

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



**IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL
REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO

GUATEMALA, AGOSTO DE 2023

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

**IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA
DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL
REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2023

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:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodriguez
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
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 Chévez Juárez

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Ricardo Ambrosio Diaz Diaz
Vocal:	Licda.	Anabella del Rosario Orellana Reyna
Secretario:	Lic.	Cesar Augusto López Lólez

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	Douglas Ismael Alvarez
Vocal:	Lic.	Albert Clinton Whyte Bernard
Secretario:	Lic.	Maynor Leonel Florian Carbonell

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



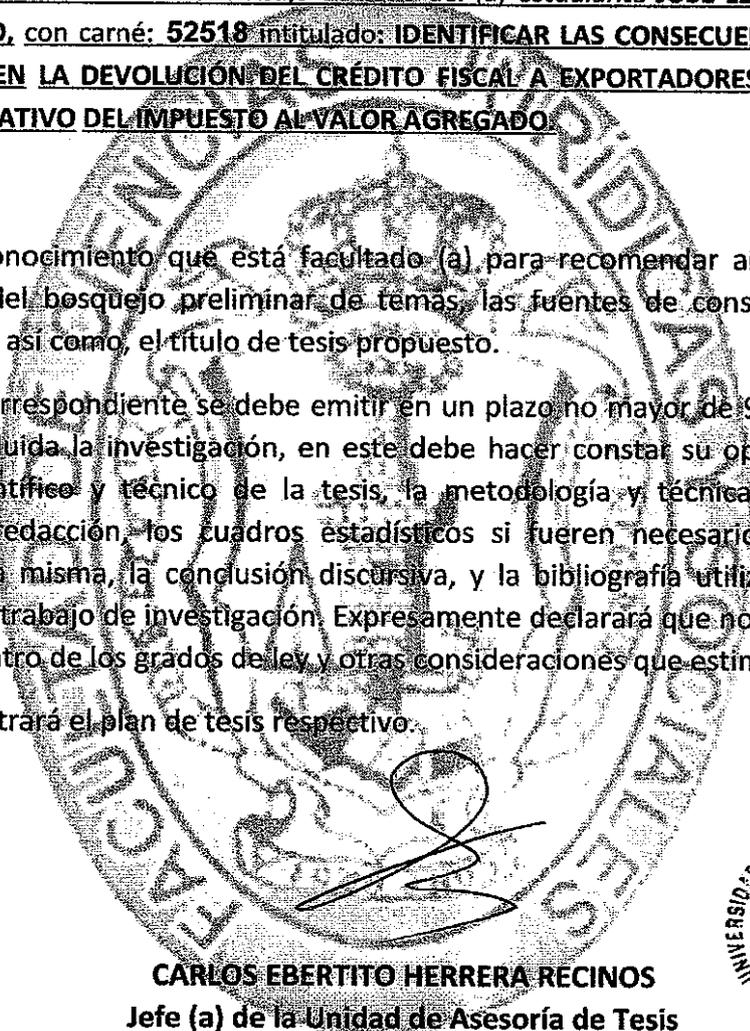
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 17 de mayo del 2022

Atentamente pase al (a) Profesional, **ZONIA MABEL BERGANZA FIGUEROA**
 Para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO**, con carné: **52518** intitulado: **IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
 Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



JPTR

Fecha de recepción 08/08/2022

(f) Zonia Mabel Berganza Figueroa
 Asesor (a)
 (Firma y sello)

LICENCIADA
 Zonia Mabel Berganza Figueroa
 ABOGADA Y NOTARIA

Col. #
 10,077





Guatemala, 31 de agosto de 2022

Doctor
Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Estimado Doctor Herrera Recinos:

De acuerdo al nombramiento de fecha recaído en mi persona, he procedido a revisar la tesis del Auditor Público y Contador **JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO**, intitulada: tesis intitulada: **"IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**, en virtud de lo analizado me permito emitir el siguiente:

DICTAMEN:

- I. En cuanto al contenido científico y técnico de la tesis, el estudiante analizo jurídicamente lo fundamental, y al practicar el análisis correspondiente, del intitolado: **"IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**.
- II. En dicha tesis se utilizó suficientes referencias bibliográficas acorde al tema en cuestión, por lo que considero que el perito contador resguardo en todo momento el derecho de autor, elemento indispensable a tomar en cuenta para el desarrollo de la investigación. De manera personal, me encargue de guiar al estudiante en los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de la investigación científica.
- III. En la investigación, el Contador Público y Auditor, utilizó el método analítico, interpretando la Constitución Política de la República de Guatemala, instrumentos internacionales y normativa ordinaria. La técnica utilizada fue la documental, la cual se utilizó para recabar datos de diversas fuentes bibliográficas acerca del tema.
- IV. En cuanto al desarrollo de los capítulos, el sustentante desarrollo adecuadamente cada uno, en virtud, que aporó el contenido necesario, acorde a la investigación, pues en los mismos se especifica claramente el problema en

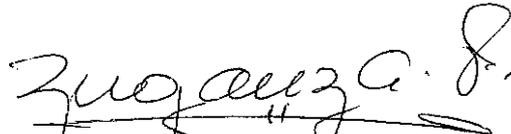


CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”.

- V. En la conclusión discursiva el Contador Público y Auditor, hace alusión al problema consistente en: **"IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL REGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”.**
- VI. Declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley del estudiante y otras consideraciones que estime pertinente y que puedan afectar la objetividad de dicho dictamen.

Considero que el trabajo de tesis del Contador Público y Auditor, JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO, efectivamente reúne los requisitos de carácter legal, motivo por el cual me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, de conformidad con los requisitos establecidos en el Artículo treinta y uno (31) del normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Atentamente:


Lic. Zonia Mabel Berganza Figueroa
Abogado y Notario
Colegiado Activo 10077

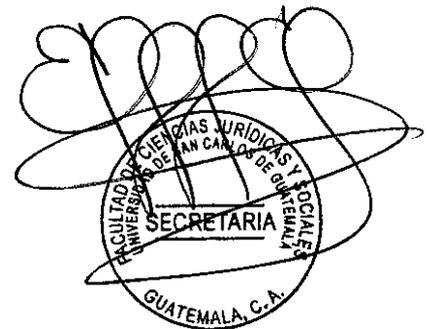
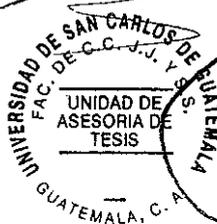
LICENCIADA
Zonia Mabel Berganza Figueroa
ABOGADA Y NOTARIA



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, diez de mayo de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JOSÉ LEÓN PENSAMIENTO MONTENEGRO, titulado IDENTIFICAR LAS CONSECUENCIAS GENERADAS DEL ATRASO EN LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN OPTATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO





DEDICATORIA

A DIOS: Por haber permitido la culminación de esta meta.

A MIS PADRES: José León Pensamiento González y Dora Celia Montenegro Prado de Pensamiento, por haberme apoyado en todos mis logros.

A MI HERMANA: Bianca Janet Pensamiento de Argueta, con amor fraternal.

A MI FAMILIA: Mi esposa Sonia del Carmen Velasco Mejía, mis hijos Juan Carlos, José León, José Manuel, Aura Lucia, mis nietos María Celeste, José Julián y Mará Paulina, con todo mi amor.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, por haber brindado la oportunidad de superarme profesionalmente.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que por medio de su enseñanza me permitieron adquirir los conocimientos necesarios para la culminación de esta carrera profesional.



PRESENTACIÓN

Las consecuencias generadas por el atraso en la devolución del crédito fiscal a contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, es provocada por la acumulación de expedientes los cuales no son resueltos conforme la ley, lo que ha causado la acumulación de cantidades de expedientes que suman totales millonarios en quetzales pendientes de devolver, provocando perjuicio económico jurídico a los contribuyentes respectivos.

Este estudio corresponde a la rama del derecho tributario y administrativo. El período en que se desarrolla la investigación es de abril de 2021 a noviembre 2021, en la ciudad de Guatemala, departamento de Guatemala. Es de tipo cuantitativa. El sujeto de estudio fue la devolución del crédito fiscal; mientras que el objeto de estudio fue, identificar las consecuencias generadas del atraso en la devolución del crédito fiscal a los exportadores inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto al Valor Agregado.

Concluyendo con el aporte científico de evidenciar la necesidad de que, el incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del pago de la devolución del crédito fiscal; el cual es ilegal, atenta contra los principios constitucionales en materia tributaria, que afectan los intereses patrimoniales jurídicos de los contribuyentes exportadores de bienes y servicios, y en general, todos los que se encuentran en el presupuesto establecido por la ley.



HIPÓTESIS

Las consecuencias generadas por el atraso en la devolución del crédito fiscal a exportadores inscritos en el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado, que conlleva a la violación de principios tributarios establecidos en la Constitución Política de República de Guatemala, tales como la prohibición de confiscación de bienes, la justicia tributaria y la capacidad de pago, resultando a la vez en consecuencia económica por la pérdida indebida del patrimonio de dichos contribuyentes y, como consecuencia el enriquecimiento sin cauda del Estado, y esto se debe a procedimientos y practicas arbitrarias por parte del Estado.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En el desarrollo de esta investigación se comprobó la hipótesis presentada, en el sentido de que las consecuencias generadas por el atraso en la devolución del crédito han provocado la existencia de expedientes pendientes de resolver de varios periodos fiscales que incluyen cantidades millonarias en quetzales sin ser devueltas, aspecto jurídico que es ilegal y que atenta contra la seguridad económica, jurídica y constitucional de los contribuyentes que se encuentran sin recibir el pago que por derecho les corresponde.

