregado, que se presenta de forma mensual ante la Superintendencia de Administración Tributaria. decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, indica claramente en su artículo 23 que en los siguientes casos no procederá la devolución del crédito fiscal:

- Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal fue realizada con base en documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o direcciones falsas



o inexistentes. La administración tributaria deberá notificar al contribuyente el ajuste procedente o presentar la denuncia correspondiente.

- Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, siendo estos:
- Copia de cualquiera de los documentos siguientes: cheques, estados de cuenta, incluso los de tarjeta de crédito o débito, o de cualquier otro medio que utilice el sistema bancario distinto al efectivo, que individualice al beneficiario, en los que consten los pagos efectuados a los proveedores conforme lo establecido en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria relacionado con bancarización en materia tributaria.
- Si las facturas fueron canceladas en efectivo, según lo dispuesto en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.



En reglamento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 27, indica que no procederán de crédito fiscal por montos menores de diez mil quetzales Q10,000, para que procederá el contribuyente deberá acumular los créditos fiscales, hasta un monto igual o superar a cantidad antes mencionada.

El acuerdo gubernativo 5-2013, Organismo Ejecutivo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, este reglamento detalla que gastos relacionados con las exportaciones generan crédito fiscal en su artículo 21:

- Servicios de internet o de telecomunicaciones en las áreas de producción; de seguridad para las áreas de producción; almacenamiento y transporte de productos; GPS (vigilancia satelital) para los productos a exportar y el de los custodios, honorarios profesionales en trámites de solicitudes de devolución para la exportación; transporte de combustibles diésel, materiales de construcción y otros bienes; de fumigación, mejoras de bodegas y plantas, mantenimiento de equipo técnico y maquinaria.
- Seguros de vehículos de transporte, maquinaria y equipo, instalaciones y mercadería.
- Pago de intereses por préstamos de capitales de trabajo
- Instalación de aire acondicionado y de alarmas, en áreas de producción y almacenamiento.



- Arrendamientos de vehículos de transporte de carga, maquinaria y equipo en áreas de producción, almacenamiento y patios de maniobras; plantas telefónicas y equipo de enlace.
- Uniformes que se utilicen en el proceso de elaboración, extracción, cultivo o manejo del producto exportado, por ejemplo: mascarillas, guantes, botas de hule y otros vinculados a los procesos indicados.

Además, el acuerdo gubernativo 5-2013, Organismo Ejecutivo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, proporciona un detalle de los gastos que no generan crédito fiscal relacionados con las exportaciones en su artículo 22:

- La compra de bienes o adquisición de servicios destinados al uso o consumo particular del contribuyente, socios, directores, administradores, empleados, dependientes, sus familias o de terceras personas.
- Los retiros de bienes del inventario, para uso o consumo del contribuyente, socios, directores y empleados de la entidad y de su familia, así como la auto prestación de servicios.
- La adquisición de bienes de capital o activos fijos no destinados a dichas actividades.



- La compra, de combustibles, lubricantes, seguros, para vehículos nuevos o usados a los que se refiere el numeral anterior.
- Las adquisiciones realizadas a los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto.

El decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el fortalecimiento de la administración tributaria y sus reformas, este decreto está muy relacionado con la devolución del crédito fiscal, ya que regularizó el tema de la bancarización tributaria, esto quiere decir que todas las salidas de efectivo que realice la Compañía por el pago a proveedores por la compra de bienes y servicios, por montos mayores a Q30,000.00, deberán quedar respaldados por cualquier medio que establezca el sistema bancario, esto para evidenciar que las transacciones tienen sustancia y forma con la actividad económica exportadora de la Compañía.

El acuerdo gubernativo 425-2006 del Organismo Ejecutivo, en el Reglamento de la ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, indica que, para que proceda la deducción de los gastos y el reconocimiento del crédito fiscal, las erogaciones por las compras de bienes y servicios tienen que estar bancarizadas.



2.13 Constancia de adquisición de insumos de producción local

Otra forma en que las empresas pueden acumular crédito fiscal es por medio de constancias de adquisición de insumos de producción local, ya que este documento lo proporcionan las entidades que no están afectas al Impuesto al Valor Agregado, esto ocasiona que no haya un débito fiscal para compensar contra un crédito fiscal y este se acumule de forma mensual.

El documento de constancias de adquisición de insumos de producción local tiene el fin de respaldar la compra de materia prima, insumos locales, este documento se encuentra en formato predeterminado y autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria. Este documento es utilizado por las empresas se encuentran el régimen 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Además, este documento se utiliza para respaldar la compra de materia prima e insumos de origen nacional y tienen que estar directamente vinculadas en la actividad exportación de bienes y servicios.

Las empresas que se encuentra el régimen 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la actividad Exportadora y de Maquila, están obligadas a llevar un registro de la emisión de las constancias de adquisición de producción local para una óptima fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, llevando un reporte auxiliar de los correlativos emitidos mensualmente, ya que este documento debe declararse de forma mensual ante la Superintendencia de Administración Tributaria.



La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila sufrió una modificación a través de Ministerio de Economía por el acuerdo gubernativo 4-2005, este realiza reformas al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, acuerdo gubernativo 533-89. Esta reforma adiciona el artículo 30 “B”, este indica que se establece la obligación de presentar un reporte de las constancias de adquisición de insumos de producción emitidas, indicando:

Para fines del registro y control de las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción, las entidades amparadas bajo el decreto 29-89 del Congreso de la República, deberán presentar juntamente con la declaración del Impuesto al Valor Agregado un reporte de dichas constancias emitidas, conforme con el formulario que para el efecto proporcione la Administración Tributaria.

Un punto importante que indica el acuerdo gubernativo 4-2005, Modificaciones al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de La Actividad Exportadora y de Maquila, establece la obligación de entregar las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción a los proveedores locales por cada adquisición que se realice.

2.14 Regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado

En el presente apartado se desarrolla lo concerniente a los diferentes regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como quienes tienen el derecho a solicitar la devolución del (IVA).



2.14.1 Devolución del crédito fiscal (Impuesto al Valor Agregado)

Las empresas que realicen exportaciones de bienes o servicios a personas fuera de la República de Guatemala están exentas del débito fiscal. Esto genera que el crédito fiscal que se generó en las compras locales, adquisición de servicios o importaciones, no se pueda compensar contra los débitos fiscal. Situación que otorga el derecho de solicitar la devolución de este crédito fiscal, esta solicitud se puede realizar de forma mensual, trimestral y semestral, con base en el artículo 23 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.

2.14.2 Regímenes de devolución del crédito fiscal

Los contribuyentes que exporten bienes o servicios tienen la posibilidad de solicitar la devolución del crédito fiscal, siempre y cuando este crédito se genere por la compra de bienes y adquisición de servicios o por gastos incurridos directamente con la actividad económica.

Los contribuyentes pueden solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado en los siguientes regímenes:

- **Régimen general**

Dicho régimen se encuentra contemplado en el artículo 23 “A” del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y



sus reformas, se creó para las empresas gestiona la devolución del Impuesto al Valor Agregado por periodos vencidos debidamente pagados, se presenta en forma trimestral o semestral.

- **Régimen optativo**

Este régimen se encuentra contemplado en el artículo 24, del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, se creó para las empresas que se dedican a la exportación, se puede solicitar de forma mensual y es necesario contar con un dictamen emitido por un contador público y auditor independiente. Para optar a este régimen la empresa debe tener como mínimo el 50 % por ciento de exportaciones con respecto del total de sus ventas.

Además, los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría indicados en el artículo 24 "B" de la ley, deberán estar solventes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el momento que se presenta la solicitud de devolución de crédito fiscal para la que emitió dictamen.

Para los efectos de lo establecido en el artículo 24, numeral 5), literal c, de la ley, al dictamen se deberá acompañar la documentación que compruebe que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicios, entre otros la documentación siguiente:



1. Declaración de Mercancías bajo el Régimen de Exportación Definitiva. En el caso de que se haya transmitido, aceptado y validado la declaración de mercancías de datos mínimos, la misma debe estar perfeccionada en el sistema electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria, con su declaración de mercancías complementaria.
2. Conocimiento de Embarque, incluido en el Manifiesto de Carga de Exportación de la compañía naviera que se encargó del transporte.
3. Manifiesto de Carga de Exportación.
4. La lista de embarque del o los contenedores continentes de la mercancía con el objeto de exportación definitiva.
5. Informe de trazabilidad (*tracking*) de los contenedores emitidos por la compañía naviera, que demuestre el arribo en el puerto de destino o informe certificado de la naviera sobre el desembarque de los contenedores en el puerto de destino.
6. Documento que compruebe el pago de la mercadería con el objeto de exportación (transferencia bancaria, carta de crédito, giro).

