

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



GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2009

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

**ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS QUE DAN DERECHO A LA
DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES,
DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA.**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

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. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Luis Roberto Romero Rivera
Secretaria:	Lic. Marisol Morales Chew
Vocal:	Lic. Héctor Leonel Mazariegos González

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Homero López Pérez
Secretario:	Lic. Gustavo Adolfo Cárdenas Díaz
Vocal:	Lic. Ronán Arnoldo Roca Menéndez

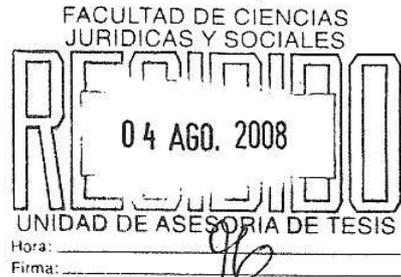
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Oficina Profesional del Licenciado
EDUARDO CHINCHILLA GIRÓN
Abogado y Notario



Guatemala, 18 de julio de 2008.

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



Estimado Licenciado Castro Monroy:

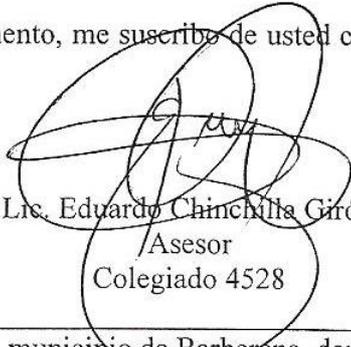
De conformidad con el oficio emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, de fecha 24 de marzo de 2008, me permito informar a usted que he asesorado el trabajo de tesis del estudiante GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ.

El tema propuesto y aprobado fue: "GASTOS QUE GENERAN LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES, DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA; sin embargo, analizando la ley con el autor de éste trabajo de tesis, se llegó a la conclusión que es más apropiado cambiarlo a: "ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS QUE DAN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES, DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

En definitiva, el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir, de conformidad con la normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones a que arriba el autor y la bibliografía empleada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, resulta procedente aprobar el trabajo de tesis asesorado, razón por la cual doy mi dictamen en sentido favorable.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted con muestras de consideración y respeto.

Atentamente,


Lic. Eduardo Chinchilla Girón
Asesor
Colegiado 4528

Eduardo Chinchilla Girón
Abogado y Notario

Colonia Monja Blanca, zona 2, municipio de Barberena, departamento de Santa Rosa,
Guatemala, C. A. Teléfono: 7887-0079

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



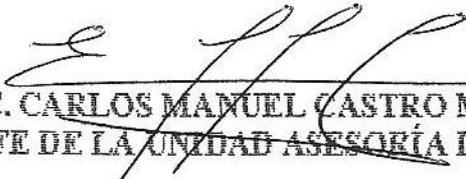
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, C.A.



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

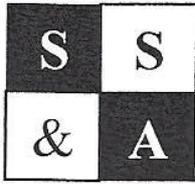
Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) HELIO GUILLERMO SÁNCHEZ AVILA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ, Intitulado: "ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS QUE DAN DERECHO A LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES, DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

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, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


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



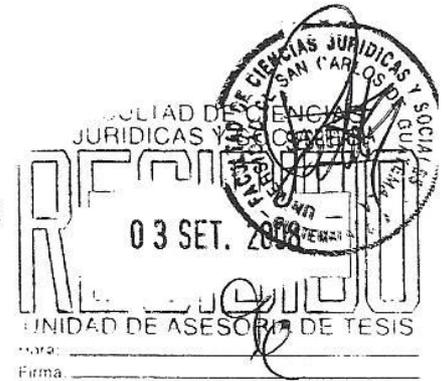
cc. Unidad de Tesis
CMCM/ragm



Abogados y Notarios

Sánchez, Sánchez & Asociados ABOGADOS Y NOTARIOS

Ciudad de Guatemala, 20 de agosto de 2008.