El incumplimiento en resolver el pago del crédito solicitado, atenta contra los principios constitucionales en materia tributaria, establecidos en nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, así como los intereses patrimoniales de los contribuyentes que se encuentran en el presupuesto establecido por la ley, para solicitar dicha devolución.

Entre los métodos que se emplearon para la validación de la hipótesis formulada, están: el analítico, el deductivo e inductivo y el dialectico para la elaboración del razonamiento que sustentaron los aspectos científicos y jurídicos; con lo que se puede ampliar el conocimiento y perspectiva del tema en estudio. Asimismo, fueron de utilidad las técnicas de investigación documental, bibliográfica y de campo.



INDICE

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

CAPÍTULO I

1. Finanzas públicas.....	1
1.1. Finanzas públicas.....	1
1.1.1 Recursos patrimoniales.....	4
1.1.2. Empresas estatales.....	5
1.1.3. Recursos gratuitos.....	5
1.1.4. Recursos por sanciones patrimoniales.....	5
1.1.5. Recursos monetarios.....	6
1.1.6. Recursos del crédito público.....	6
1.1.7. Recursos tributarios.....	6
1.2. Derecho financiero.....	7
1.3. Derecho tributario constitucional.....	9
1.3.1. Principios que lo rigen.....	11

CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	19
2.1. Antecedentes.....	19



Pág.

2.2. Definición de tributos.....	20
2.3. Clases de tributos.....	21
2.4. La relación jurídica tributaria.....	23
2.5. Elementos de la relación jurídica tributaria.....	26
2.5.1. Elementos personales.....	26
2.5.2. El hecho generador.....	27
2.5.3. El objeto impositivo.....	28

CAPÍTULO III

3. Devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes y servicios.....	31
3.1. Devolución tributaria.....	31
3.1.1 Antecedentes.....	31
3.1.2 Definición de devolución tributaria.....	34
3.1.3 Naturaleza jurídica de la devolución tributaria.....	36
3.1.4 Clases de devolución tributaria.....	37
3.2. Análisis de la devolución tributaria.....	37
3.2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	38
3.3. Elementos de la devolución tributaria.....	39



3.4. Regímenes de devolución establecidos en la Ley del Impuesto al Valor

Agregado..... 40

3.4.1. Procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor

Agregado..... 42

CAPÍTULO IV

4. Consecuencias generadas del atraso en la devolución del crédito fiscal a exportadores

inscritos en el régimen optativo del impuesto al valor agregado..... 53

4.1. Violación a los principios constitucionales en materia tributaria..... 56

4.2. Incumplimiento en los plazos establecidos por la ley..... 59

4.3. Consecuencia económica patrimonial de cada contribuyente que solicitan
la devolución del crédito fiscal..... 60

4.4. El incumplimiento de la ley por parte del Estado..... 64

CONCLUSION DISCURSIVA..... 67

BIBLIOGRAFIA..... 69



INTRODUCCIÓN

El atraso en la devolución del crédito fiscal a contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado es provocado en especial por la acumulación de expedientes que no son resueltos conforme la ley y que trae como consecuencia una acumulación de millones de quetzales pendientes de devolver, siendo el resultado de ello un perjuicio jurídico de índole económico para los contribuyentes y violación a los principios constitucionales en materia tributaria.

En el estudio realizado se determinaron que, principalmente existen tres consecuencias por el atraso en el procedimiento administrativo en la petición de la devolución del crédito fiscal, siendo la primero la transgresión a los principios constitucionales en materia tributaria, la segunda se enmarca en la parte económica patrimonial de cada contribuyente debido a que no cuentan en forma inmediata con esos fondos que le pertenecen para seguir efectuando sus operaciones normales, además de que al recibir el pago atrasado no es sujeto de recibir intereses y por último la tercer consecuencia es el incumplimiento de las entidades facultadas por ley, para recibir, tramitar y pagar los adeudos como lo son la Superintendencia de Administración Tributaria, el Ministerio de Finanzas Públicas y el Banco de Guatemala.

El objetivo de la investigación es establecer que el incumplimiento en el pago de la devolución tributaria es cual es ilegal, atenta contra los principios constitucionales en materia tributaria, afectan los intereses patrimoniales jurídicos de los contribuyentes



exportadores de bienes y servicios y en general de todos los que se encuentran en presupuesto establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El contexto de la investigación se dividió en cuatro capítulos, el primer capítulo lo refiere el tema de las finanzas públicas, derecho financiero y derecho tributario constitucional, señalando los aspectos generales de cada uno; el segundo capítulo se conforma por el tema de los tributos, antecedentes, definición de tributos, clases de tributos, relación jurídica tributaria, elementos de la relación jurídica tributaria; el tercer capítulo lo conforma el tema de la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes y servicios, realizando un breve análisis de la devolución tributaria y el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el cuarto capítulo lo conforma el análisis de las consecuencias generadas del atraso en el pago de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes establecidos en la ley, que abarca los principios constitucionales en materia tributaria, las consecuencias económicas a los contribuyentes y la ilegalidad de la falta en el pago.

Los métodos empleados durante la elaboración del trabajo son, principalmente, el analítico y el sintético, y las técnicas documentales y de fichas bibliográficas. Debiéndose de establecer que es evidente en la actualidad la violación de los derechos humanos de los menores de edad en procesos de institucionalización debiéndose en resguardo e interés superior del niño aplicar y mejorar las condiciones para procesos de desinstitucionalización.



CAPÍTULO I

1. Finanzas públicas

Los antecedentes históricos de las finanzas públicas son variados dependiendo de la época histórica y del régimen social que se vivía en cada época, por lo que podemos encontrar diseños financieros en la antigüedad en que además de que los ciudadanos cubrieran con su patrimonio los gastos del Estado también se obtenían riquezas por medio de las guerras y las conquistas de otros pueblos.

1.1. Finanzas públicas

“De modo general se puede afirmar que las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, se observa gran predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del monarca, como minas y tierras”.¹

Podemos mencionar práctica financiera en Grecia, Egipto y Roma sin contar con fundamento de este hecho, ya que el poder de imperio del Estado no permitía la discusión de los asuntos públicos con los súbditos.

¹ García Vizcaino, Catalina. **Derecho tributario**, Tomo I. Pág. 3



La evolución del Estado generó nuevas necesidades tales como “La defensa, la administración de justicia, la educación y la seguridad interior”², lo que suponía sistemas tributarios adecuados para obtener los recursos suficientes para el mantenimiento de las funciones del Estado, surgiendo también variados sistemas para la obtención de ingresos.

El Estado realiza un gran número de actividades, las cuales históricamente han variado conforme ha ido evolucionando su concepción, así tenemos que el Estado Liberal (liberalismo) que se extiende hasta la primera guerra mundial, se reducía la acción del Estado a sus funciones más esenciales y a la simple vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada protectora del dejar hacer, dejar pasar.

Pasamos luego al intervencionismo en el cual el Estado se ve obligado a intervenir a causa del desarrollo capitalista y específicamente los monopolios, “Para evitar abusos y disminuir la inquietud social”.³

De tal manera que, en el transcurso del tiempo, el Estado ha participado en el desarrollo económico y social que dependiendo de la época y las necesidades existentes podemos encontrar conceptos como Estado gendarme, Dirigismo, Neoliberalismo, etc., que han basados sus actuaciones dependiendo del momento histórico siempre con la consigna de lograr un bien común.

² **Ibíd.** Pág. 8

³ **Ibíd.** Pág. 8



“Dentro de los antecedentes constitucionales, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Capítulo III, Deberes y Derechos Cívicos y Políticos, establece que todos debemos contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Esta disposición se encuentra respaldada con principios constitucionales tributarios, tales como los de legalidad, de capacidad de pago, de irretroactividad, de justicia equidad y de no confiscación”.⁴ Estos principios actúan como límites del Estado en su manifestación más pura del poder de imperio.

Las finanzas públicas tienen como objeto principal examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos; es necesario para entender dicha actividad recurrir a cuatro nociones fundamentales íntimamente vinculadas entre sí. Estas son: necesidad pública, servicio público, gasto público y recursos públicos.

“Las necesidades públicas son las que nacen de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado”⁵, estas necesidades son variadas y se incrementan en relación directa con el incremento de la población, nacen por la interrelación humana y se deben regular con normas de convivencia para armonizar, resolver diferencias y castigar las infracciones que se originan de la misma interrelación.

⁴ Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios**. Págs. 32 y 33

⁵ Villegas, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 2



“Los servicios públicos son las actividades que el Estado realiza para procurar la satisfacción de las necesidades públicas”⁶. Estos son inherentes a la soberanía del Estado debido a que solo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable.

Los gastos públicos son las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades de la población, mediante la prestación de los servicios correspondientes, lo cual introduce la necesidad del Estado de obtener los recursos necesarios para soportar las erogaciones respectivas.

El Estado cuenta con varias fuentes de generación de recursos, entre los cuales se puede mencionar los siguientes:

1.1.1. Recursos patrimoniales

Son los ingresos que el estado obtiene con bienes de dominio público como de dominio privado.