- **Régimen especial**

Este régimen se encuentra regulado en el artículo 25 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y



sus reformas, se creó para las empresas que se dedican a la exportación podrán solicitar al Banco de Guatemala (Banguat), la devolución del crédito fiscal en efectivo por el periodo mensual vencido por un monto equivalente al 75 % por ciento cuando la devolución se hasta por Q500 mil y del 60 % por ciento por montos mayores.

- **Régimen especial electrónico**

Con fundamento en el decreto 4-2019 del Congreso de la República, Ley para la Reactivación Económica del Café, se incorporó el Régimen Especial Electrónico a los exportadores, su objetivo principal es acelerar la devolución de crédito Fiscal, a través de la utilización de facturas electrónicas en línea (FEL). Este nuevo régimen de devolución electrónica busca ser más eficiente el proceso de devolución de crédito fiscal, ya que para esto requiere que el contribuyente implemente sistemas electrónicos para el registro de sus operaciones y emisión de facturación electrónica en línea (FEL)

Este nuevo régimen se encuentra establecido en el siguiente artículo:

El artículo 25 bis, Régimen especial electrónico de devolución para los exportadores, este aplica a todas las empresas que se dediquen a la exportación y es un régimen optativo, que entró en vigor a partir de noviembre de 2019. La SAT deberá resolver en un plazo de 30 días la procedencia de la solicitud y remitir en los siguientes cinco días hábiles la resolución al Banguat para hacer efectiva la devolución.



Los contribuyentes interesados en realizar las solicitudes para la devolución del Impuesto al Valor Agregado (crédito fiscal) en el régimen electrónico, tienen que completar la siguiente información para proceder a realizarla:

- Que de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, el cincuenta por ciento (50 %) o más, se destinen a la exportación de bienes o a la exportación de servicios.
- Que, teniendo un porcentaje de exportación de bienes, o de exportación de servicios, menor al cincuenta por ciento (50 %) de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales. Los exportadores deberán actualizar esta información de forma anual ante la Administración Tributaria.
- Estar incorporado al régimen de factura electrónica en línea (FEL), de conformidad con las disposiciones que la Administración Tributaria tenga vigentes.
- Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente y del crédito fiscal reclamado. En este sistema se incluirán:



- 1. Libro de inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas; 6. Otros libros o informes auxiliares que exijan las leyes específicas o que determine la Superintendencia de Administración Tributaria.

El incumplimiento de alguno de estos requisitos dará motivo a la Superintendencia de Administración Tributaria a rechazar la solicitud.

La solicitud de crédito fiscal que se realice a través del régimen especial electrónico deberá hacerse por medio de una plataforma electrónica puesta a disposición por la Superintendencia de Administración Tributaria y se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Las operaciones registradas en los libros de inventarios, de primera entrada o diario, mayor o centralizador; de compras y servicios recibidos, de ventas y servicios prestados.
- Los estados financieros (balance general, resultados, flujo de efectivo, costo de producción cuando corresponda), libro auxiliar de bancos, detalle de las declaraciones de mercancías por exportación que indique la factura de venta de exportación a la que corresponde y su valor en moneda nacional del periodo impositivo solicitado, para el caso de exportación de servicios, la



documentación que respalde que las divisas hayan sido negociadas en el territorio nacional conforme con la legislación vigente, los cuales deberán ser certificados por el contador inscrito y firmados por el representante legal que haya habilitado en el formulario electrónico de solicitud del régimen especial electrónico de devolución.

- Adicionalmente, todos los documentos que soporten las operaciones registradas del giro normal del negocio y del crédito fiscal reclamado.

La Superintendencia de Administración Tributaria tendrá un plazo de treinta días hábiles para resolver el fondo de la solicitud.

Dicho plazo se inicia a partir de la recepción electrónica de la solicitud y dentro de dicho plazo, la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá diez días hábiles para admitir o rechazar la solicitud. Los contribuyentes podrán incorporarse al régimen electrónico en cualquier mes del año y deberán actualizarse de forma anual durante enero de cada año. En ambos casos deberán estar incorporados en el régimen de factura electrónica en línea (FEL) y consignar la información de sus ingresos totales anuales del año calendario anterior. El formulario presentado tendrá carácter de declaración jurada.



Los contribuyentes que están iniciando operaciones, podrán incorporarse a este régimen, hasta poder consignar la información de sus ingresos totales anuales de un año calendario comprendido de enero a diciembre.

El incumplimiento respecto de la presentación de la declaración de actualización o su presentación fuera de enero de cada año hará que el exportador sea excluido temporalmente del Régimen Especial Electrónico de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores. Si por alguna situación ocurre este inconveniente se puede realizar la solicitud en el régimen especial o procedimiento general de devolución del impuesto.

2.14.3 Características principales de los regímenes de devolución del impuesto al valor agregado

Las empresas que soliciten la devolución del crédito fiscal de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado deberán seleccionar uno de los 4 regímenes disponibles, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos del 23 al 25 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas y determinar cuál es el más conveniente con base en lo siguiente:

- Costo de honorarios profesionales
- Determinar el porcentaje a solicitar de crédito fiscal estos pueden ser 100 %, 75 % y 60 %.



- El tiempo de respuesta de SAT cada uno de los regímenes de solicitud de devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado solicitado.
- Cada solicitud de devolución de crédito fiscal puede ser mensual, trimestral o semestral, si el contribuyente desea obtener el efectivo en un plazo más corto o no, es decir, el grado de liquidez para el pago de obligaciones con sus proveedores.

2.14.4 Requisitos mínimos de los documentos que respaldan el crédito fiscal

Los documentos que respaldan el crédito fiscal como facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, notas de crédito con base en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, en su artículo 30 y reglamento deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Identificación del tipo documento.
2. Serie y número de correlativo del documento.
3. Debe contener las frases siguientes, según corresponda al documento:
 - No genera derecho a crédito fiscal.
 - Pago directo, indicando el número de resolución y fecha.
 - Sujeto a pagos trimestrales.
 - Sujeto a retención definitiva.



4. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
5. Número de identificación tributaria del emisor.
6. Dirección del establecimiento donde se emite el documento.
7. Fecha de emisión del documento.
8. Nombre y apellidos del contribuyente si es persona individual o razón o denominación social, si es persona jurídica.
9. Número de identificación tributaria del adquirente.
10. Detalle del bien o servicio prestado y sus valores respectivos.
11. Descuentos y cargos, si existieran.
12. Precio total de la operación, incluyendo el impuesto que corresponda.
13. Bancarización de las compras de bienes y servicios, que generaron el derecho al crédito fiscal.



2.14.5 Repercusiones jurídicas para el exportador que solicita devolución de crédito fiscal

Para analizar las repercusiones jurídicas del exportador es importante tener en cuenta que un exportador puede ser una persona individual o jurídica.

Nuestro sistema jurídico reconoce a las personas jurídicas en el artículo 16 del Código Civil, decreto ley 106 en la cual indica:

La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

Nuestro sistema jurídico mediante el decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal y sus reformas, establece la responsabilidad a las personas jurídicas con base en su artículo 38 indica:

En lo relativo a personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado este y se sancionarán con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales.



Las personas jurídicas serán responsables en todos los casos en que, con su autorización o anuencia, participen sus directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas; además, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se comete el hecho delictivo por la omisión de control o supervisión y las resultas le son favorables.
- b) Cuando se comete el hecho delictivo por decisión del órgano decisor.

En todos los delitos, de los que resulten responsables las personas jurídicas y no se tenga señalada una pena, se impondrá multa de diez mil dólares (US\$10,000.00) hasta seiscientos veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$625,000.00), o su equivalente en moneda nacional.