**LICENCIADO
CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SU DESPACHO.**

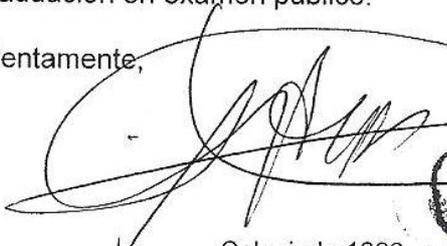
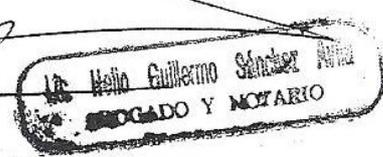
Licenciado Castro Monroy:

Me honra informarle, que en cumplimiento de la resolución de esa Unidad de fecha 5 de agosto de 2008, por la cual se me otorga el nombramiento para revisar el trabajo de tesis del estudiante **GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ**, intitulado: **"ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS QUE DAN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES, DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA"**, procedí a la revisión del trabajo en referencia.

La investigación del estudiante **GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ**, está comprendida en cuatro capítulos, en los que aporta diferentes teorías, doctrinas, conceptos, definiciones, opiniones, tanto personales como de autores nacionales y extranjeros. Resalto que atendió las sugerencias y observaciones señaladas, defendiendo con fundamento aquellas que consideró necesario. Hago constar que el contenido científico y técnico de la tesis revisada, la metodología utilizada, las técnicas de investigación aplicadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones a que arriba el autor, son congruentes con el contenido de la investigación, necesarias y oportunas, requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Por todo lo anteriormente señalado, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, en el sentido que dicha investigación cumple con los requisitos reglamentarios para ser aceptada, impresa y discutida como tesis de graduación en examen público.

Sin otro particular, atentamente,

Colegiado 1696



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dos de abril del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GERBER ESTUARDO SALGUERO MARTÍNEZ. Titulado ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS QUE DAN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS EXPORTADORES, DE CONFORMIDAD CON EL DECRETO NÚMERO 20-2006 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA. 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/silh



DEDICATORIA

- A DIOS: Por estar siempre presente en toda mi vida.
- A MIS PADRES: Especialmente a mi madre Elvia Marina Martínez Sandoval, por su esfuerzo para que yo estudiara; y, José Abelino Salguero Hernández (+).
- A MI ESPOSA: Elda Lorena Flores García, por su paciencia en este largo camino.
- A MIS HIJOS: Dámaris, Herberth y Marycarla, que lo alcanzado sea un ejemplo a superar.
- A MIS HERMANOS: Rafael (+), Abilio, Federico, Mayra y William (+), por su apoyo.
- A MI SUEGRA: Carlota García Chinchilla.
- A MIS CUÑADO (A) S: Rolando, Rony, Mauricio, Eduardo, Alfredo y Marleny.
- A MIS SOBRINOS: Elmer, Abelino, Johana, Magdalena, Marina, Rony, Albin, Richie, Jasón, América, Harry y Leyni.
- ESPECIALMENTE: Licenciado Ludy Yovanni Chinchilla Girón, gracias por su amistad y apoyo.
- A: La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Fundamentos del problema.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. El problema de la carga de la prueba.....	3
1.3. Clases de exportadores.....	8

CAPÍTULO II

2. Marco legal y doctrinario.....	15
2.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	15
2.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	29
2.3. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	40
2.4. Código Tributario.....	48
2.5. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	50

CAPÍTULO III

3. Regímenes de devolución de crédito fiscal a los exportadores.....	53
3.1. Régimen general.....	53
3.2. Régimen optativo.....	54
3.3. Régimen especial.....	63
3.4. Diferencias esenciales entre los regímenes.....	69
3.5. Silencio Administrativo.....	69

CAPÍTULO IV

4. Resultados de la investigación.....	83
CONCLUSIONES.....	95
RECOMENDACIONES.....	97
BIBLIOGRAFÍA.....	99

INTRODUCCIÓN

La justificación de la investigación es que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece condicionantes para la devolución del crédito fiscal a los exportadores, las cuales han sido motivo de controversia, siendo una de ellas los bienes y servicios por los cuales procede el derecho al crédito fiscal.