Los bienes de dominio público pueden ser por causas naturales como ríos, lagos, mares, playas y artificiales como, calles, puertos, carreteras etc. Los bienes de dominio privado son aquellos que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas que afectan a determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión u otra contratación. Dentro de estos bienes podemos mencionar tierras

⁶ *Ibíd.* Pág. 7



públicas, explotación de bosques, concesión de minas, liquidación de bienes confiscados etc.

1.1.2. Empresas estatales

Las empresas públicas son unidades económicas de producción que en ocasiones forman parte de la administración general con cierta independencia funcional o en otras ocasiones son descentralizadas con independencia funcional total, aunque sujetas a control estatal.

1.1.3. Recursos gratuitos

Estos se obtienen en forma voluntaria de terceros nacionales e internacionales, sin que el Estado utilice su poder de imperio para obtenerlos. Dentro de estos podemos mencionarse: donaciones nacionales y legados de particulares, donaciones internacionales o de Estados extranjeros

1.1.4. Recursos por sanciones patrimoniales

Una de las potestades del Estado es asegurar el cumplimiento de las normas que regulan las relaciones sociales, el quebrantamiento de estas normas causa su intervención judicial y como consecuencia generan ingresos patrimoniales por medio de sanciones y penalidades.



1.1.5. Recursos monetarios

Debido a que el Estado tiene el manejo de la banca central, puede acudir a la emisión de moneda para la obtención de ingresos, esta alternativa principalmente se utiliza en los períodos de crisis económica del Estado

1.1.6. Recursos del crédito público

Los empréstitos son recursos extraordinarios que pueden ser limitados a circunstancias excepcionales.

1.1.7. Recursos tributarios

Constituyen la mayor parte de los ingresos con los cuales los países cubren sus erogaciones, provienen de las exacciones coactivas de la riqueza a todo contribuyente que se encuentra en el presupuesto del hecho generador determinado en las leyes.

“El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio y por virtud de ley”⁷. Una de las características de estos la obligatoriedad que se fundamenta en el poder coactivo con que cuenta el Estado, de tal manera que las prestaciones voluntarias que recibe quedan fuera de los tributos, así

⁷ García Vizcaino. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 41



como otras liberalidades que efectúe como la venta de bienes del Estado, suscripción de empréstitos, etc.

La obligatoriedad manifiesta en ambas definiciones que se encuentra en vínculo directo con el poder de imperio del Estado, prescinde de la voluntad del obligado como insta del negocio jurídico, de tal manera que la relación jurídica se genera en forma unilateral, por lo que la limitación al poder de imperio es el límite formal establecido en el principio de legalidad que indica que "*nullum tributum sine lege*", es decir, no hay tributo sin ley anterior.

1.2. Derecho financiero

El Estado requiere de los medios económicos necesarios para llevar a cabo el ejercicio de sus funciones, nos encontramos entonces entre necesidades y satisfactores, los cuales son resueltos por medio de: a) obtención de recursos, b) manejo de los recursos obtenidos y c) utilización de los recursos, es en estos casos donde aparecen las Finanzas Públicas.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina *finer* que significa terminar o pagar. Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no solo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma con que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar. Por finanzas se debe entender la materia relativa a los recursos económicos.



Aplicado a nuestro campo este concepto, las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y efectúa para la consecución de sus fines.

Las finanzas públicas han dado lugar a una serie de conceptos, principios e instituciones relativos a los fenómenos de la obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos con que cuenta el Estado para la realización de sus fines. Estos conocimientos se encuentran sistemáticamente en una ciencia, la cual se denomina ciencia de las finanzas o ciencia de la hacienda.

Los diversos tratadistas de la materia han pretendido explicar su naturaleza con base en las diferentes especialidades, por un lado, el mayor número de estudios partiendo de su contenido económico, pretenden enfocarla como una ciencia netamente económica y aplican los principios de esta disciplina para explicar su existencia.

Otros autores tratan de enfocarla desde el punto de vista político en virtud de que los criterios de obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado se encuentran a cargo de un ente de esta naturaleza, además de que su objeto se debe dirigir hacia la satisfacción de los grupos sociales que integran la población. En este mismo sentido, pero dando mayor importancia a las necesidades de los habitantes, la escuela sociológica considera como base primordial el aspecto social.



No faltan criterios que por considerar toda la actividad del ente público sujeta a un conjunto de normas que regulan su actuación, dan una importancia considerable al aspecto jurídico, base fundamental del funcionamiento de un Estado, y las finanzas públicas un contenido preponderadamente jurídico.

La integración de las definiciones mencionadas en las diferentes disciplinas, concuerdan con los diferentes aspectos como que las finanzas públicas tienen un contenido económico por la obtención y utilización de recursos, un contenido político debido a que la determinación de la forma en que se obtendrán los recursos y la determinación de las prioridades para utilizarlos es encargado a un sujeto político y por ultimo un contenido jurídico que contiene normas que regula su las relaciones jurídicas, para la obtención de los recursos y la utilización de estos.

1.3. Derecho tributario constitucional

El derecho constitucional es la rama del derecho que se encarga de analizar y controlar las leyes fundamentales que al Estado en su relación con los ciudadanos y entre los diferentes órganos del mismo.

En relación al derecho tributario constitucional, "...Es el conjunto de normas y principios que surgen de la constitución y cartas, referentes a la delimitación de competencia tributaria... y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él..."⁸.

⁸ *Ibíd.* Pág. 219



“La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley más importante en cuyo alrededor giran todas las demás leyes de la república. Es la ley fundamental que sirve para establecer los principios y los derechos de los guatemaltecos y para establecer la organización jurídica y política del Estado de Guatemala”⁹, en materia tributaria los principios están establecidos en el Capítulo IV Régimen Financiero, que comprende desde el Artículo 237 al 243.

Pero adicional al capítulo mencionado, dentro del desarrollo de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran principios que complementan las garantías y derechos de las personas que se encuentran en los presupuestos establecidos en la ley para contribuir con los gastos del Estado, dentro de estos principios podemos mencionar los siguientes:

- Artículo 1: La obligación del Estado en la protección de la persona y la familia.
- Artículo 2: El deber del Estado en garantizar a los habitantes la justicia, la seguridad de la persona.
- Artículo 15: Irretroactividad de la ley.
- Artículo 12: El derecho de defensa.
- Artículo 28: El derecho de petición.
- Artículo 29: El libre acceso a tribunales y dependencias del Estado.
- Artículo 31: Acceso a archivos y registros estatales.
- Artículo 41: Protección al derecho de propiedad.

⁹ De León Carpio, Ramiro. **Catecismo Constitucional**. Pág. 16



La licenciada Monterroso en su libro de Fundamentos Tributarios, realiza un análisis de los principios fundamentales del derecho tributario establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los que mencionamos a continuación:

- Legalidad y reserva de ley
- Capacidad de pago
- Igualdad
- Generalidad
- Proporcionalidad
- Irretroactividad
- Prohibición de la doble o múltiple tributación
- No Confiscación
- Equidad y justicia tributaria.

1.3.1. Principios que lo rigen

Los principios constitucionales pueden ser definidos como aquellos principios generales del derecho, que derivan de los valores superiores, en cuanto que especificación de los mismos, que vienen reconocidos en el ámbito de las normas constitucionales.

Estos principios son esenciales para el entendimiento del derecho tributario constitucional sobre todo en los aspectos en los cuales deben de generarse y ante el entendimiento de la generalidad de los distintos preceptos que esta rama del derecho desarrolla



considerando que estos deben de desarrollarse de forma individual para mejor entendimiento.

- **Principio de legalidad y reserva de ley:**

Establece “Que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*)”¹⁰, este principio se divide en dos presupuestos a saber, el primero es el principio de legalidad que instituye que no puede existir un tributo sin una ley previa y el segundo el de reserva de ley que establece que dicha ley debe ser sancionada por los medios legales correspondientes.

Este principio limita al poder del Estado para que ninguna otra entidad con poder de imperio pueda adjudicarse el derecho de crea impuestos a su antojo; la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 establece:

Artículo 239. Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al congreso de la república, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;

¹⁰ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 190



- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación tributaria. 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.

- **Principio de capacidad de pago.**

La capacidad de pago es la aptitud económico-social que tiene una persona natural o jurídica para contribuir con el sostenimiento del Estado, puede enfocarse también “Considerando la posibilidad de un individuo en contribuir con el sostenimiento del Estado, más no un sacrificio”.¹¹

El Artículo 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que:

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias, serán estructuradas conforme a la capacidad de pago”.

¹¹ García Vizcaino. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 55



Observamos que dentro de la estructura del Artículo se incluye otras garantías constitucionales como lo son los principios de justicia y equidad tratados en el título anterior.

Héctor B. Villegas en su libro de Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributación, indica lo siguiente: “A su vez, la capacidad contributiva es la base fundamental donde parten las garantías materiales que la Constitución, otorga a los habitantes, tales como generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad”; denota este principio la importancia que tiene dentro del ordenamiento constitucional tributario.

- **Principio de igualdad:**

A los iguales por igual y a los desiguales por desigual establece la máxima de Aristóteles, es la obligación de tratar en forma igual a circunstancias iguales y hacerlo en forma diferente cuando no sean similares; el principio de igualdad “Garantiza que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base de todos los impuestos y de las cargas públicas”.¹²

El Artículo 4 de La Constitución Política de la República de Guatemala establece que “En Guatemala todos los seres humanos somos iguales en dignidad y derechos”; en materia tributaria la igualdad abarca tanto seres humanos a los contribuyentes individuales como a las entidades jurídicas o morales.