La multa será determinada de acuerdo con la capacidad económica de la persona jurídica y se fijará teniendo en cuenta las circunstancias en que se cometió el delito. En caso de reincidencia se ordenará la cancelación definitiva de su personalidad jurídica.

2.14.6 Responsabilidad civil del exportador

Cuando el exportador realiza una actividad ilícita, con el fin de obtener una devolución de crédito fiscal, estará sujeto a un delito penal, en este caso el ente afectado sería el



Estado de la República de Guatemala. El decreto 106 Código Civil indica en su artículo (1645) que “toda persona que cause daño o perjuicio a otra sea intencionalmente, sea por descuido o imprudencia, está obligada a repararlo, salvo que demuestre que el daño o perjuicio se produjo por culpa o negligencia inexcusable de la víctima”.

En este caso es importante mencionar que en materia tributaria solo existen infracciones y defraudación tributarias. En el caso de la devolución del crédito fiscal en materia tributaria y en el Código Tributario solo se encuentra regulado las infracciones en materia tributaria, las a los deberes formales, por lo que en este caso no habría responsabilidad civil.

2.14.7 Responsabilidad penal del exportador

Derivado de la auditoría realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria este ente identifica inconsistencias o alteración en la documentación que soporta el crédito fiscal si el Auditor Tributario pueda considerar que la empresa pretende apropiarse indebidamente de créditos fiscales, o comete ilícitos que puedan enmarcarse en los Artículo 358 A, 358 B, 358 C o 358 D, es su obligación según lo establecido en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, de proceder a interponer la denuncia correspondiente. Con base en el artículo 358 A del Código Penal decreto 17-

73 en su artículo 358 A indica:



Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

CAPÍTULO III

CONSULTOR TRIBUTARIO



El consultor es una persona independiente, la cual se encuentra calificada para dar solución a problemas relacionados con distintas categorías, planeación y procedimientos, el consultor brinda asesoría y recomienda medidas apropiadas. Asimismo, ofreciendo la debida asistencia en la aplicación de las recomendaciones, con el fin de darle el seguimiento preciso a estas.

La consultoría es un servicio, por el cual los empresarios, contribuyentes y otras personas, necesitan la ayuda profesional de personas especializadas en la solución de los problemas que afrontan las empresas.

Además, por tal razón el trabajo del consultor inicia al surgir situaciones juzgadas como insatisfactorias y susceptibles de mejoras, terminando su trabajo al momento en que se han logrado producir cambios que ayuden a obtener beneficios o mejoras para las empresas. La consultoría en general es el entendimiento de una organización con el propósito de mejorar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora. Los servicios de consultoría apoyan a impulsar el crecimiento de las empresas, toda vez que se permita conocer las necesidades y así realizar un análisis profundo y que acciones se pueden tomar para subsanar deficiencias.



3.1 El consultor tributario

La definición de consultor tributario de Mario Robles (2006):

El consultor tributario es una persona que posee la capacidad profesional y la experiencia suficiente, lo que le permite asesorar eficientemente a las empresas en materia tributaria. Los servicios que ofrece el consultor tributario se resumen en: asesoramiento en recuperación de crédito fiscal, defensa fiscal, planificación fiscal, diagnóstico fiscal, establecimiento de control interno tributario, auditoría tributaria, entre otros. (p. 20)

Con base en la definición anterior el consultor tributario es un profesional que tiene la capacidad profesional para asesorar en cuanto al manejo de sus obligaciones tributarias, planificación fiscal. Con el fin hacer más eficiente la carga tributaria y contingencias que puedan darse en el futuro, tales como el pago de multas, intereses y sanciones innecesarias, las cuales pueden evitarse a través de un control eficiente de Impuestos. Asimismo, puede asesorar para desvanecer, rebajar o anular diferentes ajustes establecidos por la Administración Tributaria.

3.1.1 Características del consultor tributario

Robles (2006) indica que consultor tributario debe contar las con las siguientes características:

- **Objetividad:** el consultor debe ser objetivo en sus apreciaciones, logrando con ello brindar soluciones prácticas a los problemas de tipo fiscal que



afrontan los clientes en cuanto a la planificación, presentación de la declaración y control de impuestos.

- Indagador: el consultor tributario debe poseer intereses en todo lo relacionado con aspectos tributarios, revisando detalladamente los impuestos que aplican a determinado contribuyente y orientado a estos, en cuanto a la forma técnica de llevar sus controles de impuestos.
- Analítico: debe asesorar convenientemente al cliente, a efectos de lograr situarse en el régimen más adecuado a sus operaciones orientarlo en la forma de llevar el control efectivo de sus impuestos.
- Persistencia: el consultor tributario debe realizar pruebas y verificaciones de las declaraciones y determinaciones de impuestos, así como de la documentación de respaldo con que cuenta la empresa, para asesorar convenientemente sobre la forma en que debe llevarse el control de impuestos de una manera eficiente.
- Diligente: con base en sus conocimientos, el consultor debe analizar cuando corresponde defensa del contribuyente, de tal manera que permita buscar todos los elementos de prueba necesarios para evitarle al cliente erogaciones de gastos, por el concepto de determinaciones de multas, intereses o recargos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.



- Asertivo: debe asesorar convenientemente a los clientes, para que lleven una adecuada planificación fiscal y puedan con ello evitar contingencias innecesarias por concepto de multas, intereses o recargos que venga a
- perjudicar el funcionamiento de las empresas.

Con base en los párrafos anteriores, los consultores son requeridos por las empresas, para aportar conocimientos que tengan relación con transacciones tributarias, para su contratación se analizan las cualidades siguientes:

- **Conocimiento**

Los empresarios requieren del servicio del consultor, cuando no tienen el personal idóneo para resolver un problema. Esto debido a la complejidad del problema requiere de conocimientos, experiencias, métodos y técnicas, que posee el consultor por su preparación profesional, con base en esto logra una planificación y coordinación para desarrollar un trabajo en el ámbito tributario.

- **Imparcialidad**

Las empresas pueden encontrarse en determinadas situaciones por su experiencia empírica aplica para resolver temas fiscales. Sin embargo, un consultor tributario puede, gracias a su independencia, ser imparcial en situaciones en la relación a



otros ejecutivos de la compañía y es lo que ocasiona que se puede orientar a una organización, a solventar problemas de la mejor manera.

- **Experiencia**

El consultor realiza un entendimiento de los problemas principales de las empresas, interviniendo únicamente en las irregularidades o errores que tenga la entidad, esto con base en el plazo del servicio contratado.

3.2 Competencia del consultor tributario

El consulto tributario es una relación entre experiencia y conocimientos, situación que permite tener un servicio de calidad. Esto significa, que el consultor tributario debe evaluar los diferentes casos que requieran de sus servicios, debiendo estudiarlo, analizarlo y comprobarlo detenidamente, con el propósito de brindarle respuestas claves a los clientes a si es factible realizar una solicitud, una estrategia fiscal o rebajar y anular las multas establecidas por la administración tributaria, o bien, si debe pagarse, porque los ajustes se encuentran bien determinados.

Además, el consultor puede hacer uso de diferente tipo de herramientas legales a efectos de realizar, una estrategia, solicitud o una defensa fiscal adecuada, a través de fundamentos que establecen las leyes nacionales y sobre todo lo que se refiere a la Constitución Política de la República.



3.3 Funciones del consultor tributario

Las funciones del consultor tributario son múltiples en cuanto a la asesoría brindada a los contribuyentes, es por ello, por lo que a continuación se mencionan algunas de ellas:

- Evaluar los distintos aspectos legales a los cuales se encuentra afecta la empresa.
- Revisar los impuestos a los cuales se encuentran inscritos en la empresa.
- Investigar en cuanto al pago de impuestos lo relativo a las declaraciones que posea la empresa.
- Revisar los documentos de soporte de los diferentes impuestos.
- Realizar y establecer la debida planificación fiscal del contribuyente.
- Verificar el cumplimiento de la planificación de impuestos.
- Realizar la defensa fiscal del contribuyente cuando se amerite, desde el proceso administrativo; seguidamente asesorarse con un abogado en cuanto a la fase judicial (si se llegara a esta fase) a lo cual el consultor debe darle el seguimiento respectivo a esta defensa.



