

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



**LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Y LOS EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO
DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

GLORIA LETICIA RAMÍREZ CRUZ

GUATEMALA, MAYO DE 2009

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

**LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS
EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

GLORIA LETICIA RAMÍREZ CRUZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, mayo de 2009

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidan Ortiz Orellana

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



MELGAR & MELGAR ASOCIADOS
ABOGADOS Y NOTARIOS
BUFETE CORPORATIVO

Licenciado.

Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de la Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencia Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su Despacho.



Respetable Licenciado Castro Monroy:

Me place saludarle deseándole los correspondientes éxitos a cargo de ese Despacho y demás labores profesionales.

En cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, en mi calidad de Asesor del trabajo de tesis de la Bachiller **Gloria Leticia Ramírez Cruz**, intitulado “ **LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS** “, procedente resulta dictaminar respecto a la asesoría ejercida.

- i.-** El contenido objeto de desarrollo, análisis, aportaciones y teorías sustentadas por la autora, ameritó ser calificado de importante y valedero al momento de la asesoría efectuada; circunstancias académicas que deben concurrir y son atinentes a un trabajo de investigación de tesis de grado.
- ii.-** El tema seleccionado por la autora reviste vital importancia y en consecuencia constituye un gran aporte académico para nuestra casa de estudios y el régimen de legalidad.
- iii.-** Se estableció el cumplimiento de los presupuestos de fondo y de forma exigidos por el normativo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior, así mismo del artículo 32 de dicho normativo, el cual hace referencia a los trabajos de tesis de grado.
- iv.-** Por lo expuesto me permito **DICTAMINAR FAVORABLEMENTE**, en el sentido de que el trabajo de tesis de grado de la autora amerita seguir su trámite hasta su total aprobación para ser discutido en su Examen Público de Graduación.

Sin otro particular, me suscribo como su atento y seguro servidor.

Lic. Carlos Giovanni Melgar García
ABOGADO Y NOTARIO

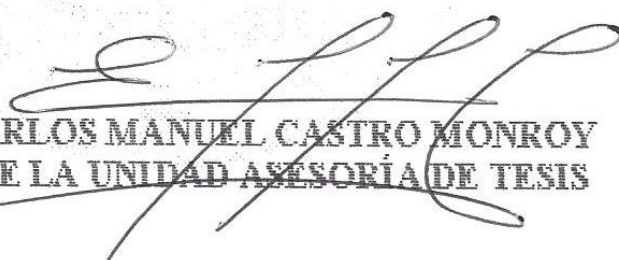
Lic. Carlos Giovanni Melgar García
Asesor, Colegiado 5,912



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, cuatro de agosto de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) JORGE ESTUARDO REYES DEL CID, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GLORIA LETICIA RAMIREZ CRUZ, Intitulado: "LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS".

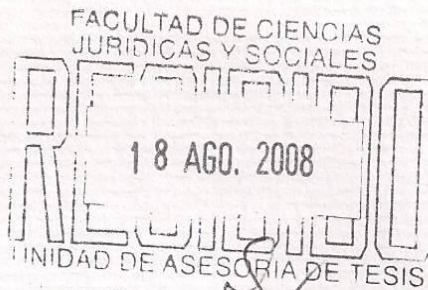
Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, *asimismo*, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para el Examen General Público.


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc. Unidad de Tesis
CMCM/ragm



Jorge Estuardo Reyes Del Cid
ABOGADO Y NOTARIO



Reyes & Asociados
Consultores Jurídicos

Guatemala, 12 de Agosto de 2008.

Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Licenciado Carlos Manuel Castro Monroy
Su despacho.

Estimado Licenciado Castro Monroy:

De conformidad con el oficio de fecha cuatro de agosto de dos mil ocho emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, me permito informar a usted que he revisado el trabajo de tesis de la estudiante **GLORIA LETICIA RAMIREZ CRUZ**, intitulado **“LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”**.

La estudiante **GLORIA LETICIA RAMIREZ CRUZ** en su trabajo de tesis, enfoca con bastante propiedad, la participación de los exportadores como agentes retenedores de Impuesto al Valor Agregado y los efectos jurídicos de incumplimiento como tales de sus obligaciones tributarias. El tema es abordado en una forma sistemática mediante la utilización de la metodología y técnicas de investigación adecuadas, de fácil comprensión y didáctica, abarcando antecedentes, definiciones y doctrina, conclusiones y recomendaciones, así como regulación legal en la materia, apoyando su exposición con fundamento en normas de derecho positivo, lo que hace de este trabajo un documento de consulta y utilidad a quien esa clase de información necesite.

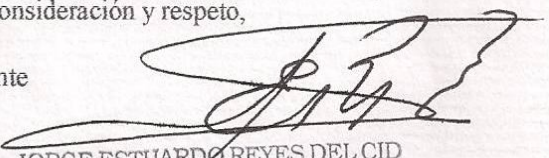
Al trabajo de tesis se le hicieron algunas recomendaciones, las cuales fueron atendidas por la estudiante **GLORIA LETICIA RAMIREZ CRUZ**. Así mismo, la autora aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios, los cuales lo enriquecen, otros pueden ser no compartidos y sujetos a polémica, pero en cualquier caso, se encuentran fundamentados, pues son planteamientos serios y ordenados que demuestran un buen manejo de criterio jurídico sobre la materia.

Es por lo antes mencionado, que considero que el trabajo de investigación llena los requisitos necesarios exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de la Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo que emito **OPINIÓN FAVORABLE** a efecto de que el trabajo sea discutido en Examen Público de Tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted, con muestras de consideración y respeto,

Deferentemente

“ ID Y ENSEÑAD A TODOS ”


JORGE ESTUARDO REYES DEL CID
ABOGADO Y NOTARIO
Col. 4470
Revisor

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinte de febrero del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GLORIA LETICIA RAMÍREZ CRUZ. Titulado LOS EXPORTADORES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS EFECTOS JURÍDICOS DEL INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh



DEDICATORIA

- A DIOS: Por ser fuente de sabiduría que ha guiado mi vida y la de mi familia.
- A MIS PADRES: Catalino Ramírez y María Cruz de Ramírez, por su amor, abnegación y apoyo que siempre me han brindado.
- A MIS HERMANOS: Willian Alberto y Luis Fernando, por su apoyo y cariño incondicional.
- A MIS ABUELITOS: Por sus sabios consejos y oraciones elevadas al creador.
- A MI ASESOR Y REVISOR: Licenciados Giovanni Melgar y Estuardo Reyes, por el apoyo y privilegio de compartir sus conocimientos.
- A MIS AMIGOS: Por su sincera amistad.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala.
En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Por ser forjadora de mis conocimientos intelectuales.

Pág.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario	01
1.1 Su historia	02
1.2 Definición	05
1.3 Características del derecho tributario	05
1.4 Fuentes del derecho tributario	10
1.5 Principios del derecho tributario	14
1.6 Contenido del derecho tributario	16
1.7 División del derecho tributario	17
1.8 Clasificación de los tributos.....	21

CAPÍTULO II

2. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración Tributaria.....	25
2.1 Conceptualización de agente de retención	25
2.2 Definición legal de un agente de retención	26
2.3 Registro de los exportadores como agentes de retención	28
2.4 Promedio de las exportaciones para ser considerado como agente de retención	29
2.5 Requisitos de activación para ser agente de retención	30
2.6 Derechos de los exportadores como agentes de retención	31
2.7 Obligaciones de los agentes de retención	33
2.7.1 Obligaciones del vendedor o prestador de servicios cuando	36

	Pág.
le efectúen las retenciones	
2.7.2 Obligaciones por parte del contribuyente retenido	36

CAPÍTULO III

	Pág.
3. El impuesto al valor agregado	39
3.1 Conceptualización	39
3.2 Conceptualización legal	40
3.3 Características del impuesto al valor agregado	40
3.4 Impuesto sobre tráfico empresarial	41
3.5 Clases de impuestos	41
3.6 Formas de determinar el impuesto al valor agregado	42
3.7 Del hecho generador	43
3.8 Plazos para el pago del impuesto al valor agregado	45
3.9 Base del impuesto en las ventas	46
3.10 Pago del impuesto	47
3.11 Formas de motivar la actividad exportadora	47
3.11.1 Incentivos fiscales del impuesto al valor agregado	47
3.12 Procedimiento para la devolución del crédito fiscal	48
3.13 Requisitos para la devolución del crédito fiscal	53
3.14 Consideraciones generales para la devolución del crédito fiscal	58
3.15 La Ley de Zonas Francas	62
3.16 Beneficios fiscales a los exportadores	63

CAPÍTULO IV

4. Instituciones que apoyan al sector exportador en Guatemala	67
4.1 Definición de exportación	67
4.2 Breve historia de la exportación en Guatemala	68

	Pág.
4.3 El Banco de Guatemala	69
4.4 Ministerio de Economía	70
4.5 Otras instituciones que brindan apoyo al sector exportador	80
4.5.1 El Consejo Nacional de Promoción a las Exportaciones	81
4.5.2 El Comité Permanente de Exposiciones (COPEREX)	81
4.5.3 La Asociación Gremial de Exportadores	82

CAPÍTULO V

5. Los efectos jurídicos del incumplimiento de sus obligaciones tributarias ...	83
5.1 Pasos para realizar los trámites de exportación	84
5.2 Procedimiento según el tipo de exportación	85
5.3 Opciones de pago de los exportadores	89
5.4 Modalidades de pago según el país que se exporte	89
5.5 Criterios para la certificación de mercancías	90
5.6 La Dirección General de Aduanas de Guatemala	91
5.7.1.1. Según la ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento	95
5.7.1.2 Según el Código Tributario	96
CONCLUSIONES	101
RECOMENDACIONES	103
BIBLIOGRAFÍA	105

INTRODUCCIÓN



Con la creación del Decreto 20-2006 que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria (Ley Antievasión), la cual permite a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), contar con herramientas necesarias para ejercer un control y convierte a los exportadores en retenedores de un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que pagarán a sus proveedores el cual trasladarán a la SAT.

Para convertirse en agente retenedor como exportador es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria, le confirme dicha función. Estas retenciones nacieron a la vida jurídica el uno de septiembre del año dos mil seis.

El objetivo general de la presente investigación es determinar la participación del Estado, a través de su órgano fiscalizador la Superintendencia de Administración Tributaria en los agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como analizar la forma y los procedimientos que establecen las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria para evitar la evasión fiscal. Del cual se derivan los objetivos específicos que pretenden determinar si los exportadores cumplen con los requisitos indicados para denominarse retenedores del Impuesto al Valor Agregado, si se les otorga el derecho de la devolución del crédito fiscal y los efectos del incumplimiento de las obligaciones tributarias, los cuáles se encuentran establecidos en el Código Tributario.

Por lo tanto la estructura de la investigación esta dividida en cinco capítulos, de los cuales: el primero hace referencia a la definición, características, división y contenido del derecho tributario que permite la aplicación del método inductivo y tener una visión general del tema objeto de estudio; el segundo define a los agentes de retención, así como indica los procedimientos, derechos y obligaciones de los mismos; el tercero incluye lo referente al Impuesto al Valor Agregado IVA, la forma de devolución del

crédito fiscal, los regímenes y otros incentivos a los exportadores; el siguiente capítulo describe a las instituciones que apoyan al sector exportador en Guatemala y el último capítulo determina los efectos jurídicos que provoca el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado.



Al concluir la investigación se puede establecer que desaparecen las prácticas evasivas de algunos malos contribuyentes que no entregaban las retenciones al fisco, se evita además la falsificación de documentos necesarios para realizar las exportaciones. Sin embargo la solicitud de la devolución del crédito fiscal es un procedimiento complejo y amplio lo que dificulta la devolución del impuesto al valor agregado a los exportadores, debido a que varias solicitudes son resueltas desfavorablemente. Uno de los cuidados que deben tener los agentes retenedores del impuesto al valor agregado es que deben hacer las constancias en el mismo mes y fecha en que es emitida la factura para evitar caer en ilegalidades.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Uno de los recursos de orden público de mayor importancia con el que ha contado el Estado guatemalteco a lo largo de la historia es el tributo, siendo utilizado para cubrir las erogaciones del gasto público en aras de la consecución del bien común. Sin embargo, algunos representantes del poder lo utilizan para enriquecerse, coaccionar y manipular a la población a través de la imposición de una cantidad líquida al pagar los tributos, afectando la conducta económica y cultura tributaria del contribuyente.

Al transcurrir la Segunda Guerra Mundial, se incrementa el número de los Estados, por lo que se amplió la relevancia del tributo como un recurso de orden público con una doctrina tributaria, considerada como parte fundamental de los Derechos Humanos al tener como fin primordial redistribuir la riqueza mediante el gasto social que el Estado debe realizar para la satisfacción de las necesidades básicas de las personas de escasos recursos económicos.

Atendiendo a las necesidades que reclama la población a los representantes del Estado, quienes en ejercicio de la potestad legislativa, se encargan de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 al indicar que: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como, determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las infracciones y sanciones tributarias

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras e las bases de recaudación del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Sabemos que el Congreso de la República de Guatemala, tiene como atribución modificar o derogar los distintos impuestos con el fin de satisfacer los gastos sociales y públicos del país. Sin embargo, actualmente se crean impuestos sin determinar la capacidad contributiva de las personas a quien se dirige. Siendo necesario que los contribuyentes, o los responsables y asesores de éstos en materia tributaria, conozcan los impuestos a que están afectos, las sanciones, las garantías mínimas y los medios necesarios de defensa que puedan emplear ante la Administración Tributaria, como una opción para liberarse de una obligación en el ámbito administrativo tributario.

Las instituciones encargadas de la aplicación y recaudación de los impuestos son muy jóvenes, siendo necesario concienciar a los contribuyentes para que cumplan con las obligaciones tributarias a través de una fiscalización eficiente, logrando así, resultados de beneficio común.

1.1 Su historia

Para determinar el desarrollo histórico del derecho tributario, se debe iniciar por el estudio y comprensión del derecho común, el cual surge y nace con el derecho civil.

El tratadista Héctor Villegas indica que: El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el jus civile romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado. 1

1. Villegas, Héctor. **Curso de finanzas: derecho financiero y tributario**, pág. 40

El derecho público y el derecho privado adolece de una autonomía completa en relación al derecho común, al considerar que existe una relación de carácter general entre ellos mismos. Lo mismo sucede con el resto de las áreas del derecho que se relacionan con el derecho tributario.

Con el transcurso del tiempo, el derecho ha tenido que dividirse en diferentes ramas, siendo necesaria la creación de códigos determinados para cada área. Asimismo, han surgido diversas instituciones, como los tribunales de justicia que cuentan con una competencia delimitada, ésta situación ha originado la apariencia de una supuesta división del derecho, sin embargo el derecho general es único, sólo que con diversas materias específicas.

En la edad media, el pago de impuestos a los ciudadanos era obligatorio y cada Estado era el encargado de determinar el objeto, validez y tiempo en que se debían pagar, esto originó una confusión y abusos por parte de las autoridades recaudadoras de impuestos. Por lo tanto, fue necesario regularlo en leyes.

El término codificar significa: “Reunir en un cuerpo ordenado las leyes o estatutos de una nación.”²

En todos los países es necesaria la codificación de las diversas leyes de carácter jurídico, siendo éstas rectoras del poder de orden tributario y de las relaciones que nacen del ejercicio de dicho acto con los particulares, como sujetos pasivos de ésta relación.

La existencia de las normas tributarias es esencial en la codificación, en lo que respecta a sus elementos como el hecho generador, la base imponible, tipo impositivo, período y exención que deben estar plasmados en una unidad constitutiva de regulación tributaria llamada código.

2. Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española, pág. 839

El primer código tributario nació en Alemania, durante 1919, en donde las leyes formales, sustanciales y de orden general fueron recopiladas en conjunto.

En 1839 nace en México el Código Fiscal de los Estados Mexicanos, basado en el ordenamiento tributario alemán. En 1966 se promulgó un nuevo código con distintas disposiciones materiales, personales y formales al anterior.

En 1966 se creó en Brasil el Código Procesal Nacional, contenía disposiciones de orden procesal las cuales según Jorge Claria eran consideradas como: "Aquellas que se realizan en el seno y como parte de un proceso y que producen efectos en este ámbito, aunque también pueden tener eficacia extra-procesal". 3

El Código anterior contenía disposiciones formales y sustanciales, pero no sancionaba la comisión de algún ilícito tributario.

El Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Vigente desde el año 1991, es el que regula las relaciones de orden jurídico tributario de nuestro país, el cual fue elaborado teniendo como base el Modelo del Código para América Latina presentado en 1963 a América Latina por Giulliani Fonrouge.

Esta normativa entró en vigencia en el territorio de la República de Guatemala, siendo modificado en distintas ocasiones, debido a la necesidad del Estado de cubrir los gastos públicos de la sociedad guatemalteca, debiendo aumentar la carga impositiva para el contribuyente.