¹² **Ibíd.** Pág. 202



- **Prohibición de doble o múltiple tributación:**

La licenciada Monterroso en su libro Fundamentos de la Tributación, hace referencia al tratadista Juan Carlos Luqui, en relación al principio de doble o múltiple tributación, quién manifiesta: "... Habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por un mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos".

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 establece:

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

- **Principio de Irretroactividad de la ley:**

Este principio "Tiene su base en la máxima *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo si no se encuentra previamente creada por medio de una ley, y en la misma ley deben encontrar plenamente identificados sus elementos, por lo que el cobro y



fiscalización del tributo se principia a hacer efectivo después de la creación de la respectiva ley”.¹³

- **Principio de justicia tributaria:**

La justicia es el valor máximo que persigue el Derecho en su aplicación, y la justicia tributaria es el valor más importante del derecho tributario, ya que persigue que se paguen y se cobren los tributos con justicia, a fin de que cada uno de los ciudadanos deudores cumplan con su obligación sin ver debilitado su patrimonio y sin que disminuya sus recursos.¹⁴

- **Principio de no confiscación:**

Manifiesta Villegas en su libro de Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, que “Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta”.

Apoyando el principio de justicia tributaria, este principio prohíbe la confiscación tanto en la creación y cobro del tributo, así como en el aspecto sancionador, que limita que los cobros accesorios por faltas a las leyes tributarias sean confiscatorios, como una protección al derecho de propiedad.

¹³ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 33

¹⁴ **Ibíd.** Pág. 33



El Artículo 41 de la Constitución Política de República de la República de Guatemala indica que: "... Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido".

Las garantías y principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala indican que: el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común y entre sus deberes están los de garantizar a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

Estos deberes son procurados mediante el gasto público constituido por las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines, consistente en la satisfacción de las necesidades públicas, presupone entonces que el Estado debe valorar dos conceptos fundamentales:

- "Seleccionar qué necesidades se consideran públicas para que sean satisfechas por el Estado, y
- Determinar la intensidad y la urgencia de tales necesidades y la posibilidad material de satisfacerlas".¹⁵

¹⁵ **Ibid. Op. Cit.** Pág. 31





CAPÍTULO II

2. Los tributos

Los tributos son importantes para el funcionamiento del Estado, es la forma en que pueden agenciarse de fondos económicos para garantizar a sus habitantes el cumplimiento de sus necesidades como seguridad, salud, educación, vivienda, etc.

2.1. Antecedentes

Podemos encontrar antecedentes tributarios en el período pre hispánico donde la gente trabajaba en obras que ordenaba el poder político y en ocasiones entregaba productos especiales de su región, en la época de las monarquía hereditaria de Egipto existía una nobleza poderosa que poseía toda la tierra y solo podía ser ciudadano el que podía contribuir con bienes propios a los gastos públicos y sociales, los gastos corrientes del estado se cubrían con el patrimonio real y solo recurrían a las contribuciones en ocasiones extraordinarias.

Así podemos recorrer las civilizaciones en donde se encuentran diferentes motivos y métodos de cobrar tributos, por ejemplo, en Roma se cobraban tributos para entrar a las ciudades o pasar por los puentes, también se cobraban tributos por la tenencia de esclavos y para otorgar libertad a estos, además se conoce del cobro de tributos por las ropas finas que usaban.



Pero todos estos han sido modelos desarrollados a las necesidades de cada época, y con el desarrollo del Estado estos modelos han tenido que evolucionar a modelos más complejos para adaptarse a cambios como el mercantilismo, comercialismo, liberalismo, etc. con el propósito de obtener los recursos necesarios para la realización del bien común.

En relación al desarrollo del derecho financiero y el derecho tributario, hacemos referencia a lo mencionado por la licenciada Monterroso que indica: "... Es un área del Derecho, poco estudiada y bastante olvidada de los estudiosos del derecho en general ya que se ha dejado sujeta en manos de los especialistas de las ciencias económicas por lo que es a finales del siglo XX que se principia a identificar esta nueva rama del derecho tributario".

2.2. Definición de tributos

Catalina García Vizcaíno: "El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley".

Héctor B. Villegas: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".

Giuliani Fonruge mencionado por García Vizcaíno: "El tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".



Del análisis de los conceptos arriba indicados, analizamos que los diferentes tratadistas concuerdan en los siguientes conceptos:

- La obligatoriedad de la prestación
- El poder de imperio que ejerce el Estado para exigir el cumplimiento
- La existencia de una ley previa para exigir el pago del tributo.

En nuestra legislación podemos encontrar que el Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 en el Capítulo II Tributos, cuenta con una definición indica lo siguiente:

Artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

2.3. Clases de tributos

La doctrina reconoce como tributos los siguientes:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Tasas



El Código Tributario de Guatemala Decreto 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 10, establece las clases de tributos:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras

El presente trabajo de tesis tiene relación principalmente con el Impuesto al Valor Agregado, únicamente incluiremos definiciones relacionadas con impuestos, presentados por la Licenciada Sonia Eugenia Calderón Contreras en su trabajo de tesis, que mencionamos a continuación:

- “Sabine menciona a Montesquieu quien define como: el impuesto es la porción de los bienes que el ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre lo que le queda y para gozar de estos placenteramente.
- De Juano establece: es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.



- Para Ahumada, el impuesto es una cuota parte en dinero, recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”.

El Código Tributario en su Artículo 11, establece una definición de impuestos el cual indica lo siguiente:

“El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

2.4. La relación jurídica tributaria

Las relaciones jurídicas surgen de las interacciones sociales de donde nacen, modifican y extinguen derechos y obligaciones que son reguladas por normas jurídicas, nos referimos entonces del deber ser.

En la relación jurídica tributaria surgen diferentes obligaciones entre las que se encuentran las de dar, de hacer, de no hacer y dejar de hacer y otras que surgen de relaciones más concretas.

La relación jurídica obliga a uno o más sujetos al cumplimiento de una o más obligaciones y da derecho a otros sujetos a exigir el cumplimiento de las mismas.



La relación jurídica tributaria reconoce al tributo como uno de los elementos más importantes, por ser el vínculo jurídico que une a los contribuyentes con el Estado, siendo esencialmente una obligación de dar coloca al contribuyente como sujeto pasivo del tributo ante el Estado como sujeto activo.

El tratadista Héctor B. Villegas manifiesta sobre la relación jurídica tributaria que “Si la vinculación entre plurales sujetos significa la facultad concedida a un sujeto para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación (necesariamente normada) es una relación jurídica”.

Carlos Giulliani Fonrouge mencionado por la Licenciada Monterroso, indica que es: “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.

El Código Tributario, Decreto 6-91 establece un concepto legal el cual indica lo siguiente:

“Artículo 14. 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 realizar el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter de personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.



En el caso de la relación jurídica tributaria es el Estado el que exige determinado comportamiento a los sujetos pasivos que se encuentra en el presupuesto establecido por la ley, que al configurarse da origen a un esquema básico de vinculación, a una obligación tributaria.

Como arriba mencionamos, la relación jurídica tributaria surge obligaciones de dar hacer, no hacer, las cuales analizadas por la Licenciada Monterroso implican lo siguiente:

- “Obligación de dar: refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- Obligación de hacer: que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar las declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridad fiscales sin los requisitos que señalen las leyes
- Obligación de no hacer: el sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas.
- Obligación de tolerar: Implica al ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad”.¹⁶

¹⁶ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 122



2.5. Elementos de la relación jurídica tributaria

El concepto establecido en la Real Academia Española indica que elemento es la “Parte constitutiva o integrante de algo”, de tal manera que para que exista una relación jurídica en general debe existir los sujetos físicos o morales, tiene que existir un vínculo jurídico y un objeto.

En el caso específico de la relación jurídico tributaria los elementos están constituidos por:

- Elemento personal
- Hecho generador
- Objeto impositivo

2.5.1. Elementos personales.

Se encuentra compuesto por sujeto activo quien es el Estado que es encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el contribuyente quien es el sujeto pasivo que debe cumplir con la prestación establecida en la ley. Adicionalmente el sujeto pasivo se divide en:

- Deudores, quienes son los directamente responsables de realizar el pago;



- Agentes de retención, son los responsables de retener a los sujetos pasivos el impuesto respectivo al realizar el pago o acreditamiento que se efectúa en la compra de bien o servicio contratado y trasladarlo;
- Agente de percepción, perciben el tributo del pago efectuado por los responsables en la venta de bienes y servicios.
- Responsables, son sujetos pasivos por deuda ajena y que a la vez se dividen en:
 - a. Responsables por deuda ajena, quienes no son contribuyentes, pero por disposición expresa de la ley, deben cumplir con la obligación tributaria.
 - b. Responsable por representación, son representantes quienes, sin afectar su patrimonio, son responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, ejemplo: representantes legales, padres, tutores, etc.

En el caso de los agentes de retención o percepción, están obligados a restituir las cantidades retenidas o percibidas a la administración tributaria.