3.4 Formas de prestar servicios tributarios

Los consultores tributarios asesoran a sus clientes en todos los aspectos de tipo fiscal, que evidencien inconvenientes relacionados con impuestos en las empresas. Los servicios tributarios que prestan los consultores tributarios a sus clientes dependen de la posición de trabajo en la cual se encuentran, dentro de las cuales se resumen las siguientes:

- **En forma dependiente**

Es el consultor tributario, que se encuentra trabajando en relación de dependencia hacia una empresa es un empleado y recibe a cambio de sus servicios un sueldo o salario y forma parte de la administración de la empresa que lo contrata.

- **En forma independiente**

El consultor tributario que presta servicios profesionales de forma individual, por lo tanto, no se encuentra sujeto a una relación laboral hacia una empresa.

3.5 Beneficios de contratar a un consultor tributario

Las empresas que requieren los servicios de consultoría tributaria obtienen diferentes ventajas para el fortalecimiento de sus empresas y sobre todo para mejorar su estrategias y planificaciones fiscales. Por esta situación lleva a las empresas realizar



la contratación de servicios profesionales, para que les ayude a mejorar las siguientes áreas:

- Asesoría especializada (en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones de bienes y servicios).
- Control interno tributario eficiente.
- Planificación fiscal sobre los regímenes adecuados para la empresa.
- Aprovechamiento de los beneficios fiscales que establecen las leyes.
- Asesoramiento en cuanto a impuestos aplicables a las empresas y orientación constante en cuanto a las reformas de las leyes tributarias y su aplicación.

3.6 Obligaciones de un consultor tributario

El consultor tributario tiene que cumplir con diferentes obligaciones de tipo tributario, las cuales debe desarrollar en su profesión tanto en forma dependiente como en forma liberal, estas obligaciones son las siguientes:

- El consultor tributario debe ser proactivo, a efectos de evitar contingencias en las empresas, esto mediante una planificación eficientemente, para evitar multas innecesarias, las cuales se convierten en erogaciones innecesarias para las empresas.



- Asesorar a los contribuyentes en una planificación fiscal adecuada, esto mediante la utilización de los beneficios que las leyes fiscales otorgan, evitando así el pago de multas innecesarias por parte de la empresa, esto mediante la realización de una planificación fiscal correcta.
- El consultor tributario tiene la capacidad para realizar, el proceso de defensa fiscal de la empresa ante la Administración Tributaria, esto mediante la eficiente realización del proceso administrativo, aunque hay que tomar en cuenta que, si existe una correcta planificación fiscal, difícilmente se dé esto.
- Mantenerse actualizado en materia tributaria (debido a que las leyes son cambiantes), para asesorar convenientemente a sus clientes.
- Fortalecer el control en cuanto a impuestos de las empresas, evitando que los clientes incurran en infracciones legales, a través del análisis de los diferentes riesgos.

3.7 El consultor tributario en relación con la tributación de un Estado

Las empresas se encargan de contribuir a los gastos del Estado, esto por medio del pago de los impuestos, ya que el Estado cuenta con su poder imperio, esto le permite tener la facultad de establecer leyes para obtener ingresos mediante tributos, impuestos, contribuciones especiales, entre otras. Por consiguiente, el poder tributario es inherente e inseparable del Estado, como lo manifiesta el poder tributario es la



facultad del Estado de exigir tributos a personas que se encuentran en su jurisdicción y tiene su fundamento en la soberanía del Estado. El consultor tributario tiene que realizar estrategias, planificaciones y otros trabajos fiscales, dentro marco constitucional, para que la carga tributaria de la empresa sea optima, mediante los siguientes principios:

- **Legalidad**

Este principio se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y tiene como finalidad normar en forma adecuada las relaciones que se establecen entre el fisco y los contribuyentes como se detalla a continuación:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme con las necesidades del Estado de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y



f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Además, el principio prohíbe que otras organizaciones distintas a organismo legislativo estructuren y lleven a la vida Jurídica la creación de leyes, reformarlas o derogarlas, las leyes que se establecen en una nación y que se encuentren vigente en la República de Guatemala tiene que ser emitida por la asamblea legislativa del Congreso del República de Guatemala. El principio en mención comprende dos aspectos de trascendencia en su aplicación:

- Reserva de ley: establece que la única fuente creadora de tributos es la ley en sentido formal, decretada por el Congreso de la República de Guatemala, de conformidad con la Constitución.
- Preferencia de ley: establece que la ley es superior a cualquier reglamento, ya que el objetivo del reglamento en materia tributaria es el cobro administrativo del tributo y la recaudación.

Este principio indica que corresponde al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales,



conforme con las necesidades del Estado de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, las bases de recaudación, dentro de las cuales se encuentran:

- Hecho generador
 - Exenciones
 - Sujeto pasivo
 - Base imponible
 - Deducciones, descuentos y recargos
 - Infracciones y sanciones tributarias.
-
- **Capacidad de pago**

Este principio tiene su base en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala e indica que todo sistema tributario debe ser justo y equitativo, las cargas tributarias se adapten a la capacidad económica y a la capacidad de cumplirlas de los ciudadanos. Esto tiene como objeto fundamental determinar que la distribución de la carga impositiva con base en la capacidad económica de los contribuyentes.

- **Prohibición de doble o múltiple tributación**

Este principio tiene su base en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, este indica que no debe existir doble o múltiple tributación en un mismo hecho generador atribuible al sujeto pasivo, es decir, que no debe



gravarse dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y en el mismo período impositivo.

- **Equidad y justicia**

La equidad refleja la idea de justicia, estableciendo que debe aplicarse la norma jurídica tributaria en la forma adecuada, evitando llegar a conclusiones injustas que afecten al contribuyente.

- **Igualdad**

Este principio se encuentra contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala y se refiere principalmente al hecho de que a igual capacidad económica igual contribución fiscal y a desigual capacidad económica desigual contribución fiscal.

- **Generalidad**

Este principio indica que todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado. Con base en el artículo 239 inciso c) y artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Además de estos principios, es importante mencionar otros artículos constitucionales que tienen relación con aspectos tributarios, dentro de los cuales se encuentran:



- **Libertad de acción**

Fundamentado en el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe o bien no está obligado a hacer todo aquello que la ley no señale.

El consultor tributario puede hacer la planificación fiscal a con base en las ventajas que permite la ley a la conveniencia de la empresa, sin que ello signifique hacer cosas contrarias a lo que permite la ley.

- **Derecho de defensa**

Este principio indica que la defensa de toda persona y sus derechos son inviolables; estableciendo que nadie podrá condenarse ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en juicio; y se encuentra regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **Irretroactividad de la ley**

El artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, norma que la ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal, cuando favorezca al reo.

- **Inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros**

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisados por autoridad competente según la ley. Con base en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



- **Derecho de petición**

Con base en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los habitantes de la República tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas. El término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no puede exceder de 30 días.

- **Propiedad privada**

La propiedad privada se garantiza como un derecho inherente a la persona humana, de conformidad con lo que establece el artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **Jerarquía constitucional**

De acuerdo con el artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Este principio señala que ninguna ley va a ser superior a la Constitución de la República, estableciendo que son nulas las leyes y disposiciones que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos.



- **Funciones del presidente de la república**

El inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se refiere a la Exoneración de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro del plazo y términos legales.

- **El consultor tributario y la Ley de Amparo, exhibición personal y de constitucionalidad**

El consultor tributario aplica la Ley de Amparo, exhibición personal y constitucionalidad, cuando a su representado tiene una violación en principio constitucional como el de legalidad, capacidad de pago, prohibición de doble o múltiple tributación, equidad y justicia, igualdad, generalidad, libertad de acción, derecho de defensa, irretroactividad de la ley, inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, derecho de petición, propiedad privada.

3.8 Servicios que presta los consultores tributarios

El consultor tributario proporciona a sus clientes diferentes servicios, para satisfacer necesidades de su organización, dentro de los cuales se encuentra:

- Planificación fiscal.
- Defensa fiscal.
- Control interno tributario.
- Auditoría tributaria.