El Código Tributario de Guatemala, establece los diversos procedimientos y normas de aplicación general a cualquier tributo tanto en lo procesal, sustantivo y administrativo entre el fisco y los contribuyentes. Se encuentra dividido en cinco títulos, siendo los siguientes:

3. Claria Olmedo, Jorge. **Derecho procesal**; pág. 5

- Las disposiciones preliminares
- La obligación tributaria
- Infracciones y Sanciones
- Procedimiento ante la Administración Tributaria
- De lo contencioso administrativo

1.2 Definición

El autor Carlos Gullianni Fonrouge define al Derecho Tributario como: “Es la forma del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”. 4

Con respecto al tema, el tratadista Héctor Villegas al referirse al derecho tributario, establece: “Es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normativos en sus distintos aspectos”. 5

Entonces el derecho tributario también llamado derecho impositivo o fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos, regulándolos en su nacimiento, cumplimiento, modificación y extinción de las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

1.3 Características del derecho tributario.

Las siguientes características son propias del derecho tributario.

4. Fonrouge Gullianni, Carlos. **Derecho financiero**; pág. 40.

5. Villegas,. **Ob. Cit**; pág.40

La coacción

El vocablo coacción según Guido Gómez de Silva significa: “Violencia física o moral para obligar a una persona a decir o hacer algo contra su voluntad”. 6

Es una característica del derecho tributario, en la cual el Estado guatemalteco utiliza la potestad tributaria como un poder imperativo para la creación unilateral de la obligación de pagar un tributo. Por esa razón, es nominado como sujeto activo de la obligación tributaria y debe cumplir con pagar los tributos aún en contra de su voluntad, asignándole el calificativo de contribuyente o sujeto pasivo.

La coacción normada

En épocas antiguas la potestad tributaria era ejercida de manera arbitraria, sin embargo, actualmente la relación tributaria obedece a características de orden constitucional que son acatadas por el Estado guatemalteco.

Las normas de orden tributario pueden implementarse mediante el pleno cumplimiento del principio de legalidad, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239.

Las normas tributarias funcionan de manera coactiva, debido a que el sujeto pasivo de la relación tributaria debe cumplirla de manera obligatoria.

La tipicidad

Es una de las características del derecho tributario, en la cual el hecho establecido debe estar regulado en la ley y además contar con los elementos básicos que permita

6. Gómez de Silva, Guido. **Breve diccionario etimológico de la lengua española**, pág. 32

cumplir con el hecho generador o imponible, por lo que su acaecimiento produce el tributo a pagar. Cuando una determinada acción, no se encuentra contemplada en la ley como un hecho generador de impuestos, no surge una obligación tributaria y por ende se exime al sujeto pasivo del pago del tributo.

Los tributos en género y en especie

Determina la diferencia entre los distintos tributos en género y especie. El primero es el tributo desde el punto de vista general el cual se clasifica en una diversidad de impuestos, la división de las tasas, contribuciones y arbitrios, plasmados en la legislación vigente. La especie es la clasificación específica del tributo, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) y otros tributos que se encuentran establecidos en las normas tributarias guatemaltecas.

La distribución de facultades de orden tributario entre las provincias y la nación.

Ésta ocurre con frecuencia en los países federados, en los cuales debe existir una exclusiva distinción de los tributos entre provincia y de nación. Por lo tanto esta clasificación no corresponde a la realidad nacional debido a que las facultades de orden tributario son a nivel de toda la república, porque nuestro país no es federado.

La interpretación

No puede aplicarse por analogía sino debe encontrarse regulada en la ley.

La analogía es para Guido Gómez de Silva la: "Relación de semejanza entre cosas distintas". 7

7. Ibid. Pág. 21

En lo referente al derecho tributario no pueden ser creadas figuras por analogía para completar un vacío legal aplicable en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario establece en el Artículo cuarto: Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación en integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Interpretación analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una Ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo cuatro de este Código. Sin embargo, por aplicaciones analógicas no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

La irrenunciabilidad

Es la característica del derecho tributario, la cual no permite renunciar al crédito de orden tributario por parte del Estado guatemalteco. Éste, no tiene la opción de decidir si se cobra o no el tributo de acuerdo a situaciones particulares ocurridas, no debe renunciar a los derechos adquiridos, realizar rebajas, llevar a cabo transacciones, aceptar la sustitución de los contribuyentes deudores, conceder esperas, si no ocurre la existencia de una norma tributaria que los determine y autorice. No puede negociarse con los contribuyentes sino a través de normas tributarias promulgadas por el Congreso de la República de Guatemala.

El autor Vinicio Solórzano Fernández nos indica que la función administrativa del Presidente de la República consiste en: “Dirigir el gobierno y su acción, coordinando la actuación de sus miembros. Convoca y preside las reuniones del Consejo de Ministros, resolviendo los conflictos de atribuciones entre los diferentes departamentos

ministeriales. Refrenda los actos del Rey, y somete a ésta para su sanción establecido constitucionalmente”. 8

La no retroactividad

Es la característica en la cual se determina que la ley no puede tener ningún efecto retroactivo sólo en aquellas sanciones a favor de los contribuyentes, cuando no afecten sentencias firmes.

Retroactividad para Gómez de Silva Guido significa: “Calidad de retroactivo que obra sobre el pasado”. 9

La retroactividad de la ley prevalece sólo en materia penal cuando favorezca al reo, preceptuado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que, si se diera en materia tributaria violaría este principio constitucional.

Las normas tributarias con características sancionadoras regirán para el futuro. No benignas, siempre que favorezcan al infractor y no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

La capacidad de contribuir

Esta característica permite determinar la capacidad contributiva que el contribuyente tiene de acuerdo a las situaciones políticas sociales y económicas que establece la tributación a la cual se encuentre obligado.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para

8. Solórzano Fernández, Vinicio. **Evolución Económica de Guatemala**, Pág. 83

9. Gómez de Silva, Guido. **Ob. Cit.**; pág. 82

el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Todo tributo debe determinarse en atención a la capacidad de las personas individuales o jurídicas, de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad, debiendo de aplicarse la justicia y la racionalidad.

Cubrir el gasto público

Esta característica es la más esencial para el Estado y la que cumple la finalidad principal, de cubrir el gasto público y distribuir los ingresos obtenidos en la satisfacción de las necesidades de la población guatemalteca.

1.4 Fuentes del derecho tributario

Partiendo de lo general a particular, fuente es nacimiento o principio de algo, pero cuando nos referimos a las de derecho tributario, son las distintas formas generadoras de normas jurídicas que establecen derechos y obligaciones.

Dentro de los cursos de introducción al derecho de esta carrera se analizan las fuentes del derecho de tres tipos:

Formales:

“Es el procedimiento o proceso que se da en la realidad institucional o jurídica de un Estado para que se produzcan las normas jurídicas..., siendo la costumbre, la legislación, la doctrina y la jurisprudencia”. 10

10. Villegas Lara, René Arturo. **Elementos de introducción al estudio del derecho**; pág. 87

Reales:

Según el autor Homero Bosch Castro éstas son: “Las que generan al Derecho. Son los fenómenos sociales que contribuyen a establecer la esencia y materia del derecho. Son las circunstancias que obligan a la promulgación de las normas jurídicas como necesidades económicas, culturales, que también pasan a formar parte de la realidad de una sociedad determinada y que determinan el contenido del derecho”. 11

Históricas

“ Documentos que encierran el texto de una ley. Leyes del pasado que no están vigentes”. 12

Fuentes del derecho tributario según la jerarquía de las normas jurídicas

Según la preeminencia de la normas jurídicas tenemos como fuentes de derecho:

La Constitución

En nuestro país es de vital importancia el estudio de los principios de la Carta Magna debido a que contiene disposiciones de orden tributario, entre ellos:

- Principio de capacidad de pago
- Principio de irretroactividad
- Principio de legalidad
- Principio de no confiscación
- Principio de justicia tributaria
- Principio de no doble imposición

11. Bosch Castro, Homero. **Principios generales de derecho**; pág. 37

12. **Ibid.** Pág. 4

La ley

La ley es un proceso confiado al Congreso de la República por mandato constitucional, siendo ésta una fuente primaria del derecho.

En nuestro país las leyes son las fuentes más importantes del derecho tributario, basados en la expresión *nullum tributum sine lege*, no puede cobrarse tributos sin que exista ley previa que los establezca.

Actualmente, contamos con normas tributarias propias, las cuales se encuentran contenidas en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas. Además contamos con leyes específicas y sus reglamentos.

Decreto Ley

“ Una resolución del Poder Ejecutivo que va firmada por el Rey en las Monarquías Constitucionales, o por el Presidente en las Repúblicas, con el refrendo de un ministro, generalmente del ramo a que la resolución se refiere, sin cuyo requisito carece de validez”. 13

Entonces, consideramos que constitucionalmente el Presidente de la República de Guatemala, es el que tiene la facultad de dictar los decretos, para lo que estuviere facultado. Así lo indica el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala: ...e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes; dictar los Decretos para lo que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.

13. Osorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, sociales y políticas**. Pág. 289

Así también, a lo largo de la historia en los regímenes de facto, los gobiernos han ejercido de forma prepotente la creación de normas de acuerdo a sus necesidades e intereses.

Otro aspecto digno de mencionar es que el refrendo ministerial que corresponde en el caso de nuestra materia tributaria es al Ministerio de Finanzas Públicas a través de sus ministros.

Reglamento

“Son un conjunto sistemático de normas jurídicas destinadas a la ejecución de leyes o al ejercicio de atribuciones o facultades consagradas por la Constitución”. 14

Por lo que un reglamento es un instrumento que permite comprender la aplicación de una ley, es decir hace efectiva la aplicación de las leyes ordinarias. En el derecho tributario es común observar que las leyes nos envían a que las obligaciones tributarias las precisa el reglamento.

Tratados Internacionales

Se entiende por tratado internacional a: “El acuerdo formalmente expresado entre dos o más Estados por el que se establece, enmienda, o da fin aun vínculo jurídico preexistente”. 15

Los convenios pueden ser bilaterales si se suscriben con dos estados y multilaterales si intervienen más de dos, dejando una cláusula de adhesión si hubiese otro estado o país que pueda unirse a los signatarios.

14. Pacheco G., Máximo. **Introducción al derecho**; pág. 343

15. Garcini Guerra, Héctor. **Derecho administrativo**; Pág. 59

El objetivo de suscribir estos convenios, es evitar la doble tributación y mejorar las relaciones comerciales y tributarias con otros países.

En nuestro ordenamiento jurídico, particularmente el Artículo segundo del Código Tributario establece que: Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

1.5 Principios del derecho tributario

Son los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de Legalidad

Es: “Llamado también principio de reserva de ley. Es el principio base del sistema jurídico del Estado”. 16

Es la sumisión del Estado ante la ley en el ámbito tributario. Éste no puede cobrar tributos que no se encuentren basados en la ley, donde indique los deberes de los contribuyentes y la forma en que el fisco lo exige. Es un principio de juridicidad donde debe existir una norma jurídica previa.

La expresión latina *nulum tributum sine lege*, significa no hay tributos que no estén basados en las normas constitucionales.

16. Díaz Carmen y Nájera Lizett. **Derecho financiero II**; Pág.

Principio de capacidad de pago

Es la capacidad que tiene una persona de soportar el peso del pago de los impuestos, al ver afectado su patrimonio y por ende la satisfacción de las necesidades esenciales de su núcleo familiar. Por lo que debe considerarse las siguientes comparaciones: Quien tiene más que tribute más, quién menos tiene que tribute menos y quien no tiene que no tribute.

Este principio puede determinarse en los impuestos directos, no así en los indirectos en donde no se efectúa un estudio socioeconómico de los afectos al impuesto.

Principio de igualdad

La legislación tributaria debe dar un tratamiento igual a quienes se encuentren en situaciones similares. Debe dar uniformidad en la carga tributaria, por lo que se deben establecer categorías en los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica.

Para evitar arbitrariedades todos los ciudadanos deben colocarse ante el fisco en iguales condiciones y ser tratados de igual manera, es decir deben pagar lo mismo.

Principio de generalidad

Todos los contribuyentes de conformidad con la ley están obligados a pagar impuestos, lo deben hacer y así evitar la existencia de sectores privilegiados que no pagan los impuestos. No debe existir distinción en el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad o edad.

Principio de proporcionalidad

Este principio obliga a la administración tributaria a que cuando se creen los impuestos,

debe hacer un análisis cuidadoso del impacto que tendrá en el contribuyente, se debe normar el cobro administrativo del tributo y los procedimientos que faciliten su recaudación.

Principio de no confiscación

Determina la prohibición de apoderarse de los bienes de las personas como medidas de orden personal, es decir que se debe proteger y respetar la propiedad privada.

Principio de no doble imposición

Significa que no debe existir la doble o múltiple tributación, esto sucede cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador y en el mismo período impositivo.

1.6 Contenido del Derecho Tributario

Según nuestra legislación se clasifica en dos partes:

Parte general

Esta parte del contenido del derecho tributario comprende las normas que se aplican a los distintos tributos creados legalmente. Se encuentra contenida en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, el cual contiene las disposiciones y procedimientos que el contribuyente debe cumplir para evitar las sanciones tributarias.

El órgano encargado de supervisar las actividades que tengan relación con la recaudación de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria. Ésta comprende dos aspectos: el material y el especial.

- Derecho tributario material: Comprende las normas, las cuáles se refieren de manera general a la obligación de tributar, cómo se origina la obligación, cómo se extingue, determina los elementos del hecho generador, la base impositiva, el elemento temporal, aplicado a la legislación vigente.
- Derecho tributario formal: Es cuando la norma se aplica a un caso en particular, analizando los distintos aspectos contenidos, para determinar el tributo. Su objetivo principal es establecer la cantidad de dinero a pagar, por parte del contribuyente al Estado guatemalteco y la forma de hacerlo efectivo.

Parte especial:

Esta comprende las normas específicas de todos los tributos que forman parte del sistema tributario. En nuestra sociedad, dicha parte se encuentra conformada por los tributos que se encuentran tipificados en normas legales, como por ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1.7 División del derecho tributario

A través de la historia el derecho tributario se ha dividido en diferentes ramas, lo cual ha dado paso al nacimiento de códigos determinados para cada área. Así también, han surgido instituciones propias, encargadas de velar por la correcta aplicación de la justicia tributaria, sumando a esto la competencia de los tribunales al aplicarla. La anterior situación ha llevado a creer en una supuesta división del derecho, sin embargo es solamente uno, el cual se divide en materias de orden específico:

- Derecho tributario sustantivo
- Derecho tributario penal
- Derecho tributario administrativo
- Derecho tributario procesal
- Derecho tributario constitucional

- Derecho tributario internacional

Derecho tributario sustantivo

Lo conforman las normas constitucionales y fiscales específicas, es decir la norma jurídica tributaria que incluye tres conceptos fundamentales: la obligación que es un deber jurídico, acto ilícito siendo la conducta opuesta a ésta y la sanción que es la consecuencia que puede ser aplicada en forma coercitiva a quien no cumpla con la debida obligación.

Es el conjunto de normas jurídicas que contienen obligaciones tributarias de carácter material y sus respectivos ilícitos y sanciones.

Derecho tributario penal

Se refiere a que el incumplimiento de las normas jurídicas relacionadas con los tributos trae como consecuencia un ilícito que esta catalogado en nuestra legislación como derecho tributario penal, al evidenciar que las sanciones corresponden a esta rama del Derecho.

Derecho tributario administrativo

Es el conjunto de normas legales al regular la actividad jurídico administrativa, estableciendo la cantidad de dinero debe ser pagada en concepto de tributo, llamada liquidación; es decir el monto del tributo, el cual está obligado a pagar el contribuyente, en un caso concreto. Siendo determinado por el órgano de administración.

En nuestro caso, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus respectivas dependencias, hacer efectivos los procedimientos fiscales para que se cumplan con las obligaciones tributarias, las operaciones contables, la

declaración de impuestos, los requisitos para estar inscrito, etc.

Para verificar si se está cumpliendo con las disposiciones emanadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede proceder a examinar los documentos en la oficina del órgano de aplicación o a fiscalizar a través de una inspección realizada en las sedes de las oficinas, donde tenga establecido el domicilio fiscal el contribuyente.

Por lo anteriormente expuesto se determina: “En materia tributaria corresponde a la Administración Tributaria conforme a su ley orgánica y al Código Tributario en el cual quedan enmarcados los procedimientos de verificación”. 17

Derecho tributario procesal

Determina el conjunto de actos procesales tributarios realizados para discernir las controversias producidas entre las partes interesadas, por lo tanto se deben establecer los procedimientos administrativos o judiciales a cumplirse en un caso determinado aplicando las leyes fiscales, desde dos ámbitos:

A) Órgano jurisdiccional administrador:

La actividad jurisdiccional es: “ Aquella que se ejerce por determinadas personas investidas especialmente para ello por normas de competencia y consiste en interpretar las normas jurídicas generales a fin de aplicarlas en casos concretos, para dirimir controversias de carácter jurídico producidas entre las partes interesadas”. 18

Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, fiscalizar y determinar

17. Calderón, Hugo. **Derecho procesal administrativo II**. Pág. 67

18. Giulinaí Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero tomo II**. Pág. 606

tributos como los establecen las leyes, así como, emitir sanciones administrativas en la primera fase de un proceso, siguiendo los procedimientos que se encuentran previstos en el Código Tributario y con las limitaciones de defensa que le otorga las normas constitucionales de la República.