2.5.2. El hecho generado

Es el presupuesto establecido en la ley que, al configurarse en tiempo y espacio, da origen a la obligación de dar por parte del sujeto pasivo, el cual debe estar descrito en forma clara



y precisa en la ley, para que los sujetos pasivos sobre los que recae la obligación tributaria sean protegidos con certeza jurídica.

Los elementos del hecho generador son los siguientes:

- Elemento objetivo: “Es la cosa, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona que lleva a cabo el hecho, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto”.¹⁷
- Elemento subjetivo: “Es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo”.¹⁸

2.5.3. El objeto impositivo

El objeto impositivo varía en relación al tributo respectivo, por ejemplo, la ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, en el Artículo uno indica lo siguiente:

1. La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. Arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

¹⁷ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 132

¹⁸ **Ibíd.** 132



5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
6. Los retiros de muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal de su familia, ya sea de su misma producción, o comprados para la reventa, o a la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario salvo cuando se trate de bienes perecederos, caso fortuito de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos, de fuerza mayor debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delito contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que haya sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
8. La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de esta ley.





CAPÍTULO III

3. Devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a exportadores de bienes y servicios.

En este capítulo se desarrolla lo relacionado con la devolución tributaria y la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a exportadores de bienes y servicios, haciendo análisis de la diferencia entre devolución del pago de lo indebido y la devolución del crédito fiscal.

3.1. Devolución tributaria

La devolución tributaria está íntimamente ligada a la acción de repetición tributaria, un concepto de repetición en materia tributario lo manifiesta Héctor B. Villegas en su libro de Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, quien indica: "... es aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución."

3.1.1. Antecedentes

Respecto a la devolución de naturaleza tributaria, las mismas son parte de la relación jurídico tributaria pues estas devoluciones son creadas dentro del diseño del tributo, teniendo su fundamento en el principio de legalidad tributaria.



La devolución de naturaleza tributaria encuentra su ubicación en conexión a una prestación que constituye el cumplimiento de una obligación existente y válida; en este caso, el obligado se convierte en acreedor de un derecho de crédito, lo cual evita que disminuya su patrimonio restableciendo una situación anterior y ello porque la norma tributaria le atribuye un derecho de crédito frente al Estado.

Por consiguiente, la devolución tributaria se basa sobre todo en los principios de no confiscación, justicia, capacidad de pago y seguridad jurídica que comprende principios de certeza y legalidad, que le otorgan al obligado el derecho a recobrar su patrimonio porque se ve empobrecido por el cumplimiento de una obligación establecida con anterioridad.

En el caso de Guatemala, la devolución tributaria se relaciona con la devolución del crédito fiscal para exportadores de bienes y servicios que se encuentran inscritos en el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado, esta devolución es un presupuesto instituido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que las entidades tengan la oportunidad de compensar el crédito generados por la adquisición de bienes y servicios ya sean estos nacionales o extranjeros, como sucede con las entidades que realizan sus operaciones en el ámbito nacional quienes lo compensa en forma natural.

De tal manera que el legislador configuró esta devolución dentro de la ley, para que los exportadores de bienes y servicios se encuentren en condición de competitividad frente a la globalización, porque una compensación natural (debito fiscal menos crédito fiscal)



correspondería a cargar dentro de las transacciones internacionales el débito fiscal para que el crédito fiscal sea compensado lo que haría un encarecimiento del precio de venta.

Por consiguiente la devolución del crédito fiscal relacionada se encuentra dentro del hecho generador del impuesto al valor agregado, por lo que esta no se puede configurar dentro del concepto de pago de lo indebido en donde el deudor de la relación jurídica tributaria ha efectuados pagos en exceso y le otorga al contribuyente el derecho de solicitar al Estado la devolución de lo indebidamente pagado, de tal manera que se genera una relación inversa en donde el Estado se convierte como deudor del contribuyente.

En el caso de la devolución del crédito fiscal establecido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se instituye dentro de la relación jurídica tributaria la obligación del Estado de devolver el crédito fiscal que el contribuyente exportador de bienes y servicios paga por las adquisiciones realizadas donde cancela a sus proveedores el crédito fiscal correspondiente, por lo que, por ley el Estado se convierte en deudor de los exportadores.

Ambos casos, tanto en la repetición tributaria como la devolución tributaria, para solicitar el pago respectivo es necesario efectuar una acción administrativa ante el ente encargado de la administración y cobro de los tributos y se fundamenta en los principios constitucionales de legalidad, no confiscación y capacidad de pago, los cuales se ven violados por el incumplimiento de la administración tributaria en no pagar dicha obligación lo que tiene como consecuencia el empobrecimiento de los contribuyentes y el enriquecimiento sin causa del Estado.



3.1.2. Definición de devolución tributaria

Los diferentes tratadistas en derecho tributario definen principalmente lo relacionado a la devolución o repetición tributaria por pagos efectuados indebidamente por los contribuyentes.

Iniciemos por definir que es devolución, la Real Academia Española indica que “Devolución es la acción y efecto de devolver”, incluye una definición de devolución tributaria que indica que la “Devolución tributaria es la restitución a los contribuyentes, por parte de la hacienda pública, de las cantidades indebidamente pagadas”.

Como podemos observar inclusive la definición de la Real Academia Española ubica a la devolución con la acción de repetición que tiene un contribuyente por haber efectuados pagos indebidos al Estado.

Para construir una definición de devolución que sea apegado a las condiciones por la cual se está instituyendo, el impuesto al valor tiene un efecto neutralizador entre los bienes y servicios que se compran y los que se venden siendo el efecto el pago que hay que hacer al Estado de la diferencia positiva que existe entre las dos operaciones, no es el caso de las entidades que exportan sus bienes y servicios donde solo están expuestos al cumplimiento del pago efectuado en las compras y no así en las ventas que efectúan al exterior.

Una de las condiciones sería que en las ventas que efectúen no se pueda cargar el impuesto correspondiente pero específicamente que deben ser entidades que exporten sus bienes y



servicios fuera del territorio nacional, porque existen también entidades que no cargan dicho impuesto y que efectúan sus operaciones en el ámbito nacional pero estas entidades deben ser identificadas como exentas al impuesto al valor agregado y el procedimiento neutralizador es diferente al que nos compete.

Otra de las condiciones que debemos tomar en cuenta es que la devolución debe estar instituida por ley, es decir que el legislador tuvo que tomar en cuenta la problemática en que se encontraban las entidades exportadoras de bienes y servicios que, si trataban de cobrarlo en forma natural, estas entidades se encontrarían fuera del mercado internacional.

Tomando en consideración las condiciones arriba mencionadas podemos hacer una definición de devolución tributaria del crédito al valor agregado, el cual se menciona a continuación: "La devolución tributaria del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, es un derecho establecido en la ley, por lo cual el contribuyente que realiza operaciones sobre las que no cobrará el impuesto tiene el derecho de solicitar al Estado reintegre dichos montos en las condiciones y plazos establecidos en la ley".

El Código Tributario de Bolivia, contiene un concepto más acertado de devolución tributaria el indica lo siguiente:

"Artículo 125. (Concepto). La devolución tributaria es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones



establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos.

3.1.3. Naturaleza jurídica de la devolución tributaria

La devolución tributaria que se obtiene del estudio de la literatura jurídica o de la legislación tanto nacional como extranjera, nos conduce a afirmar que si bien es cierto que no existen formulaciones legales ni doctrinales de que permitan tratarla como una institución jurídica, principalmente que no se trata de la devolución del pago de lo indebido sino que una institución otorgada por ley que le da el beneficio al contribuyente que se encuentra dentro del presupuesto establecido por la ley para solicitarla.

La teoría general sobre la devolución de adeudas tributarias se debe configurar como una institución genérica en donde tenga cabida los dos tipos fundamentales de devolución, ingresos indebidos y devoluciones de naturaleza tributaria, en sus dos aspectos material y formal.

Las teorías relacionadas con los tributos indican que el Estado en su poder de imperio exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, en la devolución tributaria se invierte la relación jurídica ya que es el contribuyente que solicita al Estado que cumpla con lo establecido en la ley, siendo una relación que se configura entre el contribuyente y el Estado concluimos que la naturaleza jurídica sigue siendo de derecho público.



Es de hacer notar que la devolución ha sido objeto de los tributaristas recientemente, por las interrelaciones que presenta con todos los temas de la teoría general, ya sea sustanciales como procedimentales, y sobre todo, porque en esta materia se combinan en definitiva, las dos exigencias de fondo de todo gravamen, por un lado, la tutela del contribuyente expresada en los principios de capacidad contributiva y de legalidad y, por otro lado, la tutela de la administración tributaria expresada en los principios de economía y seguridad.

3.1.4. Clases de devolución tributaria

Como hemos mencionado en los párrafos anteriores, la devolución tributaria se ha configurado en dos sentidos uno de ellos que se origina con el pago de lo indebido por tributos ilegítimamente pagados que genera una acción de repetición contra el Estado y la devolución de tributos legítimamente establecida en la ley que genera una relación jurídica tributaria en relación inversa entre el Estado como sujeto pasivo y el contribuyente como sujeto activo.

3.2. Análisis de la devolución tributaria

Es necesario para este título hacer un análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, en relación a lo establecido en la devolución del crédito fiscal a exportadores y a las contribuyentes que se encuentran configurados en la ley.