3.8.1 Planificación fiscal

El consultor cuando realiza una adecuada planificación fiscal, el empresario obtiene ahorros sustanciales en cuanto a obligaciones tributarias se refiere. Utilizando para ello mecanismos que permita la ley, para optimizar la erogación de efectivo por pago de impuestos. Esto permite que la planificación fiscal se convierta en un instrumento de gestión muy importante para el manejo económico de cualquier contribuyente, porque permite establecer en forma anticipada la situación tributaria de las empresas para un período determinado.

3.8.2 Defensa fiscal

El procedimiento de defensa fiscal se constituye como un derecho constitucional del contribuyente, al manifestarse contra las diferentes resoluciones emitidas por la Administración Tributaria en cuanto a casos de reparos o ajustes, multas y adicionalmente los procedimientos para cumplir con lo que establecen las diferentes leyes tributarias guatemaltecas. Este servicio es un análisis profundo de la integración de las leyes fiscales del país, para una defensa apropiada, aplicando la objetividad de la ley.

3.8.3 Control interno tributario

El control interno tributario se refiere a los procedimientos definidos para el cálculo adecuado de impuestos de las empresas, constituyéndose en una herramienta



importante para estas entidades porque les ayuda a tributar lo que corresponde por ley pagar o aprovechar los beneficios fiscales contenidos en las leyes tributarias del país.

3.8.4 Auditoria tributaria

Es un conocimiento profundo y crítico realizado con base en procedimientos y técnicas sobre las operaciones, estados contables y documentos que soportan de carácter comercial, para determinar si la empresa evaluada ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias sustanciales y formales, partiendo de la verificación de la base imponible de estas.

3.8.5 Cumplimiento tributario

El consultor que se dedica al cumplimiento tributario presta un servicio que está enfocado al análisis y revisión para que las empresas estén cumpliendo con las leyes tributarias, en la presentación de sus impuestos mensual, trimestral, semestrales y anuales, esto para evitar inconveniente de ajustes tributarios con la Superintendencia de Administración Tributaria en los periodos que vayan a prescribir. A continuación, se muestra el análisis de un caso concreto en relación con el consultor tributario en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado, en una empresa que se dedica a la exportación de servicios:



3.9 Antecedentes

La empresa Exportación de Servicios, S. A. está dedicada a la exportación de servicios (call center) prestados desde Guatemala al exterior. Se constituyó bajo las leyes vigentes en la República de Guatemala el 2 de mayo de 2018; iniciando sus actividades en enero 2019, cumpliendo con su inscripción tanto en el Registro Mercantil General de la República como en la Superintendencia de Administración Tributaria, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, y obtuvo el Código de Exportador, A-348201, en la Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE). A la fecha de su constitución el capital autorizado era de Q5,000,000.00 (Cinco millones de quetzales); dividido y representado por 5,000 acciones nominales con valor de Q1,000.00 cada acción; el capital suscrito y pagado fue de Q5,000,000.00 (Cinco millones de quetzales). Es importante mencionar que actualmente, el capital está suscrito y pagado en su totalidad, lo cual ha correspondido al crecimiento de su operación. Su período impositivo anual es del 1 de enero al 31 de diciembre 2019, cumpliendo con lo establecido en el decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. A la fecha, la empresa se encuentra afiliada al régimen general del Impuesto al Valor Agregado (IVA), las compras de bienes y adquisición de servicios están sujetas al 12 %. El 99 % de los ingresos de empresa corresponde a la exportación de servicios y el 1 % servicios prestados en el territorio nacional. Las principales actividades de la Empresa consisten en la exportación de servicios a su casa matriz domiciliada en el país de Canadá, prestando los servicios de soporte a usuarios de telefonía móvil y fija, venta de servicios a distintos clientes alrededor del mundo. La empresa guatemalteca para la



realización de sus actividades descritas anteriormente tiene celebrado un contrato entre su casa matriz y la empresa en Guatemala, la exportación de servicios se genera conforme con lo establecido en el contrato, para emitir la factura de exportación de servicios se considera la totalidad de los gastos operativos incurridos en Guatemala más un margen de ganancia del 5 %. Por último, la empresa tiene crédito fiscal acumulado durante el periodo de enero a diciembre 2019. (ver anexo 1).

3.10 Análisis en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que recae sobre el consumidor final es decir es un impuesto indirecto, el tipo impositivo es del 12 % conforme con lo establecido en el artículo 10 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, el cual indica que debe incluirse en el valor de la venta de bienes y de la prestación de servicios.

El objeto del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, es gravar, todo acto y contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

En el caso de las empresas que realizan exportaciones de bienes o servicios a personas fuera de la República de Guatemala están exentas del débito fiscal conforme



con el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en el artículo 7) numeral 2) "las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del artículo 2 numeral 4 de esta ley".

Y el artículo 2, en cuanto a la definición de exportación de servicios, indica:

La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme con la legislación cambiaria vigente.

Por lo anteriormente expuesto, esto genera que el crédito fiscal se acumule mes a mes por las compras locales de bienes y adquisición de servicios, debido a que no se puede compensar contra débitos fiscales. Se resalta que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes o servicios conforme con lo establecido en el artículo 23 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades.

Los exportadores conforme con el artículo 25 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, indica que tendrán el derecho a solicitar la devolución del crédito, si cumplen con alguna de las siguientes características:



- Que, de sus ventas totales anuales, más del 50 % sea destinado a exportación,
- Los que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50 % de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Como premisa general, el crédito fiscal debiera reconocerse, en la medida que cumpla con los siguientes requisitos establecidos en el artículo 18 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas:

- Que el crédito fiscal se encuentre vinculado a la actividad económica del contribuyente (exportación), conforme lo establecido en el artículo 16 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.
- Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito, recibos de pago, escrituras públicas, etc. los cuales debieran ser emitidos a nombre del contribuyente y que contengan su número de identificación tributaria;
- Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;



- Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.
- Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Es importante mencionar que los principios generales que regulan la devolución del crédito fiscal enmarcan las siguientes premisas de aplicación global para denegar la solicitud del contribuyente, y que tienen importancia en cualquier proceso de devolución:

- Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal fue realizada con base en documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o direcciones falsas o inexistentes. La administración tributaria deberá notificar al contribuyente el ajuste procedente o presentar la denuncia correspondiente.
- Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados.

Para efectos de la solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA de exportadores, los contribuyentes debieran optar a uno de los regímenes establecidos en el decreto 27-



92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, estableciendo para cada uno de ellos requisitos específicos, con los cuales debieran cumplir los contribuyentes. A continuación, se detallan los fundamentos legales para realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal y las ventajas y desventajas de cada uno de ellos. (ver anexo 2).

- **Régimen general**

Este régimen de devolución de crédito fiscal de IVA debiera realizar las solicitudes de devoluciones de IVA por periodos trimestrales o semestrales vencidos, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a su favor.

El contribuyente debiera presentar su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando de los siguiente:

- A partir del 7 de diciembre del 2020, los contribuyentes deben presentar el formulario electrónico SAT-2125.
- Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria.
- Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de estas, así como la copia de las facturas comerciales que le



extiendan los proveedores, esto con base en el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas en su artículo 23 d).

A requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal debiera presentar:

- Copia del cheque o del Estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del IVA, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento en el cual conste que el proveedor recibió el pago respectivo.
- De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Adicionalmente, el artículo 20, del decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece como requisito adicional para la deducibilidad de costos y gastos, para la procedencia del crédito fiscal de IVA o cualquier otro efecto fiscal, que se haya utilizado algún medio bancario para el pago de las transacciones, en la medida que el monto de estas supere los Q30,000.00, de lo contrario el pago deberá documentarse a través de escritura pública autorizada por notario, siendo conocido este requisito como “Bancarización”.



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 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución.

Ventajas del régimen general de devolución

- Este régimen de solicitud de devolución no requiere dictamen de auditor independiente.
- Este régimen permite solicitar 100 % del crédito fiscal acumulado sujeto a devolución.
- No es obligatorio estar incorporado al régimen de facturación electrónica en línea (FEL)
- No hay plazos para realizar las solicitudes de devolución de crédito fiscal, siempre que no haya prescrito el plazo de 4 años que establece el decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, en su artículo 47 en el tercer párrafo indica: “El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme con la ley



tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal".

Desventajas del régimen general de devolución

El proceso de devolución es más lento en la práctica, ya que la devolución toma aproximadamente entre 2 y 3 años.