El planteamiento del problema a investigar está contenido en la “definición del problema”: ¿Todas las compras que efectúan los contribuyentes que se dedican a la exportación generan el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado cargado?.

La especificación de esta investigación es determinar si por todos los bienes y servicios que adquieren los exportadores se genera el derecho a la devolución del crédito fiscal; y, en su caso, cuáles no generan ese derecho.

La delimitación del trabajo en el espacio geográfico es el municipio y departamento de Guatemala y, en el ámbito temporal los años 2005 y 2007.

La operacionalización del problema es: ¿Qué bienes o servicios adquiridos no están vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente exportador?. El problema se aborda desde el punto de vista jurídico y fiscal.

La hipótesis del sustentante es aportar una lista específica de los bienes y servicios que generan el derecho a la devolución del crédito fiscal a los exportadores.

En el marco teórico la base principal son las leyes, la doctrina y la legislación comparada, la Constitución Política de la República de Guatemala; la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, vigente y anterior; el Código Tributario; y, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El objetivo general es elaborar un documento que sirva para orientar qué bienes y servicios generan el derecho a la devolución del crédito fiscal a los exportadores y cuáles no; uno de los objetivos específicos es determinar los cambios sustanciales en dicho decreto, relacionados con el tema de mérito.

Uno de los supuestos de la investigación, es que los bienes y servicios que generan derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores ha sido motivo de polémica.

El trabajo se divide en 4 capítulos, el primero se refiere a los Fundamentos del Problema, que contiene el origen y las diferentes manifestaciones del asunto; el segundo, al Marco legal y Doctrinario, que comprende las principales leyes, doctrinas y legislación comparada, con las que se relaciona el problema; el tercero, a los Regímenes de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores, con sus principales diferencias, establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y, el cuarto, a los Resultados de la investigación, que detalla los logros del trabajo y los listados de bienes y servicios.

La teoría principal es que los gastos que generan derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores ha sido motivo de litigio entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Los métodos para realizar la investigación fueron el deductivo, la inferencia analógica, el analítico y el estadístico; y, las “técnicas” son del cuestionario, la entrevista y presentación de la información.

Este trabajo sólo muestra una de las situaciones que origina la devolución del crédito fiscal a los Exportadores, pudiéndose profundizar sobre fraudes, quejas por devoluciones tardías, dificultades presupuestarias y de liquidez Estatal y empresarial.

CAPÍTULO I

1. Fundamentos del problema

1.1. Antecedentes

Para comprender en su correcta dimensión el problema, se debe saber en qué consiste el “crédito fiscal” dentro del contexto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para ello, es necesario recurrir a la definición legal, regulada en el *Artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente, que establece: “El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período”.

Es decir, es el Impuesto al Valor Agregado que paga el comprador cuando realiza una compra o adquiere un servicio afecto a ese impuesto, el cual va incluido en el total del valor de la factura; sin embargo, eso no significa que todo comprador, por el sólo hecho de efectuar una compra afecta al Impuesto al Valor Agregado y pagarlo, adquiere derecho sobre el mismo, en primer lugar, porque si se trata de un “consumidor final”, aunque económica y prácticamente es quien paga dicho impuesto, por ley, en última instancia el Estado exige el Impuesto al Valor Agregado al vendedor como “contribuyente” de este impuesto; en segundo lugar, porque el bien o servicio adquirido debe servir para generar débitos fiscales, de conformidad con el *Artículo 16* de la misma ley vigente, que en lo conducente establece: “Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley”.

En ese orden, el *Artículo 21 del Reglamento de la citada ley* define: “Para los efectos del Artículo 16 de la Ley, se entenderá por actos gravados y operaciones afectas, aquellas comprendidas como hecho generador en el Artículo 3 de la Ley”.