3.2.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala

El Impuesto al Valor Agregado, fue instituido por el gobierno de facto del General Ríos Mont con el Decreto 72-83 del mes de julio de 1983, “Dicho impuesto formaba parte de un plan de acción del gobierno para combatir la crisis económica que atravesaba el país además de ser una condición del acuerdo alcanzado con el Fondo Monetario Internacional (FMI), sobre un préstamo concedido un año atrás”.¹⁹

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto de naturaleza indirecta que grava la transferencia de bienes y la prestación de servicios entre empresas, actividades profesionales y contribuyentes individuales, siendo los consumidores finales los últimos afectados en la cadena de transferencia no trasladan el impuesto que pagan.

El Impuesto al Valor Agregado no es percibido directamente por el Estado, sino por el vendedor en toda transferencia de bienes y servicios, los intermediarios tienen el derecho de reembolsar el impuesto que pagan a otros vendedores que le precedieron en la cadena de intercambio, siempre que esta ocurra dentro del territorio nacional, no así cuando existe transferencia de bienes y servicios a nivel internacional, lo que genera que las entidades exportadoras paguen el impuesto por el consumo interno pero cuando exportan no están en condiciones de reembolsar el impuesto pagado a otros vendedores.

¹⁹ www.prensalibre.com. Ley del Impuesto al Valor Agregado (Consultado el 12 de enero de 2022)



Esta situación es generada por la concurrencia de los contribuyentes guatemaltecos en el mercado internacional que con el propósito de contar con precios competitivos no están en condiciones de cargar ningún impuesto, por lo que no existe recuperación natural del impuesto tal y como fue concebido.

Por lo tanto, el legislador dentro de la configuración del impuesto considero que los contribuyentes exportadores de bienes y servicios tuvieran derecho a reclamar los montos pagados a sus proveedores, creando la figura de la devolución del impuesto cargado en las compras que efectuaban.

3.3. Elementos en la devolución tributaria

Tanto en relación jurídica tributaria como en la devolución tributaria contamos con sujetos y objeto, en la relación jurídica tributaria normal el sujeto activo es el acreedor del tributo o sea el Estado y el sujeto pasivo es el contribuyente o responsable del pago del tributo, siendo la obligación tributaria el objeto de la relación.

En relación jurídica de la devolución tributaria se invierten los sujetos debido a que el Estado se convierte en sujeto pasivo y el contribuyente el sujeto activo, siendo la devolución el objeto de la relación jurídica.



3.4. Régimen de devolución tributaria establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en los Artículos 23, 24 y 25 establecen las bases para solicitar la devolución de crédito fiscal, los Artículos mencionados versan los siguientes:

El Artículo 23: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la relación de las actividades antes indicadas ...”; el análisis de este artículo permite inferir lo siguiente:

a. Sujeto activo:

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan a personas exentas del impuesto.

b. Sujeto pasivo:

El Estado, por medio de Superintendencia de Administración Tributaria, el Ministerio de Finanzas Públicas y el Banco de Guatemala.

c. Procedencia:

El crédito fiscal que se hubiera generado de la adquisición de bienes y servicios directamente ligados por la realización de actividades antes indicadas.



d. Períodos de imposición:

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece cuatro regímenes para solicitar la devolución del crédito fiscal, los que se mencionan a continuación:

i. Régimen general: regulado en los Artículos 23 y 23 "A", que establece que "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que hubiesen generado.... La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados trimestrales o semestrales en caso del procedimiento general, y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el Artículo 25 de esta ley para los calificados en ese régimen.";

ii. Régimen optativo de devolución del crédito fiscal: regulado en el Artículo 24, para los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y servicios. en este régimen el contribuyente debe "presentar solicitud de la devolución del crédito fiscal, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado";

iii. Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores: regulado en el Artículo 25, establece que "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes ... Podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales



(Q. 500,000.00) y el sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00) del crédito declarado....”.

iv. Régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal a los exportadores: regulado en el Artículo 25 bis, establece que “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, y los contribuyentes que se dediquen a la exportación de servicios... tengan derecho a la devolución de crédito fiscal, podrán solicitar a la Administración Tributaria, la devolución del 100% del remanente de este. La devolución se efectuará en períodos mensuales vencidos”.

3.4.1. Procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La ley establece los procedimientos para solicitar el crédito fiscal en los regímenes, General, Optativo, Especial y Especial electrónico.

i) Régimen General

El procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal se encuentra establecido en el Artículo 23 “A” de la ley, contempla varios presupuestos de cumplimiento para los que solicitan devolución trimestral o semestral, los cuales se mencionan a continuación:

“La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad de impuesto al valor



agregado susceptible a devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

La solicitud de devolución deberá ir acompañada de lo siguiente:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la administración tributaria.
- c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestado servicio con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.
- d) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercaderías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.

A requerimiento de la administración tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:

- a) Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los periodos impositivos del impuesto al valor agregado,



en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.

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

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la administración tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.

Una vez completada la documentación antes indicada, la administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el periodo semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución del crédito fiscal.

Si la administración tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe de la administración tributaria”.

En el párrafo octavo del Artículo 23 “A”, encontramos determinado el “silencio administrativo negativo” que establece que “La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente... si



transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el periodo trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la administración tributaria no emite y notifica la resolución respectiva”.

ii) Régimen optativo

En relación al régimen optativo de devolución del crédito fiscal, establecido en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la solicitud de devolución debe cumplir con lo siguiente:

1. Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la administración tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del impuesto al valor agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo Artículo.
2. Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos referente al mismo periodo y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.



3. Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en que conste que el crédito fiscal o solicitado, fue reportado.
4. Estar inscrito en el registro de exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecidas en las literales A) o B) del cuarto párrafo del Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
5. Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen los puntos siguientes:

- a) Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoria generalmente aceptadas.
- b) Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c) Que verificó las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas, que comprobó que las exportaciones fueron recibidas el extranjero por el adquiriente del producto o servicio a efecto de tener certeza en cuento a que los productos mercancías o servicios fueron efectivamente exportados, que cumple con los



porcentajes de exportación establecidos en el Artículo 25 de esta ley para efectos de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente en su respectiva declaración.

- d) 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.
 - e) Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
 - f) Expresar da forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
 - g) Que cumpla con los demás requisitos establecidos en los Artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
6. Otros documentos que conforme la ley deba presentas.
7. En la solicitud que se presenta, 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 fiscal a devolver.

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

Presentada la solicitud y cumplidos los requisitos antes enumerados, la administración tributaria, resolverá dentro del plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la recepción de la misma y enviará al Bando de Guatemala para que proceda a efectuar la devolución la devolución del cien por ciento (100%) del monto del crédito fiscal que no haya sido retenido. El contribuyente presentará al Banco de Guatemala la resolución y notificación respectiva a efecto que le sea devuelto el crédito fiscal correspondiente dentro los (5) días hábiles siguientes.

Lo anterior, no limita las facultades de la administración tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver y tomar las acciones que estime pertinentes.

Asimismo, la administración tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.



El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio de profesional al que pertenezca.

iii) Régimen especial

En régimen especial se encuentra regulado en el Artículo 25, hay que aclarar que el Artículo solo establece el derecho a los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y no incluye exportación de servicios y en el tercer párrafo indica: “La Dirección deberá llevar un registro de exportadores que califiquen a este régimen e informará al banco de Guatemala, por medios magnéticos, quienes están registrados en él”.

Entre los requisitos para incorporarse a este régimen, se encuentra descrito en el párrafo cuarto que indica: “... Los exportadores deberán presentar a la Dirección la documentación que establezca el reglamento.” Para optar a la inscripción el mismo párrafo establece que “La calidad de exportador se comprobará acreditando ante la Dirección uno de los requisitos siguientes:

A. Que sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más lo destine a la exportación.



B. Que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.”

Los plazos establecidos en este régimen son los siguientes:

- El Banco de Guatemala después de comprobar que el contribuyente se encuentra registrado en este régimen, cinco (5) días hábiles para verificar el cumplimiento de los requisitos, trasladará el expediente a la Superintendencia de Administración Tributaria
- La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con treinta (30) hábiles días para efectuar auditoria de gabinete, si procede la devolución ya sea total o parcial, trasladará informe al Banco de Guatemala para que efectúe el pago.
- El Banco de Guatemala después de recibir el informe, hará efectivo el pago de la devolución del crédito fiscal, total o parcial, en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes, acreditando a la cuenta de encaje del banco designado por el exportador.

iv) Régimen especial electrónico

En el régimen especial electrónico de devolución de crédito fiscal a los exportadores, este régimen se encuentra regulado en el Artículo 25 bis., en este régimen si se incluye la exportación tanto de bienes como de servicios.



Establece que podrán solicitar a la administración tributaria la devolución del cien por ciento (100%) del remanente de este, la devolución se efectuará por períodos impositivos mensuales, la Superintendencia de Administración Tributaria debe llevar el registro respectivo de estos contribuyentes.

Para demostrar y calificar dentro de este régimen, deben cumplir con las condiciones siguientes:

1. Que los ingresos totales anuales del año anterior el cincuenta por ciento (50%) o más, se destinen a las exportaciones de bienes y servicios; o, que teniendo un porcentaje menor al cincuenta por ciento (50%) de exportación de bienes y servicios, no puedan compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de las ventas locales.
2. Estar incorporado el régimen de factura electrónica.
3. Utilizar un sistema electrónico para el registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del contribuyente, que incluyan Libro de Inventario, Libro de diario, Libro mayor, Libro de Estados Financieros, libro de compras y ventas de impuesto al valor agregado y otros que considere necesarios.