- **Régimen optativo**

Si en la empresa se elige este régimen de devolución de crédito fiscal de IVA debieran gestionarla por periodos mensuales, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a su favor. El contribuyente debiera presentar su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- Formulario de solicitud que proporcione la Administración Tributaria (Formulario Electrónico SAT-0471).
- La solicitud se tiene que realizar dentro de los 10 días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración mensual del IVA.
- Copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, se reportó.



- Estar inscrito en el Registro de Exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecido en las literales A) o B) del cuarto párrafo del artículo 25 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.
- Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este punto el Contador público y Auditor debe manifestar lo siguiente:

- Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, a efectos de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 del decreto 27-92 del Congreso de la República de



Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, para efectos de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coincide con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.

- Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme con las verificaciones realizadas.
- Cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.
- En la solicitud que sé presente, el solicitante autoriza a la Administración Tributaria a que la misma, en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.



- De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Ventajas del régimen optativo de devolución

- No es obligatorio estar incorporado al régimen de facturación electrónica en línea (FEL).
- La solicitud de devolución de IVA se puede realizar por 100 % del crédito fiscal acumulado.
- En la práctica la recuperación de IVA se puede realizar en un periodo 3 a 6 meses.

Desventajas del régimen optativo de devolución

- Hay un plazo para realizar las solicitudes de devolución de crédito fiscal de 10 días siguientes al vencimiento de la declaración de IVA, si no se cumple con el periodo que otorga el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas, se tiene que solicitar en el régimen general.
- El costo de la solicitud es más oneroso, ya que requiere pagar honorarios por el dictamen de auditor independiente.



- Hay una auditoria a lo interno de la SAT, para proceder con la devolución.

- **Régimen especial**

En este régimen de devolución de crédito fiscal de IVA debieran realizar las solicitudes de devolución de IVA por periodos mensuales, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a su favor.

El contribuyente debiera presentar su solicitud de devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, acompañando:

- Formulario de solicitud que proporcione la Administración Tributaria (Formulario Electrónico SAT-0471).
- La solicitud se tiene que realizar dentro de los 30 días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración de IVA.
- Este régimen permite solicitar la devolución por periodo mensual vencido, los montos que se pueden solicitar hasta el 75 % de una cantidad de Q500,000 y un 60 % en devoluciones mayores a Q500,000. Además, sus ventas anuales el 50 % o más tiene que estar destinado a la exportación.
- Las ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50 %) o más, lo destinan a la exportación.



- El monto de la devolución de crédito fiscal que resulte de aplicar el sesenta y cinco por ciento (75 %) o el sesenta por ciento (60 %), del crédito fiscal del periodo declarado.
- Declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, deberán presentar un anexo que contenga listado de las facturas comerciales que respaldan las exportaciones realizadas.
- La empresa deberá realizar una actualización de las exportaciones que realizo, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cada seis meses en enero y julio de cada año.

Ventajas del régimen especial de devolución

- No es obligatorio estar incorporado al régimen de facturación electrónica en línea. (FEL)
- En la práctica la recuperación es de 3 a 6 meses.

Desventajas del régimen especial de devolución

- La devolución es del 75 % cuando la solicitud sea hasta Q500,000, si es un monto mayor será hasta 60 %.



- Se tiene que realizar dentro de los 30 días hábiles siguientes a su vencimiento de la declaración de IVA.
- El 25 % y 40 % que se no puede solicitar en el régimen especial, se tiene que solicitar bajo el régimen general acumulándolo para solicitarlo en periodos trimestrales o semestrales.

- **Régimen especial electrónico**

Respecto de este régimen, los contribuyentes que decidan utilizarlo podrán solicitar el 100 % del crédito fiscal y adicionalmente, podrán requerir los períodos que no hubieran prescrito. Para poder solicitar la devolución del crédito fiscal de IVA bajo este régimen, la Compañía debiera cumplir con lo siguiente:

- Solicitar su inscripción ante la Administración Tributaria, solicitud que podría realizar cualquier mes del año.
- Una vez inscrito bajo este régimen, debiera actualizar su inscripción en enero de cada año.
- Demostrar su calidad de exportador.
- Utilizar el régimen de factura electrónica en línea “FEL”.



Utilizar el sistema electrónico para el registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio y del crédito fiscal reclamado, lo cual incluye como mínimo lo siguiente:

- Libros contables de Inventarios, Diario, Mayor, Estados Financieros, Libros de Compras y Ventas, Otros libros, bancos.
- Archivo conteniendo el 100 % de las facturas de compras que respaldan el crédito fiscal solicitado.
- Archivo con el 100 % de las facturas de exportación.
- Copia digital del 100 % de los documentos bancarios que respaldan los pagos emitidos y recibidos para el período que se solicita.

El contribuyente que elija utilizar este régimen utilizara la plataforma electrónica y por medio de esta presentará la solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria quien validara el cumplimiento de los requisitos solicitados y resolverá en un plazo de treinta (30) días contados a partir de la recepción de la solicitud la procedencia o no de esta.

Ventajas del régimen especial electrónico

- Devolución del 100 % de la solicitud realizada.



- No hay plazo para realizar la solicitud de devolución del crédito fiscal.
- No hay auditoría previa por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, para realizar el desembolso de la solicitud.
- Se tiene la dualidad de solicitar régimen especial Banco de Guatemala y Régimen especial electrónico.
- La devolución en la práctica se da en un plazo de 1.5 meses.

Desventajas del régimen especial electrónico

- Estar incorporado en facturación electrónica en línea (FEL). Este punto se puede considerar como una ventaja, si la compañía implementa utilizar la facturación electrónica por medio de la herramienta que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que el volumen de facturación bajo compañía, esto permitirá elegir el régimen especial electrónico de devolución.
- Utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente y del crédito fiscal reclamado.



3.11 Resultados del análisis en la recuperación del Impuesto al Valor Agregado

Para efectos de la solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA de exportadores, la Compañía debiera optar a uno de los regímenes establecidos descritos anteriormente, a continuación, se indican las principales consideraciones para los regímenes para los cuales podría optar la empresa exportadora de servicios, para la recuperación del Impuesto al Valor Agregado. (ver anexo 3).

Como parte del análisis, se analizó si la exportación de servicios reúne las premisas legales contenidas en la ley. (ver anexo 4).

- **IVA acumulado**

Se detalla el IVA fiscal acumulado por la Compañía durante el periodo de enero a diciembre 2019. (ver anexo 5).

El crédito fiscal conforme el artículo 16) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica:

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



Adicionalmente debe observarse que el crédito fiscal cumpla con los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 18:

- Que el crédito fiscal se encuentre vinculado a la actividad económica del contribuyente (exportación), conforme lo establecido en el artículo 16 del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas.
- Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito, recibos de pago, escrituras públicas, etc. los cuales debieran ser emitidos a nombre del contribuyente y que contengan su número de identificación tributaria;
- Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.



Régimen de devolución recomendado

Con base en el análisis realizado de cada uno de los regímenes de solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, se recomienda utilizar el régimen especial electrónico:

Respecto de este régimen, los contribuyentes que decidan utilizarlo podrán solicitar el 100 % del crédito fiscal y adicionalmente, podrán requerir los períodos que conforme el artículo 47 del decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas no hayan prescrito.

Para habilitarse en el uso de este, la Compañía debiera cumplir con lo siguiente:

- Inscribirse dentro de cualquier mes del año.
- Deberán actualizar su inscripción en enero de cada año.
- Demostrar su calidad de exportador.
- Utilizar el régimen de factura electrónica en línea (FEL)
- Utilizar el sistema electrónico para el registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio y del crédito fiscal reclamado, lo cual incluye como mínimo lo siguiente:
 - Libros contables de Inventarios, Diario, Mayor, Estados Financieros, Libros de Compras y Ventas, Otros libros (bancos).



- Archivo digitalizado conteniendo el 100 % de las facturas de compras que respaldan el crédito fiscal solicitado.
- Archivo digitalizado con el 100 % de las facturas de exportación.
- Copia digital del 100 % de los documentos bancarios que respaldan los pagos emitidos y recibidos para el período que se solicita.