B) Actividad jurisdiccional judicial

Ésta la desempeña el órgano jurisdiccional competente a través de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias encaminadas a resolver asuntos entre los entes en conflicto, a través de las disposiciones procesales vigentes aplicables a la resolución de controversias en las que el Estado es parte, actualmente se aplican la Ley de lo Contencioso Administrativo, Código Procesal Penal y la Ley del Organismo Judicial en relación con la Constitución Política de la República de Guatemala.

Derecho tributario constitucional

Por su jerarquía y observancia las normas jurídicas las encontramos con el ordenamiento constitucional determinantes entre las relaciones entre el Estado y los particulares.

Desde el punto de vista estructural en su aplicación el derecho tributario encuentra su sustentación jurídica en la Constitución Política de la República de Guatemala teniendo como objetivo regular la actividad financiera del Estado, siendo base fundamental para la regulación de las normas aplicables en materia tributaria.

Derecho tributario internacional

Actualmente la comercialización de los bienes y servicios especialmente los dedicados a la exportación se derivan de una serie de relaciones jurídico tributarias, siendo las consecuencias fuera de los límites del Estado, constituyendo un problema para el

contribuyente al darse la duplicidad del pago de las obligaciones jurídico fiscales, debido a que incrementan los costos desde el punto de vista económico. Esta práctica se limita a medida que los Estados delimiten el ejercicio de sus facultades tributarias mediante leyes y convenios destinados a compartir la carga tributaria.

Para evitar la doble tributación el autor Mario Aguirre Godoy indica: “Para evitar este problema de carácter económico, los sujetos activos pueden adoptar soluciones de índole jurídico, ya sea directamente de modo unilateral o través de tratados internacionales con los demás Estados que tengan intereses, circunstancia que ha hecho que se propicie la existencia de un derecho tributario internacional”. 19

Esta disciplina comprende las relaciones jurídicas que existen entre dos o más estados a través de los órganos de relaciones exteriores.

1.8 Clasificación de los tributos

Establece el Artículo 10 del Código Tributario: Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Sin embargo la doctrina considera también a las tasas como tributos.

El tributo es cuando se declara una obligación tributaria que debe ser cumplida por el sujeto pasivo y que emana de la administración tributaria determinando la base imponible, la cuantía o la exención de la misma.

Por lo que a continuación se observa una breve descripción de cada uno de los tributos, como lo indica el Código Tributario.

- Impuesto: Según el Artículo 11 del Código Tributario: Es el tributo que tiene

19. Godoy, Mario Aguirre; Pág. 84

como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Es el pago en dinero efectuado por el sujeto pasivo de una obligación tributaria en forma obligatoria.

- Arbitrio: Según lo establece el Artículo 12 del Código Tributario: Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Un arbitrio es: “Un pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitan cumplir con sus obligaciones”.²⁰

Para poder desarrollar obras de inversión social, las municipalidades deben determinar la forma de obtener recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones conforme la ley que rige el gobierno municipal.

Por lo tanto, todos los vecinos están obligados a pagar arbitrios que estén establecidos en ley, debido a que su ingreso constituye un ingreso de beneficio sólo para el municipio que lo recauda.

- Contribución especial y contribución por mejoras: Según el artículo 13 del Código Tributario: La Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el

20. Ossorio. **Ob Cit**; Pág. 9

incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución especial es: “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. 21

“Una contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación; el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”. 22

Concluimos que, éste tributo beneficia al sujeto pasivo con la realización de obras públicas o actividades estatales en concordancia con el gasto que realiza. Las contribuciones especiales son de interés general para una determinada comunidad y las contribuciones por mejoras son beneficios directos y particulares para un contribuyente que se beneficia con la plusvalía inmobiliaria.

21. Chicas. **Ob. Cit**; Pág. 107

22. Giuliani. **Ob. Cit**; tomo II Pág. 100

CAPÍTULO II

2. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria

El Estado de Guatemala debe disponer de recursos económicos para ayudar a resolver los problemas sociales y así reducir los altos índices de pobreza a través del aumento de la recaudación tributaria, generando empleos y motivando el desarrollo de la actividad productiva del país.

Asimismo, se debe reducir la evasión fiscal, la informalidad, las facturas falsas y mejorar la obtención de la información para que la fiscalización que realice la Administración Tributaria sea efectiva.

Es así, como nacen a la vida jurídica las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, llamada también Ley Antievasión, según el Decreto número 20-2006, vigente a partir del uno de agosto del año 2006, surge por la necesidad de crear un impuesto para seguir financiando el cumplimiento de los Acuerdos de Paz. Surge como resultado de las discusiones de la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal debido a la debilidad o ambigüedad en la aplicación de algunas normas tributarias, por lo que fue necesario concebir normas precisas que permitan ejercer un mejor control en la evasión de impuestos.

2.1 Conceptualización de agente de retención

Es un contribuyente calificado por la ley como tal, según el tipo y volumen de operaciones que realiza, el alto nivel de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que permite facilidad de control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Es así como surgen los exportadores dentro de este grupo.

2.2 Definición legal de un agente de retención

Según el Artículo uno de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria indica: Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto de que procedan a retener.

En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como, el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar; banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como, por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del impuesto al valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura....

Las retenciones a las que hace alusión el anterior Artículo, se deben iniciar a partir del uno de septiembre del año dos mil seis debido a que debe presentarse una declaración mensual según el régimen adoptado por el contribuyente. El fin de la Administración Tributaria, es que se realice la recaudación impositiva y se proceda a retener el impuesto al valor agregado, sin embargo se determina que los contribuyentes, tendrán más trabajo debido al tiempo que conlleva la presentación de las retenciones.

Al analizar los porcentajes se pueden definir cinco grupos: los exportadores habituales; los exportadores que gozan de los beneficios del Decreto 29-89 (Ley Maquila y Fomento a la Actividad Exportadora); el Estado, excepto las Municipalidades, las Empresas operadoras de Tarjetas de Crédito y Débito y los Contribuyentes especiales, sin embargo el objeto de este estudio son los exportadores que no gozan de los beneficios del Decreto 29-89, por ende existen desigualdad en el tratamiento de los agentes retenedores y es la Superintendencia de Administración Tributaria quien debe notificarles aunque se encuentre vigente el Decreto 20-2006.

Existen varias tasas de retención al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por lo que existen dos grupos de exportadores: los que tienen beneficios fiscales y los que carecen de ellos. En el caso de los que no gozan de estos beneficios deben retener el 65% del IVA, cuando compren productos agropecuarios y cuando adquieran bienes y servicios distintos a la retención serán del 15%.

2.3 Registro de los exportadores como agentes de retención.

La Superintendencia de la Administración Tributaria creará un registro de exportadores que tengan un promedio mensual de exportaciones igual o menor a cien mil quetzales, para llevar este registro se basará en medios informáticos, electrónicos u otros que estén disponibles para llevar el registro y control de los agentes de retención al impuesto del valor agregado.

Para determinar el promedio mensual de los exportadores se tomará como base el valor total libre a bordo de las exportaciones realizadas durante el año calendario inmediato anterior.

El registro como exportadores debe realizarse en la Ventanilla Única para Exportación (V.U.P.E.) que fue creado según el acuerdo número 790-86, bajo la responsabilidad directa del Ministerio de Economía. En 1998 éste Ministerio a través del acuerdo 575 – 98 delega a la Asociación Gremial de Exportadores de productos no Tradicionales, “AGEXPRONT”, ahora llamado Asociación Gremial de Exportadores “AGEXPORT”, la función de Ventanilla Única para exportaciones, comprometiéndose a poner en marcha el Sistema Electrónico de Autorización de Exportaciones, “SEADDEX”.

Se determina entonces que la ventanilla única para exportaciones es la encargada de brindar la asesoría necesaria para llevar a cabo las exportaciones, indicar los procedimientos para los trámites necesarios así como controlar y registrar todas las operaciones que se realicen en períodos determinados.

Dentro de los documentos que extiende la ventanilla única para exportación están el Número de Código de Exportador, el Formulario Único Centroamericano (FAUCA), Declaración para registro y Control de Exportaciones (DEPREX), Certificados de Origen, Vista Textil (EXTEX), Certificados Fitosanitarios, Certificados Zoosanitarios, del Instituto Nacional de Bosques.

2.4 Promedio de las exportaciones para ser considerado como agente de retención

Según el Artículo uno de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece: Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q 100,000.00) como mínimo serán considerados como agentes de retención...

Al entrar en vigencia esta ley conocida como Ley Antievasión, la Superintendencia de Administración Tributaria notificará a los exportadores y a partir del uno de septiembre del año dos mil seis se iniciará con el proceso de retención del impuesto al valor agregado (IVA).

Una retención es el porcentaje del impuesto al valor agregado que el agente de retención retiene a sus proveedores de bienes y/o servicios, para pagarlo directamente en las cajas fiscales, excepto en el caso de los exportadores calificados como agente de retención.

En el caso de los exportadores que sean considerados como agentes de retención entregarán a su proveedor de bienes y/o servicios, una constancia autorizada y prenumerada por la SAT vía electrónica, en la que se hace constar toda la información de la transacción realizada (fecha de la factura, descripción del bien y/o servicio, valor total y monto retenido conforme al porcentaje correspondiente).

2.5 Requisitos de Activación para ser agente de retención

Según los Artículos 12 al 14 del Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración tributaria indica la activación, suspensión y reactivación para ser considerado un agente de retención.

El Artículo 12 del Reglamento de la Ley que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria dice que la Administración Tributaria mediante notificación, dará aviso al contribuyente de sus activación como Agente de Retención, a efecto que, a partir del período impositivo del Impuesto al Valor Agregado inmediato siguiente de recibida ésta, proceda a efectuar las retenciones de conformidad con la ley.

La SAT publicará en su página Web u otros medios que estime convenientes, una lista de los Agentes de Retención establecidos en la Ley, que se encuentren activos.

Es importante determinar que si una empresa se encuentra dentro del grupo de contribuyentes calificados para ser agentes de retención y aunque este vigente el Decreto 20-2006, que contiene las Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, no deben retener el impuesto al valor agregado IVA mientras no se les avise de su calidad como tal.

El Artículo 13 del reglamento citado se refiere a la suspensión o inactivación de los agentes de retención cuando hayan incumplido el Artículo 12 de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria que indica que no pueden ser agentes de retención los que hayan sido sentenciados por delitos contra el patrimonio o contra el régimen tributario, mientras no hayan sido rehabilitados, los fallidos o concursados mientras no hayan obtenido su rehabilitación y especial atención los que no se hubieren inscrito ante la Administración Tributaria.

Cuando la Administración Tributaria detecte el incumplimiento de las obligaciones establecidas anteriormente procederá a la suspensión o inactivación, dándoles el aviso para que se abstengan de realizar retenciones a partir del día hábil siguiente de haber recibido la notificación que lo inhabilita, dándole opción a que realice las declaraciones que tuvieran pendientes a la fecha de suspensión o inactivación, así como las rectificaciones, el agente retenedor debe devolver el carné que hubiese recibido.

Puede suscitarse una reactivación como lo indica el Artículo 14 del citado reglamento cuando la circunstancia que dio origen a la suspensión o inactivación de un agente de retención, hubiese quedado sin efecto, sin embargo será la Administración Tributaria la que previa evaluación de la solicitud dará aviso de la reactivación y que a partir del mes inmediato continúe efectuando las retenciones y con ello se restituyen todos sus derechos y obligaciones como tal.

2.6 Derechos de los exportadores como agentes de retención

Dentro de los derechos de los agentes retenedores del impuesto al valor agregado están los siguientes:

- Devolución del crédito fiscal al estar inscrito como exportador en el régimen respectivo, una vez cumpla con los requisitos establecidos en la ley y se pueda establecer la condición de que los bienes y servicios adquiridos se apliquen a actos gravados vinculados con el proceso productivo de comercialización de bienes y servicios.

Esto significa que deben considerar aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o servicios que sean de tal naturaleza que su incorporación sea imposible la producción o comercialización e los bienes o la prestación del servicio. Por lo que el

exportador deberá calificar y documentar sus gastos para demostrar que fue imprescindible para la comercialización de los productos.

- No se pueden realizar retenciones entre agentes de retención por compras de bienes y/o servicios salvo que hayan sido pagadas con tarjeta de débito o crédito.
- Retener el impuesto al valor agregado en el momento de emitirse la factura al adquirente o comprador de un bien o servicio.
- Cuando existan proveedores que en un lapso de dos años consecutivos tengan un remanente de crédito fiscal y no pueda ser compensado contra débitos, podrá solicitar a la Administración Tributaria que le aperture una cuenta bancaria a su nombre, con el objeto que una vez le sea reconocida la procedencia de su crédito se deposite la cantidad líquida y exigible, a efecto que el contribuyente pueda girar los pagos de otros impuestos.
- La cuenta de la que se describe con anterioridad es inembargable y si genera intereses, y que éstos serán del contribuyente y pagarán el impuesto sobre productos financieros.
- Impugnar o acceder a la instancia administrativa, si transcurrido el plazo la petición es resuelta en forma desfavorable para el contribuyente.

Los contribuyentes que hayan sido objeto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado IVA, en sus operaciones de venta por los agentes de retención autorizados pueden a partir del 31 de mayo del presente año realizar consultas electrónicas sobre el detalle de Constancias de Retención por medio de e-Servicios. La consulta virtual mostrará únicamente las retenciones declaradas y pagadas por los agentes de retenedores. Para tener acceso a esta información deben seguir los siguientes pasos:

- Suscribir contrato de acceso y uso de BANCASAT con cualquier entidad bancaria autorizada.
- Al ingresar a BANCASAT, se debe completar el formulario SAT-09001 y asignar clave de acceso a la consulta solicitada, enviar y esperar la confirmación de habilitación.
- Ingresar a www.sat.gob.gt/aplicaciones, digitar el Número de Identificación Tributaria NIT del contribuyente y password habilitado en el paso uno.
- El sistema mostrará el menú principal de e-Servicios seleccionando la opción “RetenIVA”, luego la opción consulta de constancias y se obtendrá el despliegue de los agentes de retención, para obtener el detalle requerido.

2.7 Obligaciones de los agentes de retención

Las principales obligaciones de los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, están contenidas en el Artículo 7, de la Ley Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto número 20-2006 y su Reglamento respectivo Acuerdo Gubernativo número 425-2006.

Todos los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado indicados en la presente ley, es decir los exportadores deben cumplir las siguientes obligaciones:

- 1) Efectuar las retenciones cuando tenga la calidad de agente retenedor.
- 2) Llevar un buen control interno contable con el detalle de las retenciones efectuadas.

- 3) Realizar el pago de las retenciones efectuadas dentro de los primeros 15 días hábiles del mes siguiente de haberse efectuado las retenciones, en la declaración respectiva indicar el número de identificación tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor e bienes o servicios, porcentaje y valor retenido y la fecha de cada retención realizada.
- 4) La declaración de retenciones efectuadas deberá ser presentada mensualmente aunque no hayan efectuado ninguna retención durante el mes.
- 5) Entregar la constancia de retención prenumerada a las personas sujetas a retención el impuesto al Valor Agregado, por cada operación sujeta a retención; y en forma consolidada cuando a un proveedor se le han realizado más e una operación en un mismo mes calendario. Se exceptúan de esta disposición las operadoras de tarjetas de crédito y de débito, quienes entregarán una constancia mensual por las retenciones que efectúen.
- 6) El agente retenedor debe estar al día con sus obligaciones tributarias.
- 7) Las constancias de retención y la declaración mensual de retenciones se podrán hacer por medio documental, electrónico o por otro que disponga la Administración Tributaria.
- 8)
- 9) El valor retenido no constituye débito, ni crédito fiscal para el agente retenedor, tampoco puede compensarse con otros tributos de éste, salvo si se trata de los exportadores que tengan crédito fiscal a devolver.
- 10) El agente de retención es solidariamente responsable con el contribuyente obligado, si el agente de retención no efectuó dicha retención. Sin embargo esta disposición ha afectado principalmente a los contribuyentes retenidos, quienes han tenido que rectificar sus declaraciones por no haber registrado la constancia de retención en el mes en que se la hicieron, aunque en la

mayoría de las veces la culpa del Agente Retenedor por no haberla entregado.