Para solicitar la devolución del crédito fiscal, el contribuyente deberá usar la plataforma electrónica específica proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, quien validará la información en un plazo de 30 días posteriores a la recepción de la



solicitud, si existen inconsistencia fijará un plazo de 30 días hábiles para que el contribuyente atienda los requerimientos de la Administración.

Si la resolución es favorable, se remitirá al Banco de Guatemala en el plazo de 5 días hábiles para que haga efectivo el pago correspondiente.



CAPÍTULO IV

4. Consecuencias generadas por el atraso en la devolución del crédito fiscal a exportadores inscritos bajo el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado.

Como resultado de la investigación efectuada, identificamos tres consecuencias que se generan del atraso en la devolución del crédito fiscal a exportadores inscritos en el régimen optativo del Impuesto al Valor Agregado y no está de más indicar que no solo este régimen, de entre los mencionados en el capítulo anterior, se encuentra afectado; sino que ello afecta a todos los contribuyentes establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado que tienen derecho a solicitar la devolución del crédito que les corresponde.

A continuación, presentamos las consecuencias identificadas, las cuales serán desarrolladas posteriormente, siendo estas las siguientes:

- La transgresión a los principios constitucionales en materia tributaria, establecidos en nuestra Constitución Política de la República de Guatemala.
- Consecuencia económica patrimonial que afecta a cada contribuyente que solicita devolución del crédito fiscal.
- El incumplimiento de la ley por parte del propio Estado, representado en este caso por la Superintendencia de Administración Tributaria, por el Ministerio de Finanzas Públicas y por el Banco de Guatemala.



Antes de comenzar a desarrollar los temas arriba indicados, es necesario determinar la ubicación dentro de la relación jurídica tributaria de los exportadores de bienes y servicios y, en general, de todos los contribuyentes que se encuentran en el presupuesto establecido en la ley, lo cual se detalla a continuación:

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, los sujetos de la obligación jurídica tributaria definidos en el Capítulo II de dicho cuerpo legal son los siguientes:

- Como sujeto activo, el Estado o el ente público acreedor del tributo.
- Como sujeto pasivo, el contribuyente; quien es el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

En el caso del contribuyente, dicho sujeto se divide en aquel obligado por deuda propia y aquel otro responsable por deuda ajena, de tal manera que los responsables no tienen la calidad de contribuyentes y deben cumplir por disposición de ley con las obligaciones atribuidas.

Adicionalmente, los responsables incluyen también a los agentes de retención o de percepción y son estas las personas responsables designadas por la ley para que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar retención o percepción del tributo correspondiente.

La calidad de los sujetos pasivos que se encuentran establecidos en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se dedican a la exportación de bienes y servicios



o que venden bienes a personas exentas, que tienen derecho a la devolución del crédito fiscal generado por la adquisición de bienes y servicios, es de “agentes de percepción” debido a que en cada transferencia de ventas de bienes y servicios se genera la obligación tributaria de percibir el débito respectivo, siendo el último sujeto en la cadena de transacciones a quien le recae la carga tributaria.

El Capítulo IX de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la forma de determinar la obligación tributaria que, como hemos dicho en oportunidades anteriores, se considera la forma natural de determinar la obligación; dichas disposiciones indican lo siguiente:

“Artículo 19. Del impuesto a pagar. La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.”

En este caso, para cada contribuyente individual se entiende como débito fiscal el que se genera por la suma del impuesto cargada a valor de venta mientras que el crédito fiscal es el que se genera por la suma del impuesto cargado en la adquisición de bienes y servicios; si la diferencia entre estos resulta en que el débito fiscal es mayor al crédito fiscal, dicha diferencia debe ser enterada al fisco y es aquí donde el contribuyente se configura en agente de percepción; por el contrario, la diferencia en el sentido contrario implica que el contribuyente tiene un remanente. Los Artículos 21 y 22 relacionados con el remanente de crédito fiscal, indican lo siguiente:



“Artículo 21. Remanente del crédito fiscal. Si de la aplicación de las normas establecidas en los Artículos precedentes resulta un remanente de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.

Artículo 22. Saldo del crédito fiscal. El saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte mensualmente de la declaración a la administración tributaria, lo puede trasladar a sucesivos periodos impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal. Se exceptúan los casos a que se refiere el Artículo 23 de la presente ley.”

En el artículo 23 arriba mencionado, la ley ya hace la distinción entre los contribuyentes en general y los exportadores y personas que están exentas del impuesto, quienes, tal como se ha dicho, solo pagan el impuesto en sus transacciones de compras, volviéndose de esta forma y hasta que no reciba la devolución del crédito fiscal en contribuyente final del impuesto.

4.1. Violación a los Principios Constitucionales en materia tributaria

Como mencionamos en el primer capítulo, los principios son el origen de las normas; su fundamento consiste en garantizar el respeto a las personas (individuales o morales) y el respeto de las cosas.



En materia tributaria tal principio realza su importancia debido a que los derechos y obligaciones que regula se encuentran enmarcados en una relación jurídica unilateral, teniendo como su principal actor al Estado y su poder de imperio, en su manifestación más pura.

En el desarrollo del presente trabajo de tesis, en el capítulo primero se establecieron cuáles son los principios constitucionales en materia tributaria, específicamente los que podemos encontrar en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Título V, Estructura y Organización del Estado, Capítulo IV, Régimen Financiero, artículos del 237 al 243; sin embargo, dentro de la estructura de la Constitución Política de Guatemala se encuentran otros que, sin encontrarse en este título, violan las garantías de las personas individuales y morales.

A continuación, enumeramos los principios constitucionales que en materia tributaria consideramos son transgredidos como consecuencia en el atraso en la devolución del crédito fiscal. Valga mencionar nuevamente que dichos principios no se encuentran solamente en el Título IV de la Constitución Política de la República de Guatemala:

- Falta de justicia y seguridad jurídica, establecido en el primer título de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 2º. Deberes del Estado, que indica: “Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la República la vida, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”



El atraso en la devolución del crédito fiscal atenta contra la seguridad y la justicia establecidas en el ordenamiento constitucional como un deber primordial del Estado.

- La no devolución del crédito fiscal por parte del Estado tiene como consecuencia la confiscación de bienes, establecida en el Artículo 43, "Protección al derecho de Propiedad", el cual indica: Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

El atraso en la devolución del crédito fiscal genera una confiscación de los bienes de los contribuyentes que se encuentran enmarcados en el presupuesto establecido por la ley, lo cual genera perjuicio económico en la generación de sus actividades.

- Es un derecho establecido por ley en un proceso de legalidad exclusivo del Congreso de la República; aunque el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la Republica de Guatemala en el Artículo 239, "Principio de legalidad", define principalmente las bases de recaudación de los impuestos, la devolución del crédito fiscal queda establecida como un derecho de los contribuyentes.
- Indica el Artículo 243, "Principio de capacidad de pago", que el sistema tributario debe ser justo y equitativo; la justicia se enmarca no solo en haber determinado que los exportadores de bienes y servicios no se encuentran en igualdad de condiciones con relación a los contribuyentes que efectúan operaciones normales dentro del ámbito



nacional, sino que devolver el crédito, hecho que no puede ser cobrado en forma natural o espontánea.

- El principio de equidad, consistente en que en las circunstancias diferentes se tomen acciones necesarias para igualar las condiciones entre las clases de contribuyentes. En este principio se deben considerar las necesidades individuales y las circunstancias de cada contribuyente para que el derecho sea justo y equitativo en cada caso.

4.2. Incumplimiento en los plazos establecidos por la ley

Mientras que la ley establece específicamente los plazos para resolver y devolver al contribuyente el crédito fiscal solicitado, el atraso estimado para el cumplimiento del pago de la devolución se estima en seis años y medio, lo cual atenta contra los derechos de los contribuyentes. A continuación, presentamos un análisis de los plazos para resolver, establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dependiendo de los diferentes regímenes existentes, siendo estos los siguientes:

- a) Régimen general establecido en el Artículo 23 BIS; la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá 30 días hábiles para resolver con respecto al período trimestral y 60 días hábiles para resolver con respecto al período semestral. Posteriormente, emitirá autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución en 5 días. En este régimen las solicitudes son por períodos trimestrales y semestrales.



- b) Régimen optativo establecido en el Artículo 24; la solicitud se presenta ante la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primeros 10 días hábiles después de vencido el período de presentación de la declaración mensual, quien resolverá en el plazo de 10 días y enviará aviso al Banco de Guatemala. El contribuyente con la resolución y notificación respectiva se presentará ante el Banco de Guatemala en el término de 5 días hábiles para hacer efectivo el pago.
- c) Régimen especial y especial electrónico establecido en los Artículos 25 y 25 bis; en este caso, la solicitud se hace ante el Banco de Guatemala. Este procedimiento cuenta con varios plazos, de conformidad con lo siguiente: el contribuyente lo presenta 30 días hábiles después del vencimiento de la presentación de la respectiva declaración; seguidamente, el Banco de Guatemala cuenta con 5 días hábiles para verificar el cumplimiento de requisitos y trasladar el expediente a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien a su vez cuenta con 30 días hábiles para resolver la procedencia o improcedencia. La devolución se hará por medio del Banco de Guatemala 5 días hábiles siguientes a la recepción del informe.