El incumplimiento de alguno de los requisitos antes mencionados sería considerado por la Administración Tributaria como un motivo para rechazar la solicitud y el contribuyente podrá reclamar la devolución de crédito fiscal en cualquiera de los otros métodos de devolución establecidos en esta ley.

Por otro lado, la operatoria del régimen funciona por medio de una plataforma incorporada al sistema de agencia virtual, y requiere que la Compañía cargue a través de estas, la información requerida para operar las solicitudes de crédito fiscal.

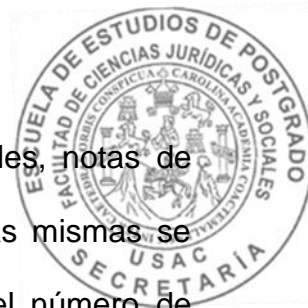
Conforme con lo anteriormente expuesto, el régimen de devolución de IVA más adecuado porque la Compañía obtendrá la devolución del efectivo en un periodo aproximado de 1.5 meses; además, le permitirá obtener la devolución del 100 % de la solicitud realizada, no hay auditoria previa por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que son los factores principales para optar en este régimen de devolución.



CONCLUSIONES



1. Al analizar el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas del artículo 23 al 25 bis, se concluye la importancia de conocer cada uno los aspectos que se deben considerar en los diferentes regímenes devolución y determinar el más adecuado para una empresa que dedica a la exportación de servicios.
2. Se establecieron las ventajas y contingencias que pueden surgir en los diferentes regímenes para la recuperación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) como el monto a solicitar, los plazos para ingresar los expedientes, y los requisitos para ingresar los expedientes ante la Administración Tributaria o bien ante el Banco de Guatemala.
3. Se concluye en el análisis de los artículos 23 al 25bis del decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los artículos del 21 al 26bis contenidos en el reglamento del Impuesto al Valor Agregado, para que una empresa que se dedica a la exportación servicios puede realizar la solicitud sus exportaciones tienen que ser igual o mayor al 50 % de sus ventas totales o bien que no puedan compensar el crédito.
4. Se concluye con la investigación los requisitos que debe reunir la documentación de soporte por las compras y adquisición de servicios que



respaldan el crédito fiscal como las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito, recibos de pago, escrituras públicas y que las mismas se encuentren emitidas a nombre del contribuyente y contenga el número de identificación tributaria, que se encuentra registradas en libros de compras y en la contabilidad y que dichas compras estén relacionadas a la actividad económica del contribuyente, para que proceda la devolución.

5. Derivado de la hipótesis planteada, se confirma que, desde el punto de vista tributario de no poder compensar el crédito fiscal por IVA acumulado para una empresa dedicada a la exportación de servicios, son el desconocimiento del marco tributario y normativo aplicable y no contar con una adecuada asesoría tributaria, así como no generar débitos fiscales para compensar contra el crédito fiscal generado por la empresa, es el factor principal que ocasiona que las empresas acumulen crédito fiscal y no puedan compensarlo con debito fiscales generados por ventas locales de forma recurrente y el régimen más adecuado por la nueva normativa tributaria es Régimen Especial Electrónico a los exportadores.



REFERENCIAS

Acuerdo gubernativo 4-2005, Modificaciones al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de La Actividad Exportadora y de Maquila.

Acuerdo gubernativo 425-2006 del Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

Acuerdo gubernativo 5-2013, Organismo Ejecutivo, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Acuerdo gubernativo 533-89, Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Guatemala, 1989.

Arriaga, E. (2018). *Finanzas públicas*. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.

Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal y sus reformas.

Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y sus reformas.

Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas.

Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas.



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

Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y sus reformas.

Decreto 4-2019 del Congreso de la República, Ley para la Reactivación Económica del Café.

Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

El Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios (capítulo 17).

García Vizcaino, C. (1996). *Derecho tributario*. Ediciones De Palma

Giulliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho financiero*. De Palma.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (s.f.). *Historia de la Tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)*.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible* (3.^a ed.). Abeledo Perrot.

Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario* (3.^a ed.) Abeledo Perrot.

Jefe de Gobierno de la República, Código Civil, decreto ley 106.

Matus Benavente, M. (1956). *Finanzas públicas*. Jurídica.

Ortega C. (2008). *Derecho tributario: Parte general. Derecho presupuestario*. Civitas.

Ortega, J. (1946). *Apuntes de derecho fiscal*. Civitas.

Ossorio, M. (1989). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Heliasta.

Programas de Cátedras de la OMC| FLACO. (s.f.). *El nuevo mundo de las exportaciones: los servicios*.



Robles, M. (2006). *El rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría en la ciudad de Quetzaltenango*. [Maestría en Consultoría Tributaria.

Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Occidente.

<http://postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/ba7b77b0237b46d690cad369cdc1b56de61b81e2.pdf>

Sainz de Bujanda, S B (1977). *Sistema de derecho financiero* (vol. 1). Facultad de Derecho de Estudios Fiscales. Universidad.

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111866.pdf>

Valde Costa, R. (1996). *Instituciones de derecho tributario*. De Palma.

Valdés Costa, R. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. Ibfd Publications

Villegas, H. (1996). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. De palma.

Referencias digitales

(s.f.). Empresa. <https://www.mheducation.es/bcv/guide/capítulo/8448184459.pdf>

Crecimiento, comercio exterior y libre comercio.

http://www.cadtm.org/spip.php?page=imprimer&id_article=979

Sistema de información sobre comercio exterior.

http://www.sice.oas.org/trade/cafta/caftadr/chapter1_5s.asp





ANEXOS

Anexo 1 Exportación de Servicios, S. A. Crédito fiscal acumulado Enero a diciembre, 2019 (Cifras en quetzales)

Mes	Monto
Enero	427,500
Febrero	119,700
Marzo	171,000
Abril	34,200
Mayo	68,400
Junio	188,100
Julio	17,100
Agosto	136,800
Septiembre	171,000
Octubre	222,300
Noviembre	85,500
Diciembre	68,400
Total	1,710,000

Anexo 2 Exportación de Servicios, S. A. Bases legales de solicitud de devolución de crédito fiscal IVA

Regímenes de devolución	Artículos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado
Régimen general	Art. 23 y Art. 23 "A"
Régimen optativo	Art. 23 y Art. 24
Régimen especial	Art. 23 y Art. 25
Régimen especial electrónico	Art. 23 y Art. 25 bis



Anexo 3
Exportación de Servicios
Del periodo de (enero a diciembre 2019)
(Cifras expresadas en quetzales)

Mes	Exportación	Local	Total
Enero	1,618,750	-	1,618,750
Febrero	1,618,750	-	1,618,750
Marzo	1,618,750	-	1,618,750
Abril	1,618,750	-	1,618,750
Mayo	1,618,750	-	1,618,750
Junio	1,618,750	-	1,618,750
Julio	1,618,750	-	1,618,750
Agosto	1,618,750	-	1,618,750
Septiembre	1,618,750	-	1,618,750
Octubre	1,618,750	-	1,618,750
Noviembre	1,618,750	-	1,618,750
Diciembre	1,618,750	200,000	1,818,750
Total	19,425,000	200,000	19,625,000
Porcentaje de ventas	99 %	1 %	100 %

Como se pudo observar en la tabla anterior, el 99 % de las ventas que obtuvo la Compañía durante el periodo de enero a diciembre 2019, están relacionados con la exportación de servicios y el 1 % es local.

Anexo 4
Análisis de premisas en la exportación de servicios



Premisa Legal	Cumple
1. La prestación de servicios se realiza en territorio nacional	Sí
2. cumplidos todos los trámites legales	Sí
3. El beneficiario no tiene residencia dentro del territorio de la República de Guatemala.	Sí
4. Las divisas han sido negociadas conforme con la legislación cambiaria vigente.	Sí

Derivado de lo anterior, se pudo constatar que se cumple con los requisitos establecidos en el artículo 2) de la ley de IVA “La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a utilizarse en el exterior, siempre y cuando las divisas se hayan negociado conforme con la legislación cambiaria vigente”. Adicionalmente el decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas. En su artículo 7) tiene regulado las exenciones generales, en su numeral 2) “Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del artículo 2 numeral 4 de esta ley”.