- 11) Todo agente retenedor debe presentar una declaración mensual de las retenciones efectuadas y si tiene más de un establecimiento autorizado para retener, deben presentar dicha declaración en forma consolidada.
- 12) Se debe registrar en cuentas especiales el valor de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, tanto por parte del agente retenedor (comprador), como por parte del proveedor (vendedor), como lo indica el Artículo 5 del reglamento de la Ley de Disposiciones Legales par el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Para el agente retenedor es una cuenta de pasivo la cual se llamará "IVA retenciones por pagar" y para el proveedor es una cuenta de activo la cual se llamará "IVA retenciones por compensar".
- 13) Según el Artículo 8 de la Ley citada las personas individuales o jurídicas a las que se les retuvo, deberán operar dicha retención en el mismo período en que se declare la factura de ventas.
- 14) Demostrar por medio de su carné que es agente retenedor en el caso de que entre agentes de retención no puede efectuarse retenciones, salvo que el pago se realice con tarjetas de crédito.
- 15) Verificar la calidad de retenedor consultando en la página Web de la Superintendencia de Administración Tributaria o por otro medio alterno.
- 16) Efectuar retenciones en las compras mayores a dos mil quinientos quetzales.

2.7.1 Obligaciones del vendedor o prestador de servicios cuando le efectúen las retenciones.

Cuando al vendedor del bien o prestador del servicio se le efectúen retenciones del Impuesto al Valor Agregado se debe observar lo dispuesto en el Artículo 11 de la Ley que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y 15 del Reglamento de la citada ley, siendo las siguientes:

- Determinar el Impuesto al Valor Agregado del período impositivo conforme a la Ley del IVA.
- Pagar el impuesto que resulte de restarle al impuesto determinado el monto del impuesto retenido.
- A la respectiva declaración del mes se le debe adjuntar las constancias de las retenciones que le efectuaron.
- Las constancias de retención que se realicen por medios electrónicos deben guardarse en la empresa para mostrarlas ante la Administración Tributaria en el momento de una auditoría.
- Si no resulta impuesto a pagar, ese crédito se sumará al siguiente período impositivo hasta agotarlo y no se podrá compensar con otros tributos.
- Cuando exista remanente se debe aperturar una cuenta especial, sin embargo el monto total de las retenciones no podrá ser mayor al monto del total de las retenciones no compensadas en el período de dos años.

2.7.2 Obligaciones por parte del contribuyente retenido

Cuando se efectúa una venta al contado o al crédito y se realice con una persona individual o jurídica del sector privado y la venta supere el valor de los dos mil quinientos quetzales exactos (Q 2,500.00) se debe:

- Preguntar si el comprador es o no agente retenedor.
- Verificar en el listado de la página WEB de la Superintendencia de Administración Tributaria, si el comprador está registrado como agente retenedor.
- Exigir en el momento de la emisión de la factura, la respectiva constancia e retención del impuesto al valor agregado.

Cuando se realice una venta con el Sector público y el valor supere los treinta mil quetzales (Q 30,000.00) tiene las siguientes obligaciones:

- Preguntar si el comprador es o no agente retenedor.
- Verificar en el listado e la página WEB de la Superintendencia de Administración Tributaria, si el comprador está registrado como agente retenedor.
- Exigir en el momento e la emisión de la factura, la respectiva constancia de retención del impuesto al valor agregado.

Antes que entrara en vigencia la citada ley se ha detectado prácticas de evasión y elusión tributarias, debido a la carencia de un normativo jurídico que determinara la imposición de obligaciones tributarias.

Por ende, uno de los principales propósitos de la Administración Tributaria con la aplicación de la ley es brindar resultados inmediatos al incrementar la recaudación tributaria y evitar que el contribuyente pueda eludir las cargas tributarias impositivas.

CAPÍTULO III

3. El impuesto al valor agregado

Si hacemos una breve reseña histórica de este impuesto, iniciaremos diciendo que el 11 de julio de 1983 se promulgaron los decretos que suprimieron impuestos y tasas creando el Impuesto al Valor Agregado con un tasa de 10% sobre las ventas de mercaderías y servicios prestados.

Se estableció una lista de 158 artículos exentos, entre ellos las actividades de exportación. Se fueron dando una serie de reformas a este tributo llegando hasta el 20 de junio del año dos mil cuando se crea un pacto fiscal que establece que para el Estado pueda invertir en gastos sociales y cumplir con los acuerdos de paz se incrementa a un 12%, por tal razón se determinó esta modificación a la tarifa.

Actualmente todo sistema de orden tributario productivo y racional cuenta con la recaudación del Impuesto al Valor Agregado llamado comúnmente como IVA, debido a que éste es establecido teniendo como base las cifras numéricas de los negocios y el volumen de las ventas. Por lo que del punto de vista económico resulta de fácil aplicación por ser un impuesto indirecto porque no es percibido directamente de la persona que soporta la carga del tributo. Quien soporta el impuesto es el consumidor final, sin embargo quién debe liquidar ante la administración tributaria es el actor que facturó y debe pagar la diferencia entre el IVA pagado (crédito fiscal) y el cobrado (débito fiscal)

3.1 Conceptualización

Debido a que el ámbito de aplicación del impuesto al valor agregado es distinto en cada país, existen diversas modalidades de aplicación así como variaciones en la

conformación del sujeto pasivo, es difícil formular un concepto universalmente aceptado, porque cada país lo adapta a las normas constitucionales propias.

3.2 Conceptualización legal

El Artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en nuestra legislación vigente establece que: “Se establece un impuesto al valor agregado, sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”.

En nuestro país es pagado con una tarifa del 12 por ciento sobre la base imponible y debe incluirse en el precio de venta de los bienes o servicios a los consumidores finales.

3.3 Características del impuesto al valor agregado

Posee varias características que lo diferencian de los demás tributos establecidos legalmente:

Impuesto indirecto

Es un impuesto que recae en el consumidor final, es traslativo a otra persona, esto significa que el contribuyente obligado por la ley puede transferirlo a otra persona.

Impuesto determinado sobre el consumo de bienes y servicios

Esto significa que este impuesto no grava el momento de la obtención o producción, sino que hasta que se utiliza.

Impuesto real

Significa que éste impuesto no determina la situación económica del contribuyente sino que lo obliga a pagar el impuesto.

Impuesto general

Porque afecta en conjunto a los bienes y servicios no específica sólo algunos, sino grava el consumo final.

3.4. Impuesto sobre tráfico empresarial

El gravamen de este impuesto se lleva a cabo por las distintas empresas a las cuales se les obliga a la recaudación, pero debido a incentivar a la producción se traslada al consumidor final.

Se grava de manera general en el tráfico de bienes y servicios en cualquiera de las fases de producción y distribución.

La principal característica del consumidor final es que goza como destinatario final de los bienes muebles, productos, servicios, actividades o funciones, no importando la naturaleza de quien los produce, facilita o suministra.

3.5 Clases de impuestos

Según el Comité Fiscal Financiero, distingue dos grupos, tomando en cuenta la base impositiva y la frecuencia del gravamen, así surgen dos grupos los acumulativos y los monofásicos.

Monofásicos

Son los que gravan los impuestos a todos los productos en una determinada fase de la producción o distribución que sea elegida, puede ser en la fabricación, la distribución por mayor o antes de llegar al consumo final de los bienes y servicios.

Acumulativos

Recaen sobre las ventas, en el momento de realizar transacciones sobre el valor general de los bienes y servicios, soportando toda la carga tributaria el consumidor final. Esto no significa que no haya gravado también el impuesto en alguna fase de la producción de los bienes.

En el caso de nuestro país se dan tres formas de aplicación de este impuesto:

- A través de la extensión de las deducciones
- En las distintas formas de la determinación del impuesto al valor agregado
- En la deducción de las inversiones existentes

3.6 Formas de determinar el impuesto al valor agregado

La doctrina determina dos métodos para encontrar en forma precisa el impuesto al valor agregado, para facilitar el cálculo a los contribuyentes. Siendo los siguientes:

- **De adición:**

El impuesto se calcula sumando las distintas inversiones que intervienen en todo el proceso de producción. Por lo que para el autor Luis Felix considera que: "Si para la determinación del beneficio se ha utilizado los criterios de los impuestos personales, en

la suma obtenida, para llegar al valor añadido, habrá que practicar algunos ajustes, excluyendo o incluyendo el importe de ciertas partidas”. 23

Esto significa que para determinar el IVA, se debe sumar todos los gastos realizados en el proceso de producción hasta tener el producto terminado incluyendo los salarios del personal, intereses, y rentas.

- **De la sustracción**

Consiste en determinar el impuesto al valor agregado restando, es decir inversamente al anterior. Existen dos modalidades: la sustracción directa y la indirecta.

En la sustracción directa se opera la base impositiva y son determinadas mediante la resta de magnitudes que resulta del excedente de las salidas sobre las entradas, significa entonces el total de lo vendido o facturado menos el de las compras o adquisiciones en beneficio de terceros.

La sustracción indirecta se determina por cuotas y no por bases impositivas, es el impuesto encargado de gravar las ventas realizadas menos el impuesto gravado a las compras es decir sobre el valor bruto de la operación, es una forma menos complicado de cálculo y que es adoptada en la mayor parte de países de Latinoamérica.

3.7 Del hecho generador

Según el Artículo 31 del Código Tributario establece: “El hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya

23. Felix Luis. **Opciones del impuesto al valor agregado**, pág. 114.

realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El Artículo tres de la Ley al Valor Agregado (IVA) establece: Del hecho generador. El hecho es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional
- 3) Las importaciones
- 4) El arrendamiento de los bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción, o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventarlo, salvo cuando se trate de bienes perecederos, cosas fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante la certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La venta o permuta de los bienes inmuebles
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- 10) La aportación de bienes inmuebles a las sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de esta ley.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

3.8 Plazos para el pago del impuesto al valor agregado

Denominamos plazo, al término o tiempo señalado por la ley fija para el cumplimiento de la obligación tributaria. Es la fecha de pago del impuesto, es decir que indica el momento en que la obligación puede ser exigida.

El Artículo cuatro de la citada Ley del impuesto al valor agregado, indica que: El impuesto debe pagarse:

- 1) Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura. Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

Por la prestación de servicios, en la fecha de emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

En el caso de la venta o permuta de vehículos automotores, conforme lo dispone el Artículo 57 de esta ley, el impuesto debe pagarse por el adquirente en la fecha en que se emita la factura.

En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

Si el testimonio se compulsare después del plazo indicado en el párrafo anterior, se cargarán los intereses y las multas que legalmente procedan, lo que el notario hará constar en la razón del testimonio extemporáneo.

- 2) En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos.
- 3) En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.
- 4) En los retiros de bienes muebles previstos en artículo 3, numeral 6, en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.
- 5) En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
- 6) En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7 del Artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.
- 7) En los seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.

3.9 Base del impuesto en las ventas

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.

Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros: Los reajustes y recargos financieros, el valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el

impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar de la misma forma el crédito fiscal la misma cantidad y cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figure en las facturas.

3.10 Pago del impuesto

La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, siendo la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

Dentro del mes calendario siguiente al vencimiento del período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y completar los datos que señala el reglamento de este impuesto, a través de los formularios que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria o sea usuario de Bancasat. Con la declaración se hará el pago del impuesto resultante, utilizando dinero en efectivo o mediante cheque librado a la orden de la SAT.

3.11 Formas de motivar la actividad exportadora

A través del tiempo la SAT, ha implementado nuevas disposiciones con el fin de fortalecer el sistema productivo de la sociedad guatemalteca así como acrecentar el número de exportadores habituales y así mejorar el ingreso de divisas y fomentar el comercio exterior en nuestro país. Una de las formas establecidas es a través de los incentivos fiscales a los exportadores.

3.11.1 Incentivos fiscales del impuesto al valor agregado

A los contribuyentes exportadores les es aplicada la exención del IVA, esto significa que pueden recobrar el crédito fiscal que tienen a su beneficio, por el impuesto que previamente se les haya retenido al importar los bienes o bien la utilización de

servicios que tienen como destino la realización de la actividad económica que realizan. Tienen también derecho a la devolución del crédito fiscal los contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios a las personas exentas que tengan a su cargo la venta de bienes o la prestación de servicios.

3.12 Procedimiento para la devolución del crédito fiscal

Según el Artículo 15 de la ley del impuesto al valor agregado el crédito fiscal es. La suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectadas realizadas durante el mismo período.

El Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, indica que la suma neta que el contribuyente debe entregar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre los débitos y créditos fiscales generados, siempre que el débito sea mayor. Cuando exista remanente de crédito a favor del contribuyente en relación período impositivo, éste se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente según el Artículo 21 de la citada ley.

Asimismo, el Artículo 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, indica que el saldo a favor del contribuyente que resultare mensualmente de la declaración, presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria debe trasladarlo al período impositivo siguiente hasta agotarlo con la compensación de los débitos fiscales, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal.

El Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA indica la forma de la devolución que se realizará en efectivo por períodos mensuales vencidos, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria procederá según lo dispone el Régimen especial de devolución del crédito fiscal a los exportadores. Además, si al terminar cada período trimestral que corresponda a la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta del exportador, existe un saldo de crédito fiscal a su favor, podrá solicitar la devolución para que la administración tributaria verifique la procedencia del

saldo y emita la autorización al Banco de Guatemala proceda a crear una cuenta de “Fondo IVA para devoluciones de crédito fiscal a exportadores o se devuelva en efectivo”.

El contribuyente podrá impugnar o asistir a una instancia administrativa si transcurridos 30 o 60 días si es trimestral o anual, respectivamente no emite y notifica la resolución. En algunos casos la Superintendencia de Administración Tributaria puede rechazar parcial o totalmente la devolución cuando ya existan ajustes notificados al contribuyente. Los montos fiscales no devueltos como corresponden dentro de los plazos establecidos por la ley devengarán intereses devengados a favor del contribuyente.

Para realizar estas devoluciones como lo indican los Artículos 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA será la Dirección Técnica del Presupuesto la que constituirá un fondo rotativo para atender las devoluciones en concepto de crédito fiscal, según la información que le proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria. Quedando el Banco de Guatemala responsable de atender las devoluciones del crédito fiscal a los exportadores mediante la Cuenta “FONDO IVA”.

El Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA establece que la Superintendencia de la Administración Tributaria informará al Banco de Guatemala sobre el registro de exportadores que califiquen en el régimen especial de devolución del crédito fiscal. Si observamos el artículo 27 de la citada ley el Banco de Guatemala, puede rechazar las solicitudes del crédito fiscal, cuando no se cumplan los requisitos establecidos en la Ley y el Reglamento.

El mismo Artículo en el numeral tres establece que si el exportador no presenta su declaración jurada para la actualización del registro de exportadores, la Superintendencia de Administración Tributaria lo excluirá temporalmente del registro y del régimen especial de devolución del crédito fiscal, hasta que cumpla con actualizar la información. El Artículo 26 de la citada ley indica que la Superintendencia de

Administración Tributaria deberá trasladar al Banco de Guatemala, un listado de los exportadores que cumplieron con los requisitos, el plazo que tiene para enviarlo es en los primeros cinco días hábiles de los meses de febrero y agosto de cada año. Si omite un contribuyente se dará la exclusión temporal del régimen.

El Artículo 26 de la Ley del impuesto al Valor Agregado indica que para la reincorporación del contribuyente y permitirle el derecho de solicitar la devolución del crédito fiscal se puede realizar a partir de la fecha en que se le notifique su reactivación. Por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria trasladará al Banco de Guatemala dentro de los primeros 5 días de cada mes el listado de los contribuyentes rehabilitados.

El Artículo 25 de la ley citada establece que es el Banco de Guatemala, quien debe verificar la información proporcionada por los contribuyentes y trasladará la información de la procedencia o improcedencia de la devolución a la Superintendencia de Administración Tributaria para que dentro del plazo de 30 días hábiles para que sea hecha efectiva la devolución dentro de los 5 días hábiles que le siguen a la recepción de la información, para que se realice la auditoría de gabinete. Dicha devolución puede realizarse por medio de cheque no negociable o acreditado a una cuenta seleccionada por el exportador. Dicha entrega se realizará al propio contribuyente o al representante legal quienes deben identificarse y acreditar su calidad como lo estipula la ley.

El Artículo 27 de la citada ley indica que es el interesado quien debe presentar la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria y luego dicha información es trasladada al Banco de Guatemala para que se efectúen las devoluciones del crédito fiscal.

El Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, indica que los exportadores registrados en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal, deberán declarar como débito fiscal el monto de la devolución del crédito fiscal recibida por el Banco de Guatemala, en el mismo período impositivo mensual en que se reciba dicha devolución. Así como deberán declara el monto total del crédito fiscal del período inmediato anterior que sirvió de base para solicitar la devolución, al cual se le sumará el crédito fiscal del período impositivo, para establecer el monto total del crédito fiscal del período por el que están declarando. A ese monto total se le restará el débito fiscal por la devolución recibida y las ventas gravadas. Si resultare impuesto a pagar deberán entregarlo a las cajas fiscales al presenta la declaración del período impositivo correspondiente y si resultará crédito fiscal solicitarán la devolución al Banco de Guatemala.