Eso significa que si lo comprado sirve para la reventa como bien de cambio (intermediación comercial), se incorpora a un producto o servicio para la venta (producción), o se adquieren activos que se utilizan en el proceso productivo (maquinaria y equipo), se genera derecho al crédito fiscal; obviamente, esto sólo se dará si quien compra es un empresario o comerciante, no en el caso de personas que compran para el consumo definitivo, como se dijo anteriormente.

Ahora bien, tal derecho al crédito fiscal consiste en el *reintegro* del Impuesto al Valor Agregado, el cual se da de dos maneras: la primera es por *compensación* y, la segunda, por la *devolución* de ese impuesto.

El primer caso, por *compensación*, se encuentra regulado en los Artículos 19 al 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que de manera comentada regulan que la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados. Es decir, el Impuesto al Valor Agregado a pagar es el que resulte de restar del débito fiscal o sea el Impuesto al Valor Agregado cargado en las facturas y cobrado a los compradores, el crédito fiscal generado por las compras efectuadas en cada período mensual. Si de la aplicación de ese procedimiento resulta un saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente en cada período impositivo mensual, lo puede trasladar a los sucesivos períodos impositivos siguientes, hasta agotarlo mediante la compensación con los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procede la devolución del crédito fiscal, se exceptúan los casos a que se refiere el Artículo 23 de dicha ley.

El segundo caso, es el regulado en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regula la *devolución* del crédito fiscal a los contribuyentes que se dedican a la exportación y quienes presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, que también se regula en el Artículo 16 de esa ley. Cabe mencionar que un exportador puede también llevar a cabo ventas afectas en el mercado interno y ventas a personas exentas, por lo que el tratamiento será distinto para cada crédito fiscal y cada uno tiene sus propias vicisitudes. En ese sentido, en

este trabajo se aborda el problema que se da en la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores por las compras que efectúan.

La pregunta que da origen al problema que se plantea es: ¿Todas las compras que efectúan los contribuyentes que se dedican a la exportación generan el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado cargado?. Para muchos exportadores así es, mientras que para la Superintendencia de Administración Tributaria no. Dicha pregunta se deriva del contenido del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual ha tenido múltiples reformas; sin embargo, para efectos del presente trabajo se limitará el análisis a la norma vigente (2008) y la anterior.

1.2. El problema de la carga de la prueba

En esto ha existido mucha discrepancia también, toda vez que los exportadores aducen que los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria no sólo no pueden conocer qué bienes y/o servicios se utilizan en todas las actividades económicas, si no que la verificación de la procedencia del crédito fiscal se hace en las oficinas de la Administración Tributaria, examinando la solicitud y la documentación requerida, a lo cual se le llama auditoría de gabinete, por lo que desconocen la actividad productiva o comercial real del exportador.

Al respecto, el Código Tributario, ley específica, establece: "*Artículo 143. Período de prueba. Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.*

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

Artículo 146. Verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el Artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato”¹.

Se han transcrito los artículos completos porque el citar sólo las partes conducentes podría dar lugar a dudas acerca de su interpretación correcta.

En ese sentido, el primer artículo citado literalmente dispone que cuando se discuten cuestiones de hecho, el período de prueba será de 30 días hábiles.

El segundo artículo establece que la audiencia, que se otorga dentro del procedimiento administrativo tributario, es con el fin que el contribuyente “presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa”, si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el Artículo 143 del Código Tributario.

Es decir, hay 30 días hábiles de audiencia, los cuales pueden ser suficientes para el contribuyente para justificar su oposición y defensa, dependiendo del grado de dificultad para preparar su defensa y la prueba; y, en caso dicho plazo le sea insuficiente, puede dentro de ese término “ofrecer” los medios de prueba, pues según el texto del artículo es para que “ofrezca”, o sea que puede no “aportar” los medios de

¹ Reformado por el artículo 22 del Decreto Número 03-04 del Congreso de la República (22/01/2004).

prueba en el período de audiencia, sino sólo ofrecerlos y aportarlos en el período de prueba que son otros 30 días hábiles, contados a partir del 6º día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar audiencia. Aunque los artículos citados no lo indican expresamente, queda implícito que “las cuestiones de derecho”, como según los principios de la prueba el derecho no se prueba, se hacen valer dentro del período de la audiencia. Ello demuestra que el Código Tributario de manera sistemática y acorde con la lógica jurídica, atribuye al contribuyente la carga de la prueba, especialmente en las cuestiones de hecho.