Conforme con lo indicado anteriormente, este tipo de transacciones comerciales no genera débito fiscal al momento que nazcan a la vida jurídica. El factor mencionado en el párrafo anterior ocasiona que la Compañía este acumulado su crédito fiscal mes a mes, debido a que no lo puede compensar contra un debito fiscales debido a que su actividad principal de ingresos de la empresa se encuentra exenta.

Anexo 5
IVA acumulado
Del periodo de (enero a diciembre, 2019)
(Cifras expresadas en quetzales)

Año	Mes	Descripción	Monto
2019	Enero	Crédito fiscal	427,500
2019	Febrero	Crédito fiscal	119,700
2019	Marzo	Crédito fiscal	171,000
2019	Abril	Crédito fiscal	34,200
2019	Mayo	Crédito fiscal	68,400
2019	Junio	Crédito fiscal	188,100
2019	Julio	Crédito fiscal	17,100
2019	Agosto	Crédito fiscal	136,800
2019	Septiembre	Crédito fiscal	171,000
2019	Octubre	Crédito fiscal	222,300
2019	Noviembre	Crédito fiscal	85,500
2019	Diciembre	Crédito fiscal	68,400
	Total		1,710,000



Anexo 6

Universidad de San Carlos de Guatemala
Escuela de Postgrados Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Maestría en Derecho Tributario

Cuestionario para encuesta de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

Nombre del Estudio: Recuperación del Impuestos al Valor Agregado en el régimen general, optativo, especial y especial electrónico.

Cuestionario N°: _____

Lugar y fecha: _____

Nombre de la persona encuestada: _____

Entrevistador: Gustavo Ortiz

1. ¿Conoce cuáles son los regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado?

Sí.... No....

2. ¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen general?

Sí.... No....

3. ¿Con base en su experiencia recomienda el régimen optativo para realizar la solicitud de devolución de IVA de una empresa que se dedica a la exportación de servicios?

Sí.... No....



4. ¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen especial?

Sí.... No....

5. ¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen especial electrónico?

Sí.... No....

6. ¿Con base en su experiencia que régimen de solicitud recomienda a una empresa que se dedica a la exportación de servicios?

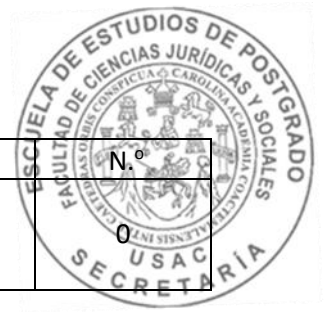
.....

Anexo 7

Universidad de San Carlos de Guatemala
Escuela de Postgrados Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Maestría en Derecho Tributario

En nuestra investigación realizamos entrevistas a 10 profesionales conformado por contadores públicos y auditores y abogados expertos en el proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

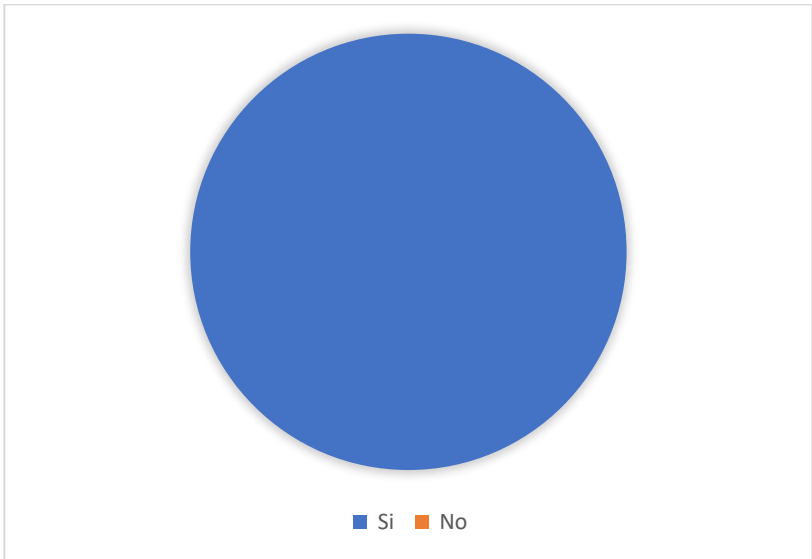
El fin de la entrevista era ampliar nuestro conocimiento que régimen es el adecuado para una empresa que se dedica a la exportación de servicios al momento de realizar una solicitud. A continuación, detallo las conclusiones obtenidas en las entrevistas realizadas.

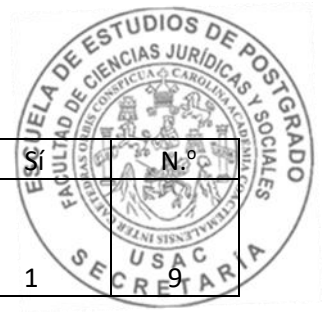


Descripción	Sí	N.º
¿Conoce cuáles son los regímenes de devolución del Impuesto al Valor Agregado?	10	0

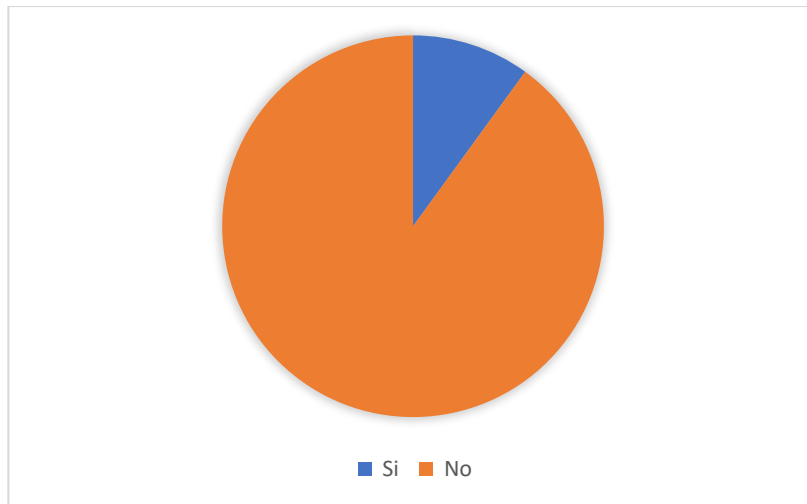


Descripción	Sí	N.º
¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen general?	10	0





Descripción	Sí	N.º
¿Con base en su experiencia recomienda el régimen optativo para realizar la solicitud de devolución de IVA de una empresa que se dedica a la exportación de servicios?	1	9

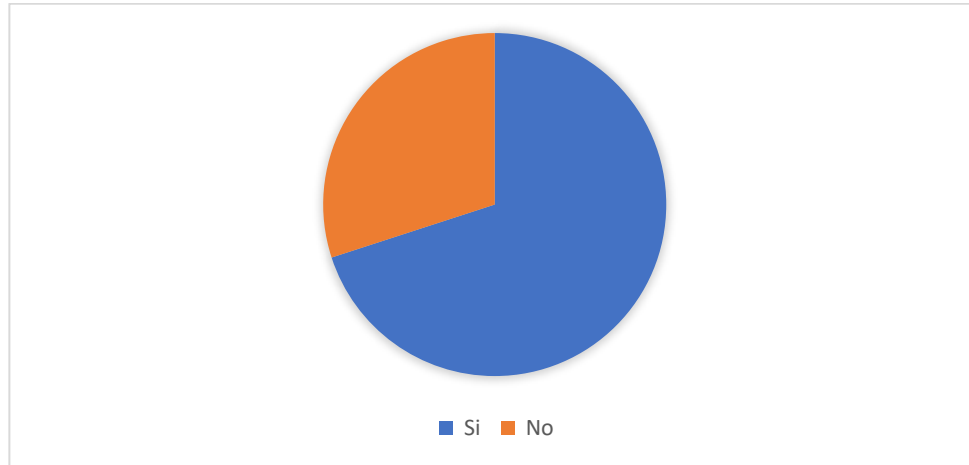


Descripción	Sí	N.º
¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen especial?	10	0





Descripción	Sí	N.º
¿Conoce el procedimiento de solicitud en régimen especial electrónico?	7.00	3.00



Descripción	General	Optativo	Especial	Especial electrónico
¿Con base en su experiencia que régimen de solicitud recomienda a una empresa que se dedica a la exportación de servicios?	1	1	2	6