Según el Artículo 16 de la Ley al Valor Agregado (IVA), se procede a la devolución del crédito fiscal, por la importación de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectadas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo o comercialización de bienes o servicios del contribuyente.

En el segundo párrafo del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA establece que los contribuyentes que se dediquen a la exportación tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad.

Según el Artículo 17 de la citada ley dice que del crédito calculado deberá deducirse los impuestos correspondientes a cantidades recibidas por bonificaciones, descuentos y

devoluciones, que los prestadores del servicio hayan rebajado cuando se realizaron las deducciones. Además deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, según el aumento e impuestos ya facturados.

La devolución del crédito fiscal debe efectuarse de dos formas: En el caso del procedimiento general se realizará en forma trimestral o semestral y en el caso del procedimiento especial se hará en forma mensual por períodos impositivos vencidos.

La devolución del crédito fiscal se hace efectiva en el Banco de Guatemala, por una cantidad del 100% que se haya declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda al período de imposición mediante el cual es solicitada la devolución. El Banco tiene la facultad de poder aperturar una cuenta denominada FONDO IVA para devolver el crédito fiscal de los exportadores.

En cada período trimestral o el que corresponda al de liquidar definitivamente en un año del impuesto sobre la renta del exportador, entonces se mantiene a u favor un saldo de crédito fiscal y puede solicitar que le sea devuelto, para que la misma en un plazo no mayor de treinta días hábiles para períodos de tres meses, y sesenta días hábiles para los períodos de un año, contados a partir del día que sea presentada la solicitud, verificando de donde procede el saldo del crédito solicitado, para así poder emitir la debida autorización para que el Banco de Guatemala haga la devolución con cargo a la cuenta FONDO IVA, para devolver el crédito fiscal a los exportadores.

Cuando la administración tributaria realice ajuste fiscal que haya sido solicitado, entonces les notificará y en lo que respecta al saldo que haya sido ajustado emitirá el permiso para que se lleve a cabo la devolución. Para estas devoluciones del crédito

fiscal, la dirección técnica del presupuesto conformará un fondo rotativo por la cantidad determinada por el Ministerio de Finanzas Públicas.

3.13 Requisitos para la devolución del crédito fiscal.

Se puede observar que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado existen varios requisitos para la devolución del crédito fiscal, lo que hace difícil la interpretación para el contribuyente, por lo que se hace necesaria la siguiente clasificación:

Documentación del crédito fiscal

Para que el contribuyente tenga derecho al reconocimiento del crédito fiscal se deben cumplir con determinados documentos, los cuales se encuentran establecidos en el Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo los siguientes:

- Deben encontrarse a nombre del contribuyente, debidamente identificado con su número de identificación tributaria (NIT).
- Las facturas, facturas especiales y notas de débito deben haber sido autorizadas por los medio legales que indica la superintendencia de administración tributaria con relación a la fecha y forma de pago.
- Encontrarse debidamente registrados en el libro de compras.
- El saldo del crédito fiscal debe encontrarse debidamente registrado en libros contables como cuentas a favor de los contribuyentes por cobrar.
- Documentos correspondientes que identifiquen la compra o prestación del servicio.

Requisitos para la devolución del crédito fiscal según el procedimiento general

Según el Artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado las personas individuales o jurídicas pueden solicitar la devolución del crédito fiscal por períodos vencidos del impuesto pagado, debiendo presentar:

- Presentar solicitud ante la administración tributaria por períodos vencidos del impuesto al valor agregado debidamente pagado, cuando tenga derecho a la devolución del crédito fiscal a favor del exportador.
- Presentar las facturas originales que generaron la devolución del crédito fiscal reclamado.
- Presentar el libro de compras y ventas cumpliendo las indicaciones de la administración tributaria.
- Presentar copia de factura y certificación contable de las ventas o servicios prestados a entidades exentas de este impuesto.
- Presentar un inventario detallado de las declaraciones aduaneras de la exportación e las mercancías en el caso de ser un exportador habitual.
- Debe presentar copia de cheque o el estado de cuenta del pago de las facturas a los proveedores correspondientes al pago del IVA que generó el crédito fiscal.
- Si es agente de retención debe presentar la documentación que lo acredita como tal.

Requisitos para la devolución del crédito fiscal según el régimen optativo

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y adquieran bienes y servicios que formen parte de las actividades necesarias para la comercialización nacional o

internacional, pueden optar por este régimen pero se debe cumplir con lo establecido en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo los siguientes:

- Solicitud presentada ante la administración tributaria dentro de los 10 días hábiles que continúan al vencimiento de la declaración del impuesto al valor agregado indicando el monto a devolver el cuál debe ser compatible con el dictamen que emita un contador o auditor.
- Declaración jurada ante notario de no haber recibido la devolución del crédito fiscal por ningún medio de pago.
- Reporte del crédito fiscal presentado en las declaraciones del impuesto al valor agregado.
- Estar inscrito en el registro de exportadores y que el 50% de las ventas anuales haya sido de exportaciones.
- Dictamen emitido por un contador público o auditor informando de donde procede el crédito fiscal solicitado.
- Cualquier otro documento que solicite la superintendencia de administración tributaria que el contribuyente deba presentar conforme a la ley y que autoriza a que ésta pueda internacional.
- Cuando sea agente de retención debe presentar los documentos que lo acrediten como tal.

Requisitos para la devolución del crédito fiscal según el régimen especial de los exportadores

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, solicitándolo al Banco de Guatemala por período mensual vencido y por un monto equivalente al 75% cuando la devolución sea por la cantidad de quinientos mil

quetzales (Q 500,000.00) y del 60% cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales, declarado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debiendo cumplir con los requisitos que estipula el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo los siguientes:

- Solicitud de devolución mediante declaración jurada, según modelo proporcionado por la administración tributaria al costo de su impresión y copia ante el Banco de Guatemala dentro de los 30 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo de la declaración del período impositivo, que contenga el nombre o razón social del exportador con su número de identificación tributaria NIT, el monto de la devolución según el monto de la devolución, siendo el 75% o 60% según corresponda, el banco en que se hará la devolución y el listado de las facturas que respaldan la exportación.
- Declaración jurada que contenga el detalle de las pólizas de exportación o de las facturas comerciales, el valor FOB de cada una de las exportaciones, constancias de liquidación de divisas.
- Si el Banco de Guatemala comprueba que esta inscrito en este régimen y cumple con los requisitos exigidos por la superintendencia de administración tributaria SAT, procederá a la devolución del crédito fiscal mediante cheque no negociable o acreditando en al cuenta del banco consignada por el exportador.
- Si al efectuar la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, el saldo es a su favor, el exportador debe solicitar la devolución al finalizar cada período trimestral o anual, del impuesto sobre la renta del exportador. El Banco de Guatemala verificará y emitirá la autorización respectiva a través de la Cuenta “Fondo Iva”, para la devolución del crédito fiscal a los exportadores.

Regímenes para la devolución del crédito fiscal

En consideración, a lo expuesto con anterioridad, los procedimientos para la devolución del crédito fiscal incluidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- son:

- Régimen general
- Régimen optativo
- Régimen especial

Régimen cambiario

La determinación de la Política Monetaria está a cargo de la Junta Monetaria, crediticia y cambiaria en la sociedad guatemalteca.

Las operaciones de compra y venta necesitan del establecimiento de normas específicas que le permitan operar a los diversos agentes económicos en los distintos mercados de orden cambiario. Por lo que para la autora Norma Socorro el régimen cambiario es : “ Aquel mediante el cual se regula la convertibilidad externa de la moneda nacional” 24

Es necesaria la existencia de un sistema que realice en forma clara el establecimiento de acciones rápidas que permitan agilizar las operaciones de compra y venta para los diversos agentes económicos.

Por lo que para implementar las acciones en un régimen cambiario se debe atender, según la autora Norma Socorro de acuerdo a: “La aplicación y administración del régimen se ajustarán a los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por la República de Guatemala”. 25

El Banco de Guatemala, se encarga de la compra y venta de divisas a través de los

24. Socorro, Norma. **Exportaciones y liberación de mercados**, Pág. 46

bancos del sistema habilitados y se llevan a cabo en los mercados regulares, oficiales y cambiarios.

La Junta Monetaria se encarga de mantener la estabilidad de orden cambiario y de fijar y modificar los tipos de compra y venta de divisas en los mercados regulares y oficiales.

3.14 Consideraciones generales para la devolución del crédito fiscal

Para la devolución del crédito fiscal se debe cumplir con una serie de requisitos que convierten el trámite en burocrático, haciendo difícil el cumplimiento. Por lo que para una mejor comprensión se desglosa de la siguiente manera:

Requisitos para reportar crédito fiscal (Artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

- Reporte del crédito fiscal en la declaración mensual
- Recibos y facturas por fecha que indiquen los pagos de derechos de importación legalmente extendidos, correspondientes al mes del período que se liquida o como máximo correspondientes a los dos meses inmediatos anteriores.

Requisitos para tener derecho a la devolución del crédito fiscal según el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- El crédito fiscal procedente de la importación o adquisición de bienes y la

25. Ibid.

- bienes y la utilización de servicios que tengan relación a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de insumos o gastos, cuando no se encuentren vinculados al proceso productivo del contribuyente.
- El saldo que se practique al finalizar la liquidación definitiva anual del Impuesto sobre la Renta del Exportador o el saldo de crédito fiscal al finalizar cada período trimestral.

Requisitos para acreditar la calidad de exportador según el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Destinar el 50% o más de las ventas totales anuales destinadas a la exportación.
- Cuando el porcentaje de exportación sea menor del 50% de sus ventas anuales existe la imposibilidad de compensar el crédito fiscal con el débito fiscal como producto de sus ventas locales.

Requisitos para la inscripción en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores

- Formulario de solicitud SAT – 2051
- Fotocopia legalizada de la cédula de vecindad del contribuyente (si es persona individual)
- Fotocopia legalizada de la cédula de vecindad del representante legal (si es persona jurídica)
- Fotocopia legalizada de la patente de comercio de empresa, en caso de ser persona individual.
- Fotocopia legalizada de la patente de comercio de sociedad, si es persona jurídica. En caso de las cooperativas su equivalente.
- Estados financieros del ejercicio fiscal inmediato anterior del impuesto sobre la renta, firmado por: El contribuyente, representante legal, o su apoderado en

caso de personas individuales; y representante legal en caso de persona jurídica, y certificado por contador registrado en la superintendencia de administración tributaria.

- Fotocopias de los folios del libro de compras, del período consignando en el formulario SAT 2051, certificados por el contador de la empresa.
- Fotocopias de los folios del libro de ventas, del período consignado en el formulario SAT 2051, certificadas por el contador de la empresa.
- Fotocopia simple de por lo menos 10 facturas de compra de pólizas de importación por mes, del período consignado en el formulario SAT -2051.
- Listado de las facturas de venta por exportación, con sus respectivas licencias, declaraciones de exportación y formularios aduaneros.

Requisitos para la actualización en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a exportadores.

- Declaración SAT-207
- Detalle de las declaraciones de exportación o formularios aduaneros únicos centroamericanos (FAUCA) , según corresponda, y detalle de las facturas comerciales correspondientes al último semestre vencido en junio y diciembre de cada año. La Administración Tributaria podrá requerirles esta misma información respecto a cualquier otro semestre.
- Si no efectuó operaciones en el semestre inmediato anterior, el contribuyente lo especificará mediante carta de justificación.
- Detalle del valor FOB de cada una de las declaraciones por las que se solicitó devolución de crédito fiscal.
- Detalle de cada una de las exportaciones efectuadas y de las divisas obtenidas, acompañado de fotocopia certificada por el contador, de los folios del libro mayor en que los que consten los registros de las mismas y los documentos que comprueben estas transacciones.

- Fotocopia certificada por el contador, de los folios del libro mayor en los que consten las ventas por exportaciones efectuadas en los semestres vencidos en junio y diciembre de cada año.

Requisitos que debe contener el formulario de la declaración jurada de solicitud de devolución especial del crédito fiscal, a los exportadores, ante el Banco de Guatemala.

Establecidos en los Artículos 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 27 del Reglamento indican que la declaración debe contener.

- Nombre completo o razón social del exportador y su número de identificación tributaria.
- El nombre del banco del sistema por medio del cual se practicará la devolución.
- El monto de la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al 75% cuando la devolución sea hasta de Q500,000.00 y del 60% cuando la devolución sea mayor de Q500,000.00 del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.
- Debe declararse el monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior.
- Declaración y pago del impuesto efectuados en la Administración Tributaria.
- En el caso de la declaración electrónica debe adjuntarse fotocopia del formulario de la declaración mensual del impuesto.
- Respaldo de las exportaciones a través del listado de facturas en el caso de haberse realizado exportaciones en el periodo que se solicita la devolución.
- Según la legalización cambiaria vigente debe estar al día en sus liquidaciones.

- Debe evitarse enmiendas, tachaduras o correcciones en la solicitud.

Requisitos que debe verificar el Banco de Guatemala previo a dar curso a la solicitud de devolución de crédito fiscal a los exportadores

La Superintendencia de Administración Tributaria deberá llevar un registro de los exportadores que califiquen en el régimen especial de devolución del crédito fiscal e informará al Banco de Guatemala para que éste verifique el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- El exportador debe estar vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria en el régimen especial de devolución.
- Cumplir los requisitos de los formularios de declaración jurada de solicitud de devolución de crédito fiscal ante el Banco de Guatemala y de la de actualización del registro en éste régimen.

Requisitos que debe efectuar el exportador cuando se realiza la devolución del crédito fiscal.

- El exportador debe consignar como débito fiscal en la declaración del período de imposición el que haya recibido de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala, al cual le debe restar el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere.

3.15 La Ley de Zonas Francas

Es el decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, siendo el objetivo de esta ley promover el comercio exterior, transferencia de tecnología y la generación de empleos.

Se conoce como una zona franca , a la zona de terreno físico, diseñado y delimitado por un determinado régimen de aduanas, en donde las personas individuales o jurídicas se dedican a la comercialización de bienes para la exportación y es controlada y custodiada por autoridades aduaneras.

Los órganos que son competentes en materia de zonas francas son el Ministerio de Finanzas Públicas y el Ministerio de Economía. Hay privadas y públicas y los usuarios pueden ser de servicios, industriales y comerciales, siendo en ésta última donde se encuentran los exportadores, objeto de análisis.

El órgano consultivo en materia de zonas francas es el CONAPEX siendo el Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones.

Dentro de los beneficios fiscales que se conceden en las zonas francas, están algunos de ellos:

- Exoneración total de los impuestos, aplicables a la importación de maquinaria, equipo y materiales para ser utilizados en la zona franca.
- Exoneración del impuesto único sobre inmuebles por un período de 5 años.
- Exoneración del impuesto sobre ventas.
- La exoneración del impuesto sobre la permuta y venta de bienes inmuebles.
- La exoneración del impuesto de timbres fiscales y papel sellado a usuarios industriales, de comercio y de servicio.
- La exoneración del impuesto al valor agregado (IVA) a todas aquellas transferencias de mercancías que sean realizadas dentro y entre las zonas francas a los usuarios industriales y de los servicios.

3.16 Beneficios fiscales a los exportadores

Existen varios incentivos a las diferentes empresas que se dedican a la exportación, siendo las siguientes:

A las empresas industriales

En el caso de las empresas industriales bajo el régimen de suspensión de derechos arancelarios, del impuesto de estabilización económica, arbitrios y tasas pueden importarse los materiales, materias primas, productos intermedios, semi-elaborados y empaques que se destinen a la exportación.

En el régimen suspensivo de importación hasta por un plazo de un año pueden importarse las muestras de ingeniería, los muestrarios, instructivos, los modelos y patrones que sean necesarios para poder acomodar la producción a los diseños y normas que exige el mercado mundial. El plazo puede prorrogarse con un solicitud enviada treinta días antes de la fecha de vencimiento.

Los pedidos y muestras de prueba que a juicio de la dirección de comercio interior y exterior del Ministerio de Economía califiquen, podrán efectivamente exportarse.

La importación libre de tasas, del impuesto de estabilización económica, derechos arancelarios y arbitrios.

Al transcurrir cinco años de la fecha de importación, se pueden enajenar libremente la maquinaria, los repuestos, el equipo y los accesorios adquiridos por la empresa para los procesos de producción. Debe contarse con la autorización del Ministerio de Economía.

Las empresas destinadas a la exportación puede ingresar bajo el régimen de suspensión temporal de derechos arancelarios, de tasas, arbitrios y del impuesto de estabilización económica, la maquinaria, equipo, accesorios y repuestos.

Las importaciones exoneradas de impuestos de consumo y de derechos arancelarios de consumo sobre importaciones, lubricantes y combustibles, exceptuándose la gasolina.

Las utilidades que provengan de las exportaciones, gozarán de exoneración del impuesto sobre la renta por un período de 10 años.