En congruencia con lo anterior, la Ley del Organismo Judicial establece que sus preceptos fundamentales son normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico; encontrándose dentro de esos preceptos, el *Artículo 10*, que en su parte conducente estatuye: “El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: (...) c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; (...)”.

En ese sentido, el caso análogo se encuentra en el trámite de los incidentes, contenido en los Artículos 135 al 141 de la Ley del Organismo Judicial, cuyo procedimiento contempla 8 días de prueba sólo si el incidente se refiere a cuestiones de hecho.

Además, el Código Tributario en su Artículo 185 establece que en lo que no contraríen las disposiciones de este Código se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

En ese orden, el Artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil estipula: “*Carga de la Prueba*. Las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho. Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión”.

A pesar de que la norma del Código Tributario establece que sólo aplica el Código Procesal Civil y Mercantil en lo que no contraría sus disposiciones; o sea, si lo contraría debe aplicarse el primero por ser normativa específica; la disposición del Código Procesal Civil y Mercantil ratifica lo normado en el Código Tributario, ya que regula que las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho y, siendo el contribuyente quien en primer lugar registra y declara que los bienes y servicios adquiridos son indispensables para la producción o comercialización de los bienes o servicios que exporta, lo cual es cuestión de hecho, corresponde a él la carga de la prueba de tal propuesta.

Al respecto, el tratadista Enrique M. Falcón, citando a Guasp, define la Prueba de la manera siguiente: “Las simples alegaciones procesales no bastan para proporcionar al órgano jurisdiccional el instrumento que éste necesita para la emisión de su fallo. El juez, al sentenciar, tiene que contar con datos lógicos que le inspiren el sentido de su decisión, pero no con cualquier clase de datos de este carácter, sino sólo con aquellos que sean o, por lo menos, le parezcan convincentes, respecto a su exactitud y certeza”. También cita la definición de Sentis Melendo: “La prueba no consiste pues, en averiguar, sino en verificar. Y no consiste en averiguar, porque la función del juez no es averiguar; ésa es la función de las partes pero no la del juzgador; al juez puede serle necesario aclarar, clarificar algún aspecto de lo que está discutido, pero nunca ir en busca de esa verdad que han debido procurar traerle las partes”².

Ciertamente en este caso el papel que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con la ley de la materia, es el de “fiscal”, aunque se critica que se convierte en juez y parte a la vez, pero aquel es el rol que el legislador le asigna; no obstante, es interesante la función que realiza el Directorio de ésta, órgano colegiado y técnico multidisciplinario, cuyos miembros son propuestos por la academia jurídico-económica de Guatemala, el cual resuelve en definitiva en la vía administrativa las impugnaciones planteadas, erigiéndose prácticamente en un tribunal de primera instancia.

² **Tratado de la prueba**, págs. 23 y 24.

1.3. Clases de exportadores

La legislación Guatemalteca no hace esta clasificación, más que todo es doctrinaria, según los exportadores realicen o no ventas locales u operaciones en el mercado interno. Para efectos del presente trabajo se denominarán Exportadores Totales a quienes no realizan ventas locales y Exportadores Parciales a los que venden localmente y también exportan.

El tratadista Gabriel E. Lupo los clasifica así: “1) Exportadores Puros: Son aquellos que realizan solamente operaciones de venta para el mercado externo; y, 2) Exportadores Impuros: Son aquellos que realizan, además de exportaciones, operaciones de venta en el mercado interno”³.