4.3. Consecuencia económica patrimonial sobre cada contribuyente que solicita la devolución del crédito fiscal

En el estudio realizado se determinó como consecuencia de la no devolución por parte del Estado, que para el mes de diciembre de 2017 existían 2,727 expedientes pendientes de resolver, que incluyen solicitudes correspondientes a los períodos desde el año 2013



hasta el año 2017, que suman un total de 3 mil 584 millones de quetzales, según publicación de Prensa Libre del 17 de diciembre de 2017.

En este análisis, la consecuencia se enmarca principalmente en la parte económica patrimonial de cada contribuyente, quien se ve afectado financieramente por ver disminuido su patrimonio que servirá para la continuación de sus operaciones normales. Además, el atraso no genera pagos accesorios de intereses, multas ni mora, como sí lo estipulan las leyes tributarias cuando existe infracción a los deberes por parte de los contribuyentes.

Es necesario hacer referencia al Código Tributario, que establece en su Artículo 61: “Intereses a favor del contribuyente. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, multas e intereses, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a favor...” Sin embargo, la devolución del crédito fiscal no se enmarca dentro de este presupuesto, por lo que el atraso en ningún momento generará pagos accesorios.

Por su parte, la Gremial de Exportadores (Agexport) así como también el Centro de Estudios Económico Sociales (CEES), reconocen la existencia de deficiencias en el retorno del crédito fiscal; por ejemplo:

- “El Centro de Estudios Económicos Sociales establece que para el período comprendido entre los años 2011 al 2019 el Banco de Guatemala y el Ministerio de



Finanzas Públicas ha pagado por ese concepto un total de Q. 14,396.1 millones dando un promedio de Q. 1,599.57 millones por año.

Sin embargo, los requerimientos hechos por los contribuyentes e ingresados a la Superintendencia de Administración Tributaria, suman un total de Q.18,667.40 millones para el mismo período de tiempo, a razón de Q.2,074.15 promedio por año. Esto significa que el Estado ha dejado de devolver alrededor de Q. 4,271.0 millones, una diferencia promedio por año de Q. 474.58 millones para el período bajo análisis.

En términos unitarios, el Centro de Estudios Económicos Sociales (CEES) establece que en el período mencionado se han recibido 18,690 solicitudes de devolución, correspondientes a los regímenes general, optativo, especial y especial electrónico, de los cuales se ha resuelto el 86.5%, quedando pendiente de resolver 2,524 expedientes.

El CEES, en su estudio sobre el comportamiento de la devolución del crédito fiscal para el período 2011-2019, a noviembre de 2019, efectúa un análisis interesante en el que indica que el promedio de años de retraso según información del Ministerio de Finanzas Públicas, es de seis y medio años, y se han establecido que para algunos expedientes se ha resuelto en un período de 19 años”.

Por su parte, la Gremial de Exportadores publicó el 23 de abril de 2018 un estudio efectuado por Urías Gamarro y Natiana Gándara, “en relación a que la Superintendencia de Administración Tributaria autorizó Q. 895 millones para la devolución del crédito fiscal por medio del Banco de Guatemala, esto para aliviar la presa acumulada de los ejercicios



2013, 2014 y 2015, y que además dicha institución reconoce que varios empresarios resistieron en hacer el reclamo por un monto que asciende a Q. 270 millones aproximadamente”.

Dicho estudio hace referencia a la presa de solicitudes que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene pendiente de resolver, presentando para el efecto el cuadro siguiente:

Año 2016	467 expedientes	Q. 659, 548,436.47
Año 2017	674 expedientes	Q.1,030,276,998.92
Año 2018	<u>477 expedientes</u>	<u>Q. 878,605,866.12</u>
Total	<u>1618 expedientes</u>	<u>Q. 2,530,431,301.51”</u>

Ambas gremiales demuestran en sus respectivos análisis la incapacidad y/o falta de voluntad del Estado para cumplir con la obligación de devolver el crédito fiscal establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, el licenciado Oscar Chile Monroy con fecha 1 de febrero de 2018, publicó en el periódico Prensa Libre un artículo titulado “El calvario de la devolución del IVA”, en el que plasma el análisis siguiente:

“...Al analizar las razones por las cuales las devoluciones se han vuelto eternas, una de ellas es por la forma en que se reformó la ley. Desde 1992, año en que entró en vigencia la actual ley, la devolución no tenía mayor problema de tardanza, ya que ese Artículo



originalmente establecía que la petición se tenía por resuelta favorablemente y si transcurrido el plazo de los 60 días no se emitía y notificaba la resolución respectiva y además contemplaba la figura de vales tributarios al portador, que podían ser negociables y utilizados para el pago de cualquier impuesto y por otro lado también indicaba que los montos de crédito fiscal no devueltos como corresponde dentro de los plazos que se establecía, devengaban intereses por mora a favor del contribuyente. Esa forma de regulación ayudaba de alguna manera a que las solicitudes se agilizaran.

Desafortunadamente, a partir de enero del 2001 entró en vigencia el decreto 80-2000 y entre las reformas que introdujo fue la modificación del Artículo 23, se eliminó el silencio administrativo positivo y ahora establece que la petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para él solo efecto de que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de 60 días contados a partir de la presentación de la solicitud, la Superintendencia de Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva...”.

4.4. El incumplimiento de la ley por parte del Estado

La tercera consecuencia es el incumplimiento de la ley por parte del Estado, representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, por el Ministerio de Finanzas Públicas y por el Banco de Guatemala, como responsables directos en la tramitación y devolución del crédito fiscal.



El incumplimiento en el pago de la devolución tributaria es ilegal, atenta contra los principios constitucionales en materia tributaria, afectando los intereses patrimoniales jurídicos de los contribuyentes exportadores de bienes y servicios y, en general, todos los que se encuentran en el presupuesto establecido por la ley.

En el caso de la devolución del crédito fiscal –en la cual se invierte la relación jurídica tributaria convencional y el estado se convierte en sujeto pasivo de dicha relación– en primer lugar, el contribuyente pagó con su patrimonio el monto del impuesto cargado en las compras y en segundo lugar tiene derecho a recuperar dicho impuesto, contando el Estado con la capacidad económica suficiente para hacer efectivo dicho pago.

Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor agregado en el segundo párrafo de su Artículo 23 indica que: “Para efectos de la devolución tributaria del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes y presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones.

El tercer párrafo del mismo artículo faculta al Banco de Guatemala como el responsable de separar el monto para atender las devoluciones del crédito fiscal de conformidad con el Artículo 25.

El Artículo 25, por su parte, indica lo siguiente: “El Banco de Guatemala para atender las devoluciones del crédito fiscal a los exportadores, queda expresamente facultado para



abrir una cuenta específica denominada “Fondo IVA, para la devolución del crédito fiscal a los exportadores”, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común, por un mínimo de 8% de los ingresos depositados diariamente en concepto de impuesto al valor Agregado”.

Por último, el Artículo 23 A, “Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal”, estable el procedimiento que se debe cumplir y faculta a la administración tributaria como ente encargado de recibir y dar trámite a todas las solicitudes presentadas.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El problema detectado es que actualmente La Superintendencia de Administración Tributaria, que es la entidad autónoma encargada de la gestión y administración de los impuesto de Guatemala, no ha cumplido con lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en lo relacionado con la Devolución del Crédito Fiscal a entidades exportadoras de bienes y servicio o a quienes se encuentren en la condición de no poder cargar el impuesto a sus operaciones de ingresos, lo cual se encuentra establecido en los artículos 23 al 25 de dicho cuerpo legal, incumpliendo de esta forma con sus atribuciones y dejando a las entidades mencionadas sin el derecho de recuperar el impuesto pagado.

De tal forma que las entidades que cuentan con ese derecho, se encuentran a merced del poder de imperio del Estado los cuales adema de estar involucrada la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra involucrados el Ministerio de Finanzas Públicas y el Banco de Guatemala. Por lo tanto, son violentados los principios constitucionales en materia tributaria, existe incumplimientos de los plazos establecidos en la ley y genera perjuicio económico jurídico para los contribuyentes que tienen derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal.





BIBLIOGRAFÍA

CALDERON CONTRERAS, Sonia Eugenia. **Exoneración Tributaria como Beneficio Fiscal y su Regulación Legal.** Guatemala 2006

CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal.** Ed. Impresiones Gráficas. Guatemala 2011

CHILE MONRROY, CHILE MONROY, Oscar. **El calvario de la devolución del IVA.** Publicación Prensa Libre 1 de febrero de 2018

GAMARRO, Urias y Natiana Gándara, Gremial de Exportadores, 23 de abril de 2018, Guatemala.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario, Consideraciones Económica y Jurídicas.** Tomo I, 2da. Edición. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos Tributarios.** Ed. Comunicación Gráfica G&A. Segunda Edición. Guatemala 2007

RODRÍGUEZ, María José. **El acto administrativo tributario.** Ed. Ábaco de Rodolfo de Palma. Buenos Aires, 2004

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Ed. Depalma. Buenos Aires 1999

Legislación:

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

Código Tributario. Decreto 6-91 Del Congreso de la República de Guatemala. 1991



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

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo No. 5-2013. 2013

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 Del Congreso de la República de Guatemala. 1998