Empresas de exportación y maquila.

Dichas empresas cuentan con una exoneración del impuesto sobre la renta en Guatemala.

Bajo el régimen de admisión temporal, la empresa exportadora o maquila, en el régimen de devolución de derechos, la empresa exportadora. Esta exoneración será otorgada por un período de diez años, las cuales se cuentan a partir del inicio de la exposición.

Las exportaciones que se encuentren fuera del área centroamericana por un período arriba de los diez años se exonera del impuesto sobre la renta cuando:

Exista una suspensión temporal del pago a realizar de aquellos derechos arancelarios que se imponen a las exportaciones, es decir al impuesto al valor agregado sobre productos intermedios y materias primas.

Ocurra una suspensión temporal o exención de pagar derechos arancelarios a las importaciones y al impuesto al valor agregado sobre accesorios, componentes, maquinaria, partes y equipo.

Exista una total exoneración de los impuestos extraordinarios y ordinarios de las exportaciones.

El impuesto objeto de este capítulo es uno de los que más atención merece para la Administración Tributaria, debido a que con los cambios implementados por el Decreto 20-2006, resulta una recaudación más eficiente, además se implementan medios electrónicos que agilizan los trámites entre los actores participantes que son los exportadores, el Banco de Guatemala y la Superintendencia de Administración Tributaria.

CAPÍTULO IV

4. Instituciones que apoyan al sector exportador en Guatemala

En nuestro país existen varias instituciones del sector público como privado, que tienen como propósitos incentivar la labor exportadora, apoyar la comercialización de productos, orientar al gremio exportador en los diversos trámites para ampliar los mercados, cumplir con las disposiciones tributarias y obtener beneficios económicos.

Acrescentar la producción y mejorar a distribución de bienes y servicios es uno de los objetivos de las diversas instituciones que apoyan al sector exportador.

4.1 Definición de exportación

Las exportaciones en Guatemala, constituyen una de las actividades comerciales que generan el mayor ingreso de divisas al país. Exportar es vender productos o prestar servicios fuera de los mercados nacionales.

Según el Manual de Capacitación para las exportaciones del Centro de Comercio Internacional, considera que: “La exportación consiste en obtener beneficios mediante la venta de productos o servicios en mercados exteriores. Significa encontrar clientes a los que la empresa puede satisfacer mejor que los actuales proveedores de esos clientes”. 26

En forma sencilla exportar es vender bienes o servicios a otros países que se encuentren fuera de las fronteras de un país.

Debido al proceso de la globalización, hoy en día existen tratados de libre comercio en

26. UNCTDAD/GATT Cómo iniciar la exportación. Manual de capacitación para la PYME.CC centro de comercio internacional, Ginebra 1995. Pág. 33

varios países, Guatemala ha suscrito convenios con países de la Unión Europea, con Norteamérica, con el Mercado Común del Sur MERCOSUR y el Mercado Común Centroamericano MERCOSUR, esto significa que se han simplificado los trámites y se han reducido los aranceles en las fronteras.

Con la revolución tecnológica se ha observado un cantidad de información a cerca de los procedimientos para exportar con otros países, lo que ayuda a expandir el porcentaje de las exportaciones y a generar más empleos. Así también se debe luchar por la competitividad a nivel internacional mejorando la calidad de los productos o servicios que se presten fuera del país.

Ser exportador en Guatemala es un proceso que debe analizarse en cuanto a establecer la clase de mercado en el exterior y su distribución, e informarse de todos los procedimientos necesarios para cumplir con las obligaciones delimitadas en las leyes tributarias y así evitar sanciones que puedan disminuir las ganancias que las exportaciones puedan generar.

Para tener éxito en las exportaciones debe invertirse en la calidad y actualización de nuevos modelos que permitan llenar las expectativas de este mundo cambiante.

4.2 Breve historia de la exportación en Guatemala

Desde la Conquista española la economía de Guatemala ha dependido de algunas exportaciones agrícolas. Durante el período colonial en el año de 1860, la cochinilla era uno de los principales tintes sintéticos. Luego continuó el cacao, el café y los plátanos.

Los obreros de Guatemala, también constituyen la mano de obra más grande de América Central en cuanto a la prestación de servicios.

Actualmente las exportaciones que tienen una gran importancia son las frutas frescas, las verduras, las flores, los alimentos procesados, los textiles, productos farmacéuticos, las sustancias químicas, los plásticos, los cosméticos, los productos de caucho y papel, la carne de vaca y el petróleo.

Una de las mejores exportaciones que realiza es la del azúcar. En los años de 1970 Guatemala fue el exportador más grande de cardamomo así como el algodón en 1985, sin embargo debido a problemas de competitividad decayó la exportación de algodón.

La agricultura es la base de las futuras exportaciones, debido a que en algunos países extranjeros inician a escasear algunos alimentos.

4.3 El Banco de Guatemala

El Artículo dos de la Ley Orgánica del Banco de Guatemala indica: El Banco de Guatemala, como Banco Central de la República quien en el texto de esta Ley podrá denominarse indistintamente, el Banco Central, es una entidad descentralizada, autónoma, con personalidad jurídica, patrimonio propio, con plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de duración indefinida y con domicilio en el Departamento de Guatemala.

El objetivo principal del Banco de Guatemala es mantener la creación de condiciones de orden crediticio, cambiario y monetario que sean más favorables para el desarrollo económico del país. Así como la creación de un entorno monetario favorable a través de la intervención en el mercado para moderar las fluctuaciones del tipo de cambio.

Así también debe establecer las reglas de operación para los distintos agentes de la economía y no permitir que los efectos negativos afecten la relación de los precios internos con el tipo de cambio.

La competitividad del sector exportador de la economía nacional depende de las ventajas comparativas del país, en relación con los mercados internacionales. La participación del Banco de Guatemala en el mercado cambiario tiene un efecto determinante en el nivel que alcanza el tipo de cambio, para que se consiga favorecer al sector exportador.

El objetivo de la política cambiaria no debe ser buscar la competitividad sino un planteamiento integral de las políticas macroeconómicas que propicien la estabilidad del nivel general de precios. En tanto la política monetaria debe propiciar la consecución de una meta de inflación bien definida, para que el tipo de cambio se determine libremente y no afecte los precios porque la mayor parte de insumos se compra en dólares.

Concluimos que la política monetaria se ejecuta mediante la aplicación de los instrumentos que la ley contempla (como las operaciones de mercado abierto), para el control monetario. Los instrumentos de política monetaria influyen sobre el tipo de cambio y por lo tanto sobre los precios y rendimiento de las actividades de exportación medidas en quetzales.

La estabilidad en el nivel general de precios contribuye al bienestar de la economía nacional debido a que protege el valor de los ingresos y alienta la inversión en la capacidad productiva del país.

4.4 Ministerio de Economía

Es la institución que se encarga de impulsar y fortalecer el desarrollo de los sectores comercio, industria y servicios a través de la eficiente administración de los Regímenes de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y de la Zonas Francas. Así también facilita la inversión nacional y extranjera a través del

mejoramiento y simplificación de los procesos y procedimientos de las actividades registrales.

Dentro de las principales funciones de este ministerio están:

- Definir procedimientos adecuados que permitan obtener ventajas reales en las negociaciones comerciales internacionales en beneficio de los sectores productivos del país.
- Promover las exportaciones de productos tradicionales y no tradicionales perfeccionando los canales de comercialización hacia los nuevos mercados externos, así como captar inversiones para nuestro país.
- Mejorar las condiciones bajo las cuales compite la producción nacional, tanto en el mercado interno como en los mercados de exportación, promoviendo el establecimiento del sistema nacional de la calidad mediante la reglamentación, normalización, acreditación y certificación.

A continuación se enumeran las dependencias más importantes que intervienen en el proceso de exportación en Guatemala.

La ventanilla única para las exportaciones (V.U.P.E.)

Es la encargada de centralizar y coordinar las instituciones involucradas en trámites y procedimientos de exportación para facilitar la comercialización externa de los productos guatemaltecos, impulsando el desarrollo de proyectos de comercio exterior, para contribuir a mejorar la competitividad del país. Así mismo facilita los trámites de exportación.

Breve historia del surgimiento de la V.U.P.E.

En Guatemala, siempre ha existido Movimiento de exportaciones, pero hasta el año 1986, los trámites necesarios se hacían de una manera muy engorrosa y burocrática.

Un grupo de exportadores conscientes de la necesidad de mejorar los trámites a fin de hacer más viable el comercio internacional, en el año de 1986 solicitó al Gobierno de la República de Guatemala a través del Ministerio de Economía, su apoyo para unir físicamente todas las instituciones públicas y privadas participantes en el proceso exportador, y es así como en el mes de septiembre de 1986 es aprobado y publicado el acuerdo 790-86 que crea la Ventanilla Única para las exportaciones bajo la responsabilidad directa del Ministerio de Economía.

En el año 1998 éste Ministerio a través del acuerdo 575-98 delega a la Asociación Gremial de Exportadores de Productos No Tradicionales, "AGEXPRONT", ahora llamada Asociación Gremial de Exportadores, "AGEXPORT", la función de Ventanilla Única para las Exportaciones V.U.P.E., quién acepta la responsabilidad y se compromete a poner en marcha el Sistema Electrónico de Autorización de Exportaciones "SEADDEX".

Dentro de la base legal que afecta al Ventanilla Única está el Acuerdo 142-2001 el cual debido a que la Ley de Desconcentración de Divisas (Acuerdo 94-20009, elimina la licencia de exportación; creando el actual documento de Declaración para Registro y Control de Exportaciones "DEPREX".

Documentos y servicios que ofrece la (V.U.P.E)

- Número de código de exportador

- Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA)
- Declaración para registro y Control de Exportaciones (DEPREX)
- Certificados de Origen
- Visa Textil (EXTEX)
- Certificados Fitosanitarios
- Certificados Zoosanitarios
- Certificados del Instituto Nacional de Bosques (INAB)
- Asistencia personalizada y telefónica al exportado
- Asistencia de vía e-mail a los exportadores.
- Seminarios y cursos de capacitación
- Estadísticas de exportaciones
- Boletín Informativo sobre trámites aduanales y procedimientos.
- Servicio electrónico de autorización de exportaciones (SEADEx) para trabajar documentos desde la oficina del exportador.

La Delegación de la Dirección General de Política Comercial Externa del Ministerio de Economía (DIGECOMEX)

Tiene como finalidad la autorización de los certificados para los productos de la nación para que gocen de beneficios arancelarios derivados de tratados de orden internacional como debe mantener al día el registro numérico de las exportaciones.

La Delegación de la Dirección General de Servicios Agrícolas. (DIGESA)

Se encarga de autorizar los permisos que necesitan los productos agrícolas, llevar a cabo inspecciones de campo para otorgar los certificados, así como mantener los datos actualizados sobre las exportaciones.

La Delegación de la Dirección General de Servicios Pecuarios (DIGESEPE)

Su función es extender licencias sanitarias de exportación para productos de origen animal y mantener al día los registros e informes de las exportaciones.

La Delegación Instituto Nacional de Bosques (INAB)

Atiende todos los trámites de las exportaciones de productos forestales, así como informar a quienes utilicen productos forestales en los procedimientos generales de utilización y analiza las solicitudes que ingresen para agilizar el trámite y los procedimientos necesarios.

La Dirección de la Dirección General de Servicios de Salud (D.G.S.S.)

Es el encargado de emitir las licencias de exportación para aquellos productos alimenticios.

La Dirección de la Dirección General de Servicios de Salud (D.G.S.S.)

Es el encargado de emitir las licencias de exportación para aquellos productos alimenticios consumidos por las personas, actualiza registros y presenta informe sobre las exportaciones. Así también verifica la calidad de los medicamentos que serán exportados a otros países.

La Delegación de la Cámara de Comercio.

Se encarga de sellar y firmar los certificados de origen guatemalteco de aquellos productos destinados a la exportación, así como elaborar informes y actualizar registros de las exportaciones.

La Delegación del Banco de Guatemala.

Autoriza todas las licencias con carácter de exportación, así como debe mantener un registro de todos los documentos que hayan sido autorizados.

La Delegación de la Dirección de Aduanas.

La función principal es dar autorización a los certificados de origen, así como el mantenimiento de los registros para exportar con sus respectivos informes numéricos.

Oficina ejecutiva de cuotas, prendas y textiles.

Es aquella oficina que se encarga de la autorización de exportaciones de tejidos, prendas de vestir, así como mantiene al día el registro de exportadores y prepara los informes debidos.

La Delegación del Consejo Nacional de Áreas Protegidas (CONAP)

Brinda autorización a las exportaciones de fauna y flora silvestre que se produzcan en viveros, así como verifica los registros e informes de los exportadores.

Procedimiento para obtener la licencia de exportación

El Servicio Electrónico de Autorización de Exportaciones "SEADDEX", pretende acelerar el proceso de trámites para obtener la licencia de exportación y documentos adjuntos como el Formulario Aduanero Único Centroamericano (FAUCA), Certificado Fitosanitario, Certificado Zoosanitario, Certificado de Origen (Forma A=SGP, ALADI, Colombia y CBI= Caribbean Basin Initiative), Licencia de Exportación y Libre Venta (Alimentos).

El acompañamiento de Certificados de la Licencia de Exportación depende del tipo de productos que se exporte (ver código arancelario), el tipo de exportación que se desea hacer (muestras, definitivas, etc.), y el destino de la exportación (Área Centroamericana o resto del mundo).

Existen productos que están controlados por lo que están sujetos a permisos especiales que brindan cada uno de los delegados de las diferentes instituciones presentadas anteriormente, sino se cuentan con ellos se procederá al rechazo de la licencia.

Hay dos formas de realizar los trámites, el primero es el método tradicional, el cual está sufriendo cambios para agilizar el proceso y el segundo es el método electrónico, en el cual el exportador podrá realizar sus transacciones a través del Internet o conexión directa vía RAS con SEADEx.

Pasos para exportar (método tradicional)

- Registro en el Banco de Guatemala
- Registro en el SEADEx (presentar toda la documentación necesaria, incluyendo los consignatarios a quien se dirige la exportación)
- Llenar y presentar solicitud de Licencia de exportación
- Solicitar documentos y permisos especiales si la exportación lo requiere.
- Retirar la licencia autorizada por SEADEx

Pasos para una solicitud manual

Este procedimiento está diseñado para aquellos exportadores que no pueden o no tienen una conexión a Internet por factores de costos o equipo. Siendo el procedimiento el siguiente:

- Llenar la solicitud de Licencia de Exportación
- Entregar en la ventanilla la solicitud, o en el buzón correspondiente y quedarse con el número del codo de la solicitud para efectos de reclamación del documento posterior.
- El documento es digitalizado por el equipo de SEADEx para así poner a su disposición electrónica el registro ingresado el cual pasa por varias validaciones (una por cada delegación)
- Una vez los requisitos anteriores estén en regla, se procederá a la asignación electrónica del número de licencia de exportación y una firma electrónica que será corroborada para verificar su autenticidad.
- El exportador podrá recoger su licencia presentando su contraseña.

Pasos para método electrónico

Este procedimiento es para aquellos exportadores que se suscriben a SEADEx y obtienen un software local que les permita manipular las solicitudes de exportación y así obtener la aprobación de la licencia en un tiempo mínimo.

Pasos para una solicitud electrónica

Para ello se necesita contar con un equipo de cómputo e ingresar al sitio www.export.com.gt.

- El exportador deberá suscribir un convenio con SEADEx, por un año cancelando el valor del software y la suscripción anual, para que así pueda obtener las herramientas necesarias para realizar sus gestiones.
- SEADEx asigna una Username y un Password a efecto de brindar al usuario una vía de acceso a sus sistemas.
- SEADEx entrega un programa al exportador que contiene los catálogos necesarios para sus gestiones de licencias. Este programa está diseñado en

Visual Basic e interactúa en línea únicamente al momento de efectuar la transacción.

- El sistema permite el llenado de la solicitud.
- El sistema permite trabajar todas las licencias necesarias a efecto de dar de baja, hacer cambios y eliminaciones.
- El sistema permite preparar todas las solicitudes de licencia y seleccionar las que serán enviadas.
- Para transmitir el archivo de transacciones el sistema le pedirá que ingrese su Password por medidas de seguridad.
- El sistema realiza las validaciones y prepara un archivo de salida que contiene las validaciones y firmas electrónicas. En el caso de rechazo envía un código de error.
- Este sistema también puede validar el pago realizado y llevar un control de las transacciones aprobadas.
- El exportador puede imprimir su licencia desde su lugar de trabajo.

La Dirección General de Comercio Exterior (DIGECOMEX)

Es una institución que cumple un objetivo del Estado guatemalteco como es el de promover el crecimiento económico, reactivar la economía a través del crecimiento de las exportaciones mediante la asesoría e información al sector exportador guatemalteco.

Sus objetivos

- Promover el desarrollo económico interno para mejorar la calidad en las exportaciones.
- Promover el desarrollo económico interno para mejorar la calidad en las exportaciones.
- Mejorar la competitividad y las condiciones favorables para el desarrollo económico internacional.
- Expandir el comercio internacional de bienes y servicios.

- Mejorar el acceso a los diversos mercados internacionales.
- Ampliar las fronteras de la exportación mediante la colocación de productos de Guatemala en mercados externos.

El Registro Mercantil

Para el autor René Villegas Lara: “El Registro Mercantil de Guatemala es una dependencia estatal que funciona dentro del rol administrativo del Ministerio de Economía”.²⁷

El Registro Mercantil es el encargado de cumplir con los trámites y operaciones que se relacionen con las personas individuales y empresas mercantiles, así como los auxiliares de comercio, para determinar si cumplen con los requisitos establecidos para el registro e inscripción.

Es necesario saber que para que una empresa o sociedad inicie a operar de manera legal en nuestro país debe estar inscrita en el Registro Mercantil, siendo una institución estatal con un rol administrativo.

El Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación

Es el encargado de velar por el proceso de conservación, desarrollo, transformación y aprovechamiento de todos los recursos naturales que existan en nuestro país. La dirección general de servicios agrícolas es la que vela por la organización, programación, ejecución, control y fiscalización de los programas de asistencia técnica y sanidad vegetal, así como verificar los excedentes para su posterior exportación.

27. Villegas Lara, René Arturo. Derecho mercantil guatemalteco, tomo I; Pág. 317

La dirección general de servicios pecuarios es la que se encarga de brindar asistencia técnica, de experimentación e investigación a los pequeños y medianos productores para incrementar la producción pecuaria.

El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social

Es el ministerio encargado de velar por las condiciones sanitarias a través de programas que sirvan para mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos. Existe la división de registro y control de medicamento y alimentos que se encarga de emitir dictámenes relacionados con los registros y expedición de certificaciones de productos y alimentos que cumplan con los requisitos de calidad sanitaria y en el caso de los alimentos con higiene para ser consumidos a nivel nacional o internacional.

El Ministerio de Finanzas Públicas

La inscripción, registro, afiliación y actualización de los contribuyentes son llevados a cabo de la Dirección General de Rentas Internas.

También la Dirección General de Rentas Internas es la encargada de dirigir el sistema aduanero a través de reglamentos y leyes para la recaudación, fiscalización y control de los impuestos, así como aplicar el arancel aduanero.

4.5 Otras instituciones que brindan apoyo al sector exportador.

Existen consejos, asociaciones y comisiones que también brindan apoyo al sector exportador guatemalteco:

4.5.1 El Consejo Nacional de Promoción a las Exportaciones (CONAPEX)

Fue creado en 1986, mediante el Acuerdo Gubernativo número 367-86, para que coordinara al sector público y privado para incrementar las exportaciones en Guatemala.

En este consejo participa el Sector Público, siendo las siguientes instituciones: el presidente del banco de Guatemala, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, el Ministerio de Comunicaciones, Transportes y Obras Públicas, el Ministerio de Relaciones Exteriores y el de Finanzas Públicas.

Del sector privado participan los presidentes de las siguientes instituciones: la Confederación de Cooperativas, la Cámara de Comercio, la Cámara empresarial, la Cámara de Finanzas, la Cámara de Industria y la Cámara del Agro y la Asociación gremial de exportadores.

4.5.2 El Comité Permanente de Exposiciones (COPEREX)

Es el encargado de realizar y promover exposiciones nacionales e internacionales de productos de artesanía, de industria y agropecuarios como una manera de estimular su propio desarrollo comercial.

Promueve el intercambio técnico promocional en el campo comercial e industrial con diversos países para beneficiar la economía guatemalteca.

4.5.3 La Asociación Gremial de Exportadores de Productos no Tradicionales (AGEXPRONT), ahora llamada Asociación Gremial de Exportadores (AGEXPORT)

Es una entidad con fines no lucrativos que se encuentra al servicio de todos los exportadores y que se encarga de velar por el desarrollo de las exportaciones en la sociedad guatemalteca.

Es el encargado de cumplir con las funciones de la Ventanilla Única para las exportaciones y mantiene un ambiente efectivo de comunicación con el sector público y privado.

Su labor es muy eficiente debido a que motiva el apareamiento de nuevos empresarios, define las políticas y estrategias para fomentar las exportaciones así como informar de las ventajas de exportar para mejorar la situación económica del país.

Las diversas instituciones que apoyan al sector exportador en nuestro país, lo hacen de manera efectiva, porque brindan información precisa sobre los trámites necesarios para exportar a otros países, actualización sobre nuevos procedimientos y la forma en que cumple con las obligaciones tributarias.

Así también, existen instituciones que buscan mercados internacionales a los exportadores para que aumente la comercialización de productos, bienes y servicios, mejorando así los ingresos económicos que permiten la implementación de nuevos empleos en nuestro país.

CAPÍTULO V

5. Los efectos jurídicos del incumplimiento de sus obligaciones tributarias

La Administración Tributaria tiene como objeto principal la obtención de recursos tributarios para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables y proporcionar los servicios que por ley le corresponden.

Al entrar en vigencia el Decreto 20-2006, conocido como Ley Antievasión, la Superintendencia de Administración Tributaria debe controlar todas las actividades que realizan los exportadores, no con la finalidad de imponer más tributos sino debe mejorar las formas de recaudación tributaria, tomando medidas efectivas y menos burocráticas, para incrementar el ingreso a las cajas fiscales.

Las obligaciones tributarias son un vínculo jurídico que se establecen entre la administración tributaria y los sujetos pasivos, teniendo por objeto la prestación de un tributo a través de su cumplimiento en dinero o mediante una garantía de bienes o servicios, como en el caso de los exportadores. En nuestro medio la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Para que exista una relación tributaria debe darse la participación de dos sujetos: el activo que es el Estado o sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas o semiautónomas y las municipalidades la Superintendencia de Administración Tributaria y el pasivo que es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación.

Para determinar si los exportadores cumplen con las obligaciones jurídicas, llamadas así porque deben estar fundamentas en la ley o en reglamentos específicos, se deben cumplir varios requisitos:

5.1 Pasos para realizar los trámites de exportación

- El primer paso para dar inicio a los trámites de exportador es estar legalmente constituido como empresa, éste se realiza en el Registro Mercantil.
- Para ser exportador debe solicitarse el código de exportador en la Ventanilla Única para las Exportaciones (V.U.P.E.), ubicada en la 14 Calle 14-30, Zona 13, o descargarlo por vía electrónica.
- A la solicitud para código de exportador, debe adjuntarle la siguiente documentación: Fotocopia de la patente de comercio de la empresa, fotocopia de la patente de comercio de sociedad y del nombramiento del representante legal inscrito en el Registro Mercantil (cuando sea sociedad anónima), fotocopia de la cédula o pasaporte del propietario de la empresa (en el caso de empresa individual), fotocopia de cédula o pasaporte del representante legal (en el caso de una sociedad anónima), fotocopia de factura anulada y sello de la empresa que debe contener:
 - Nombre, dirección y número de teléfono.
 - Una vez se cumpla con la documentación anterior, se extenderá el código de exportador que será utilizado en todos los trámites para solicitud de permisos de exportación.
- Si al realizar las exportaciones, éstas no clasifican como exportaciones menores, debe llevar su declaración para registro y control de exportaciones (DEPREX); ésta se solicita en la misma ventanilla que se indicó con anterioridad, mediante el formulario "Solicitud de Exportación". Debe llenar la solicitud de exportador FAUCA, DEPREX Y DUA SIMPLIFICADA.
- A los anteriores formularios debe adjuntar fotocopia de la factura que se le va a presentar al cliente y la factura de la licencia. Si su producto es importado adicionalmente deber presentar una fotocopia de la póliza de importación, con la cual ingreso el producto al país. Cada FAUCA Y DEPREX, cuesta Q35.00.

5.2 Procedimiento según el tipo de exportación

Existen diversos tipos de exportación y cada uno de ellos tiene un procedimiento especial, entre ellos:

Exportaciones eventuales sin valor comercial

Cuando las personas individuales o jurídicas se interesan por realizar una exportación eventual, para medir un determinado mercado o enviar algunas muestras sin valor, deben:

- Solicitar en la Ventanilla Única la declaración para registro y control de exportaciones DEPREX, factura comercial en original y copia, cuando se trata de envío de muestras, publicidad, bonificaciones, etc.
- En la factura se debe anotar el valor real del precio en que se encuentra en el mercado, aunque esto no indica la venta. Esta anotación también debe hacerse en el DEPREX.

Exportaciones Temporales

Son las que se realizan con aquellos productos que salen fuera del país por un tiempo determinado, con el compromiso que el exportador debe retornarlos al país después de un tiempo determinado. Por ejemplo: Cuando se asiste a ferias internacionales o se realiza reparación a alguna maquinaria. Por lo que debe realizar los siguientes pasos:

- Cuando la maquinaria sale del país a reparación, debe solicitar el formulario DEPREX y adjuntar fotocopia de la Declaración Aduanera de importación, carta del proveedor explicando el motivo de la exportación y fotocopia de la factura del proveedor. Asimismo, se debe indicar el tiempo en que la mercadería estará fuera. En caso de incumplimiento del tiempo se debe ingresar al banco el monto

del valor de las divisas en dólares, correspondientes a cada exportación. En el caso de atraso del proveedor se puede presentar una carta solicitando prórroga.

- Cuando salen productos para participar en las ferias internacionales, debe adjuntarse una carta de la empresa que hace la invitación o bien presentar todos los documentos que comprueben de forma veraz la participación en la feria, la fecha, duración, lugar, etc. Se debe elaborar un listado de los productos que van a salir así como el valor comercial.

Exportaciones Definitivas

Son las exportaciones de productos y cuyo fin primordial es ser vendidos o consumidos en el país de destino. Debe cumplirse con todos los requerimientos necesarios para exportar determinado producto, cumplir con los distintos procedimientos de la Ventanilla Única de Exportaciones, así también debe investigarse los requisitos necesarios en el país de destino de las exportaciones para evitar problemas en aduanas.

Exportaciones de productos perecederos

Se les denomina productos perecederos a aquellos que tienen como característica principal estar formados de organismos vivos, por ejemplo: Las verduras y las frutas, legumbres tropicales, plantas vivas y flores de corte.

En la comercialización de productos es necesario considerar varios aspectos como conocer la manipulación adecuada, así como las características físicas del producto, técnicas de recolección, almacenamiento, embalaje y transporte.

Una de las actividades más competitiva y arriesgada es la agricultura, para minimizar los riesgos, deben planificarse las actividades y mantener la comunicación con las distintas autoridades gubernamentales, importadores y transportistas.

Es necesario que los productores visiten a los compradores para establecer la cantidad, calidad, empaque, precios y reglamentos. Mantener la comunicación con los proveedores de equipo, transporte y empaque, así como negociar los fletes con los embarcadores.

Para ciertos productos, se requiere de certificados de inspección de la producción y certificado de tratamiento, extendidos por el representante del MAGA (Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación), de esa manera se garantiza que el producto está libre de plagas o enfermedades.

Exportaciones menores

Cuando se trate de exportaciones menores de quinientos dólares de los Estados Unidos de América (US\$500.00), con un peso menor de 90 libras y se realice por medio de vía aérea; no se hace necesario el trámite del formulario DEPREX ante la Ventanilla Única; solamente se lleva la carga a la línea aérea, llenar las formas que proporcionan y adjuntar la lista de empaque con los valores correspondientes a cada producto.

Exportaciones de maquila

La Unidad de Regímenes de perfeccionamiento activo, perteneciente a la Dirección General de Aduanas, creada en 1997; todas las operaciones aduaneras de importación y exportación que realizan las empresas calificadas dentro del Decreto 29-89 (Ley de Maquila), deben ser efectuadas en dicha Unidad, las cuales se localizan en la sede de la AGEXPORT.

Debe seguirse el procedimiento siguiente:

- Con la documentación indicada, el agente de transporte procede a elaborar el Conocimiento de Embarque en caso de vía marítima, guía aérea en caso de vía aérea, carta de porte en caso de vía terrestre.
- El transportista hace entrega del manifiesto de carga de exportación al exportador y/o agente.
- Se elabora la Declaración Aduanera de exportación (agente de aduanas) y se remite a la aduana para su liquidación. Se cobrará multa en caso de no efectuar este trámite en los primeros 8 días a la exportación.

Trámite para obtener el certificado fitosanitario

Este trámite se realiza en el caso de productos vegetales e insumos agrícolas, para lo cuál se dan los pasos siguientes:

- Pagar Q16.00 en el Banco (BANRURAL), al número de cuenta asignado Ventanilla Única para Exportación.
- Llenar y presentar solicitud del certificado fitosanitario internacional ante el oficial fitosanitario para su inspección y él realiza la inspección, si es imposible la
- Presentación debe adjuntarse un certificado emitido por un ingeniero agrónomo oficial o particular, colegiado activo.
- Certificado de tratamiento cuando haya sido sometido a un tratamiento de desinfección, emitido por un ingeniero agrónomo o por el Servicio Internacional de Fumigación del Organismo Internacional Regional de Sanidad Agropecuaria (OIRSA).
- Diagnóstico de laboratorio a solicitud del país importador.
- Permiso de exportación de semillas y de insumos.
- Para exportaciones de madera debe adjuntarse autorización del Instituto Nacional de Bosques (INAB).

- En el caso de exportaciones de vegetales, productos o subproductos de origen vegetal de especies en peligro de extinción se presentará certificado emitido por la Comisión Nacional del Medio Ambiente (CONAP).
- Presentar otros documentos requeridos por el país importador.

5.3 Opciones de pago de los exportadores.

Es la forma como el exportador permanente tiene derecho a la declaración de sus divisas en el Banco de Guatemala, por el costo de la exportación. Siendo las formas las que se indican:

- A la Vista: Al exportador se le hace efectivo el pago en el momento que recibe el embarque, por lo cual el mismo cuenta con la alternativa de tener 90 días para la declaración de las divisas en el sistema bancario.
- Anticipo: El exportador deberá prestar declaración de las divisas, sin embargo antes de realizar el trámite de exportación en la Ventanilla Única para exportaciones, según el convenio entre comprador y vendedor, adjuntando la constancia del mercado bancario.
- Al crédito: El exportador cuenta con 90 días para poder hacer la declaración de sus divisas o ingresar al Banco de Guatemala.

5.4 Modalidades de pago, según el país a que se exporte

Existen varios medios de pago para la realización de los trámites de las exportaciones a los países centroamericanos: carta de crédito, giro, cobranza, y moneda nacional.

En el caso de los países de El Salvador y Honduras, se utilizan las monedas nacionales de los dos países, con la resolución de la Junta Monetaria y sin que los bancos centrales intervengan; con relación a Nicaragua se utiliza el dólar de Estados

Unidos de América y las monedas nacionales de ambos países y en Costa Rica el pago se realiza a través del dólar de Estados Unidos de América.

Para los demás países del resto del mundo se utiliza la factura comercial contable, formulario aduanero, código de exportación y su formulario. En la mayor parte de países predomina el pago a través del dólar de Estados Unidos de América.

5.5 Criterios para la certificación de mercancías

Se le llama mercadería o mercancía según Manuel Broseta Pont a: “Bien mueble, corporal y con valor patrimonial propio manufacturado o no, que se encuentra en alguna fase o momento de la circulación en el mercado. La mercancía o mercadería adquirida de buena fe en almacén o tienda al público es irreivindicable”. 28

Por lo que existen diversos criterios para la certificación de mercancías, siendo los siguientes:

- Cuando la mercancía ha sido producido en forma completa por el territorio o una de las partes que intervienen en el contrato.
- Si es producida en el ámbito territorial de una de las partes objeto del contrato, partiendo de las materias calificadas como originarias.
- Si ha sido producida en el ámbito territorial de una de las partes del objeto del contrato, a partir de materias no ordinarias que den cumplimiento con un cambio de clasificación en materia arancelaria.
- Si ha sido producida en el ámbito territorial de una de las partes del objeto del contrato, con materias originarias, cumpliendo un cambio de clasificación arancelaria y que la mercancía debe cumplir con un valor de contenido regional.

28. Broseta Pont, Manuel. **Manual de derecho mercantil**;, Pág. 92

5.6 La Dirección General de Aduanas de Guatemala

Se define como Aduana según el Diccionario Enciclopédico: “Oficina Pública establecida generalmente en costas y fronteras, donde son registrados con bastante frecuencia los distintos géneros que se importan o exportan”. 29.

Toda exportación está sujeta a ser declarada ante la Dirección General de Aduanas de Guatemala, el exportador tiene la obligación de presentar ante la Aduana el formulario titulado “Declaración Aduanera de Exportación”, por medio de un Agente Aduanal, a este documento debe acompañarse de una copia de la factura comercial y de los documentos que comprueben el cumplimiento de los requisitos en materia de restricciones sancionatorias, regulaciones arancelarias y no arancelarias. El agente aduanal será responsable solidariamente de la veracidad y exactitud de los datos e información proporcionada, clasificación arancelaria así como de todas las obligaciones que se apliquen.

La Dirección General de Aduanas es una dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT , según acuerdo 6-98 de fecha 9 de diciembre del año 1998, el cual establece que la SAT asumirá y ejercerá en forma total, las funciones, atribuciones y competencias de la Dirección General de Rentas Internas y sus dependencias.

Las aduanas tienen distintas oficinas, dentro de las cuales están:

- Aduana de Destino: Oficina en la cual termina una operación de tránsito a aduanero.
- Aduana de entrada: Lugar de un territorio aduanero por el que se despachan las mercancías a ser importadas. A la entrada en estas áreas, casi todos los productos quedan sujetos al pago de los correspondientes derechos arancelarios.

- Aduana de paso: Oficina aduanera que no siendo ni la de partida ni la destino interviene en el control de la operación de tránsito aduanero.
- Clareo de Aduana, con carga marítima: Es cuando una mercadería va a ingresar al país y la misma debe nacionalizarse. Para ello debe cancelarse el pago de los impuestos correspondientes. Existe una clasificación de productos y su correspondiente arancel. Esta clasificación debe realizarla un agente aduanal quien es la persona que se reconoce ante la Aduana para realizar todos los trámites en representación de la empresa exportadora, teniendo la factura y lista de empaque.
- Clareo de Aduana, con carga aérea: Se refiere a las mercancías que se exportan a países centroamericanos o del resto del mundo.

La sección de almacenes generales de depósito es la encargada del control y regulación de la recepción, descarga, depósito y salida de mercadería, teniendo a su cargo diseñar diversos sistemas eficientes de la distribución y movilización de mercaderías.

Según el autor Raúl Rodríguez Lobato: “Los almacenes generales de depósito son empresas que tienen el carácter de instituciones auxiliares de crédito, cuyo titular debe ser una sociedad anónima organizada conforme al derecho guatemalteco; su objeto social es: el depósito, conservación y custodia, el manejo y distribución, la compra y venta por cuenta ajena de mercaderías o productos de origen nacional o extranjero y la creación de títulos de créditos”. 30

29. **Diccionario enciclopédico ilustrado**, pág. 72

30. Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**; Pág. 190

5.7 Los exportadores como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado.

Según el Artículo 14 del Código Tributario establece: Obligación tributaria. Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante la garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Los elementos que existen en toda relación jurídica tributaria son:

- Los sujetos
- El hecho generador
- Base imponible
- Tasa del impuesto

Los sujetos son dos: sujeto activo y pasivo, el primero exige el cumplimiento de la obligación tributaria fijado por la ley, mientras que el segundo cumple la obligación cuando se establezca el hecho jurídico de la norma.

Para que tenga vida el hecho generador debe realizarse el acto o hecho establecido por la ley específica que puede ser dar, hacer o no hacer y así surja el hecho imponible.

La base imponible es el porcentaje que el contribuyente o responsable debe calcular para pagar el importe o cantidad fijada establecida en la ley.

La tasa del impuesto es el ingreso en dinero que es percibido por el Estado para el pago de un servicio público que beneficia a una población.

Por lo que, para realizar el análisis del incumplimiento de las obligaciones tributarias, lo enfocaré en el estudio de las siguientes leyes: Decreto 20-2006 que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Decreto 6-91 del Código Tributario.

5.7.1 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria y su reglamento

Según el Artículo 12, de la citada ley establece: Prohibiciones. No pueden actuar como agentes de retención al Impuesto al Valor Agregado, las personas individuales o jurídicas en los siguientes casos: 1) Los que hayan sido sentenciados por delitos contra el patrimonio o contra el régimen tributario, mientras no hayan sido rehabilitados. 2) Los fallidos o concursados, mientras no hayan obtenido su rehabilitación. 3) Los exportadores que no hubieren inscrito ante la Administración Tributaria en el registro de exportadores establecido en el artículo uno de la misma ley. La Superintendencia de Administración tributaria está facultada para verificar el cumplimiento de lo antes dispuesto y en caso detecte que un agente incurre en uno de los supuestos indicados en los numerales precedentes o no cumpla con el artículo 8 el cual indica sobre el plazo para operar las retenciones es el mismo período impositivo del impuesto al valor agregado del presente decreto, procederá a notificarle la suspensión como agente de retención....La referida suspensión será operada en los registros tributarios unificados.

De la desactivación la Superintendencia de Administración Tributaria consiste en un aviso que puede darse por situaciones técnicas, informáticas o de incumplimiento de las normas arriba indicadas. Serán sancionadas según las sanciones reguladas en el Código Tributario y el Código Penal.

El Artículo 13 del Reglamento de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece: La SAT podrá suspender o inactivar a los

Agentes de Retención, con base a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley y a la conducta tributaria del contribuyente. Para efecto de establecer la conducta tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria tomará como base, el cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto como contribuyente, como de Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado de la persona individual o jurídica de que se trate.

Una vez la Administración Tributaria detecte el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley por parte de los Agentes de Retención, procederá a operar en sus sistemas, la suspensión o inactivación de los mismos, de la calidad de Agente Retenedor. En este caso, el sistema de retenciones de la SAT, solo permitirá que el Agente Retenedor suspendido o inactivado realice las declaraciones que tuvieren pendiente a la fecha de suspensión o inactivación, así como las rectificaciones de retenciones con error que hubiere emitido. El agente retenedor suspendido o inactivado, debe devolver a la Superintendencia de Administración Tributaria, el carné respectivo que hubiere recibido.

Sin embargo si puede darse la reactivación mediante solicitud presentada por el agente retenedor y calificada por la Superintendencia de Administración Tributaria, quien dará el aviso para que en los términos de un mes efectúe nuevamente las retenciones y se les restituyen sus derechos y obligaciones.

5.7.1.1 Según la ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento

El Artículo 23 "A" de la citada ley anterior indica en el último párrafo: Cuando se encuentren indicios que un exportador o contribuyente que venda bienes o preste servicios a personas exentas del impuesto, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la Administración Tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Para actualizar el registro de exportador el exportador debe presentar cada seis meses, es decir durante los meses de enero y julio una declaración jurada de las exportaciones realizadas que debe contener el detalle de pólizas de exportación, el valor FOB de cada una de las exportaciones y detalle de las constancias de liquidación de divisas, por lo que si se incumple con la información anterior, la Dirección de la Administración Tributaria lo excluirá temporalmente del registro y del régimen especial de devolución del crédito fiscal mientras no actualice la información.

5.7.1.2 Según el Código Tributario

En el Artículo 69 del código citado con anterioridad establece: Concepto de infracciones tributarias. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Y el Artículo 71 indica: Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones
2. La mora
3. La omisión del pago de tributos
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establezcan en este Código y en las leyes tributarias específicas.

Según el artículo 91 del Código Tributario indica: Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyente del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los Artículos 70 y 90 de este Código.

Con relación al artículo 70 del Código Tributario indica que cuando existan delitos tributarios tipificados en el ámbito penal son competentes los tribunales de este ramo. El artículo 90 del mismo Código indica que la Administración Tributaria no puede realizar la sanción dos veces de la misma infracción, sino que debe hacerlo del conocimiento de la autoridad competente en el ramo penal.

Con relación a las infracciones a los deberes formales, el Artículo 94 en el numeral dos establece: Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT-, o de cualquier otro requisito en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

La sanción de la infracción anterior será de cien quetzales (Q100.00) por cada documento. Siendo la cantidad máxima de un mil quetzales. (Q1,000.00).

El Artículo 94 numeral 7 indica que si se omitiera la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto. La sanción será una multa equivalente al impuesto que fue omitido.

En el caso de omitir la presentación de las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica. Por lo que el Artículo 91 del Código Tributario en el numeral 9 establece una sanción: Multa de treinta quetzales pro cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales, cuando se presente en forma

semanal o mensual, de mil quinientos quetzales cuando la declaración deba presentarse en forma semestral y de tres mil quetzales cuando la declaración sea anual... Si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser notificado del requerimiento para su presentación, la sanción correspondiente se rebajará al veinticinco por ciento (25%).

El Artículo 91 en el numeral 13 del Código Tributario establece: La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

La sanción establecida será una multa de cinco mil quetzales (Q5000.00) la primera vez, una multa de diez mil quetzales (Q10,000.00) la segunda vez y si es mayor a dos veces se aplicará una multa de diez mil quetzales más el uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes en el cual declaro ingresos.

El Artículo 91 en el numeral 14 del Código Tributario indica. Realizar sin estar inscrito actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

La sanción será una multa de diez mil quetzales.

El incumplimiento en la emisión y entrega oportuna de las constancias de retención por parte de los agentes de retención da como consecuencia la aplicación de la sanción estipula en el Artículo 498 numeral 2 del Código Penal Guatemalteco el cual establece: Será sancionado con arresto de diez a sesenta días... el agente de retención que no extienda al sujeto pasivo del impuesto, la constancia de retención que conforme a la ley corresponda.

Anterior a entrar en vigencia la Ley Antievasión se observaban prácticas de emisión de facturas redactadas con información falsa, lo que daba lugar a que no procediera la

devolución del crédito fiscal porque no se podía mostrar fehacientemente la documentación de respaldo.

El día 03 de junio del presente año la Superintendencia de Administración Tributaria publicó en Prensa Libre que 4,302 contribuyentes retenidos omitieron la presentación de la declaración mensual o presentaron inconsistencias u omisiones parciales de las retenciones que les fueron aplicadas, durante los meses de abril a agosto del año 2007.

Surgieron problemas debido a que dichos contribuyentes fueron inhabilitados en el Registro Tributario Unificado y mientras no subsanen dichas omisiones o errores no pueden realizar ningún trámite ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para poder ser habilitados los contribuyentes deben dirigirse al Área de Cobranza Administrativa del segundo nivel del Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas, debiendo presentar la debida documentación que determine la correcta aplicación de las constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado.

Los efectos que ha provocado la correcta aplicación de las retenciones al Impuesto del Valor Agregado (IVA) es que el Producto Interno Bruto ha incrementado en un 0.7% , con relación a las exportaciones. Lo que significa que dicho aumento equivale al 1% de la tasa del IVA y una reducción de la evasión fiscal del 7%.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias ha tenido su cimiento en el escándalo provocado por las debilidades en los sistemas de control que ha desencadenado en una enorme corrupción, por falta de sanciones establecidas en el Código Penal Guatemalteco.

CONCLUSIONES

1. El derecho tributario en Guatemala, es cambiante debido a las diversas propuestas que surgen en materia fiscal, con la intención de mejorar la recaudación tributaria y la inversión social. Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria debe buscar mecanismos efectivos que estimulen la cultura tributaria en el contribuyente.
2. La Superintendencia de Administración tributaria ha reportado mejoras en la recaudación de impuestos por parte del contribuyente a partir que entró en vigencia la Ley Antievasión (Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006), sin embargo debe evitarse la elusión y evasión fiscal, llevando a los evasores a instancias penales.
3. Para poder devolver el Impuesto al Valor Agregado – IVA- a los exportadores se establece la condición de que los bienes y servicios adquiridos se apliquen a actos gravados vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios. Esto les ocasiona problemas al momento de demostrar que la documentación de los gastos fue imprescindible para la comercialización.
4. Algunos exportadores han tenido problema en la devolución del crédito fiscal debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria no informa al Banco de Guatemala que el exportador continúa inscrito en un determinado régimen o cuando se ha cambiado, lo que origina el rechazo de la documentación que acredita el proceso de exportación.
5. Cuando los retenedores del Impuesto al Valor Agregado incumplen con sus obligaciones se les aplican las sanciones como la inhabilitación ante el Registro

Tributario Unificado, lo que hace que no puedan realizar ningún trámite ante la Superintendencia de Administración Tributaria, sanciones con multa, pena de arresto según lo establecido en el Código Penal.

RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala debe establecer a través de la Administración Tributaria mecanismos de control que le permitan mejorar y fortalecer la recaudación tributaria, para cumplir con el gasto público, sin crear nuevos impuestos, ni aumentar las tasas, sino implementando nuevos métodos y modificando la tecnología virtual que permita incentivar a los sujetos participantes en este proceso.
2. Para la creación de la administración tributaria virtual es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, adicione al Código Tributario un artículo bis, que sancione penalmente a los contribuyentes, empleados y otros sujetos involucrados en el proceso de tributación, cuando realicen acciones fraudulentas y ocasionen problemas relacionados con el proceso de exportación o devolución del crédito fiscal.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe aumentar el número de auditores para que en forma minuciosa realicen la fiscalización de los documentos necesarios para una exportación y puedan verificar que cumplió con los requisitos establecidos en la ley a efecto de realizarse la devolución del crédito fiscal.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe disminuir a una vez al año la presentación de la actualización de los exportadores que han sido notificados como agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado y así minimizar los trámites burocráticos. Además, debe tener al día los cambios de régimen de los exportadores.
5. El Congreso de la República de Guatemala, debe incorporar un nuevo artículo a la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la

Administración Tributaria, en el sentido de sancionar con una multa, o no realizar el procedimiento de reactivación, cuando el agente retenedor no entregue el comprobante respectivo en el momento de la compra, para evitar que los contribuyentes retenidos sean inhabilitados del Registro Tributario Unificado.

BIBLIOGRAFÍA

BOSCH CASTRO, Homero. **Principios generales de derecho**. Guatemala: Ed. Cooperativa de Servicios Varios. 1995.

BROSETA Pont, Manuel. **Manual de derecho mercantil**. Madrid: Ed. Tecnos S.A., 1971.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del libro S.R.L., 1988.

CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala. Ed. Lerena, 1999.

CLARIA OLMEDO, Jorge. **Derecho procesal**. Buenos Aires: Ed. De Palma, 1983.

DÍAZ Carmen y Lizett Nájera. **Derecho financiero II**. Guatemala: Ed. Praxis, 2002.

Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española. Barcelona. Ed. Ramón Sopena, S.A., (s.f.).

FACIO, Peirano. **La relación jurídico tributaria**. Barcelona, España: Ed. Bosch, 1994.

FELIX, Luis. **Opciones del IVA**. Madrid: Ed, EDERSA, (s.f.).

FIGUEREDO ARA, Lionel y Juan José Narciso. **Administración tributaria**. Guatemala: Ed. FLACSO S.A, 2000.

FIGUEROA ARA, Oscar Lionel. **Responsabilidad fiscal y ayuda internacional en**

Guatemala, Guatemala: Ed. Nacional S.A., 1999.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. México: Ed. Porrúa, S.A. 1970.

GARCINI GUERRA, Héctor. **Derecho administrativo**. La Habana: Ed. Pueblo y Educación, 1982.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. De Palma, 1996.

GÓMEZ DE SILVA, Guido. **Breve diccionario etimológico de la lengua española**. México: EdHarla, 1997.

MARTÍNEZ, María de los Ángeles. **Tributo y trabajo**. Guatemala: Ed. Estudios Hispanoamericanos, 1994.

MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero finanzas públicas**. Guatemala: Ed. Print Color, 1999.

PACHECO G. Máximo. **Introducción al derecho**. Chile: Ed. Jurídica, 1976.

RODRÍGUEZ, Pedro. **Bosquejo de política tributaria y económica**. España. Ed. Harla 1997.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México, Distrito Federal: Ed. Harla, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. España: Ed. Imprenta, 1996.

SOCORRO, Norma. **Exportaciones y liberación de mercados.** Guatemala: Ed. Tipografía Principios, 1996.

SOLÓRZANO FERNÁNDEZ, Vinicio. **Evolución económica de Guatemala.** Guatemala: Ed. José Pineda, 2001.

UNDINA, Teresa. **Cooperativas de consumidores y responsabilidad social.** España: Ed. Hispacoop, 2000.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas: derecho financiero y tributario.** Buenos Aires: Ed. Talleres Nex Print, S.R.L., 1997.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco;** Guatemala: Ed. Universitaria, 2004.

ZURDO RUIZ, Jorge. **Tratado del Impuesto al Valor Agregado.** Madrid: Ed. CEF, 1993.

Legislación:

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

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

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

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, 2006.

Ley del impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del impuesto sobre Productos Financieros. Decreto número 26-95, del Congreso de la República de Guatemala, 1995.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-95, del Congreso de la República de Guatemala, 1995.

Ley Orgánica del Banco de Guatemala. Decreto 16-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley Monetaria. Decreto número 17-2002, del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley de Zonas Francas. Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley del Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y Maquila. Decreto número 29-89, del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley de Incentivos a las Empresas Industriales de Exportación. Decreto número 21-84, del Congreso de la República de Guatemala, 1984.

Ley Reglamentaria de los Almacenes Generales de Depósito del Crédito Hipotecario Nacional de Guatemala. Decreto número 55-73, del Congreso de la República de Guatemala, 1973.