1.3.1. Exportadores totales

Para efectos del presente trabajo pueden llamarse exportadores totales a aquellos que no realizan ventas en el mercado interno, destinando toda su producción a la exportación. Como se dijo anteriormente, la legislación guatemalteca no contiene específicamente una clasificación. Sin embargo, puede decirse que esta clasificación se desprende del texto y contexto del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con relación a los exportadores totales, el tercer párrafo del Artículo 16 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, regula: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación (...), tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios (...)”.

Tal disposición aplica tanto a los exportadores totales, como a los parciales. La norma en sus últimos párrafos hace la distinción, al regular la forma como deben reportar los

³ et. al. **Análisis del IVA**, págs. 649 y 650.

créditos fiscales los exportadores que realizan ventas en el territorio nacional y asimismo exportan, lo cual tácitamente constituye una diferenciación, que doctrinariamente se trata de exportadores parciales, como adelante se analiza.

1.3.2. Exportadores parciales

De la misma forma que el caso de los Exportadores Totales, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no denomina a los Exportadores Parciales así, pero sí regula específicamente el caso de los que venden localmente y también exportan. En tal sentido, dicha ley regula: “*Artículo 16. (...) La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración, mostrando separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas. Como resultado de la compensación entre créditos y débitos del contribuyente se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco. Para el efecto, se procederá conforme lo disponen los Artículos 23, 23 “A”, 24 y 25 de esta ley, según el caso (...)*”.

La norma legal citada regula el caso de los exportadores parciales, quienes realizan ventas en el territorio nacional y exportaciones, debiendo presentar la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado mostrando los créditos y débitos fiscales derivados por ventas locales y por exportaciones.

Dicha norma se complementa con lo estipulado en el Artículo 23 del Reglamento de esa ley, que regula: “De conformidad con el Artículo 16 de la Ley, los contribuyentes deben mostrar en la declaración, en forma separada, lo siguiente:

a) En el caso de las exportaciones y ventas o prestaciones de servicios a personas exentas, el crédito fiscal, generado por la importación o la adquisición de bienes, o de servicios necesarios para la misma.

b) En el caso de las ventas de bienes o prestación de servicios en el territorio nacional, los débitos generados en dicha actividad, cuando corresponda, y los créditos generados por la importación, la adquisición de bienes o de servicios, necesarios para las mismas.

c) Cuando el contribuyente no pueda identificar a qué actividad de las antes mencionadas corresponde el crédito fiscal contenido en un documento, debe hacer una distribución proporcional del mismo”.

De conformidad la norma citada, se concluye que *los exportadores parciales* deben declarar:

1) Los créditos fiscales generados por la importación o adquisición de bienes o servicios necesarios para realizar exportaciones;

2) Los créditos fiscales generados por la importación, la adquisición de bienes o de servicios necesarios para realizar ventas de bienes o prestación de servicios en el territorio nacional; y,

3) Los débitos fiscales, cuando corresponda, generados por las ventas de bienes o prestación de servicios en el territorio nacional.

1.3.3. Exportación de servicios

El Artículo 2, numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define: “Por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente”.

Asimismo, el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya transcrito, establece que los contribuyentes que se dediquen a la exportación tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente. Agrega, que para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará dos criterios. Estos van orientados, dependiendo si el contribuyente produce bienes o presta servicios. Para el caso de estos últimos, regula en su inciso b) que los bienes (adquiridos) o los servicios (utilizados) se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

Cabe aclarar, que esto último está regulado en el inciso b) del artículo citado, en el sentido que “se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación (del servicio) dentro (a personas exentas) o fuera del país”, es porque el artículo se refiere al mismo tiempo a la devolución de crédito fiscal a los exportadores, como también a quienes venden o presten servicios a personas exentas en el mercado interno.

De tal manera que integrando las normas legales referidas, los contribuyentes exportadores de servicios tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de servicios del contribuyente; considerándose vinculados, aquellos que se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación fuera del país.

Como el objeto de este trabajo es determinar por cuáles compras de bienes o servicios procede el derecho a la devolución de crédito fiscal a los exportadores; en

exportaciones de servicios, son muy pocos los casos que se pudo obtener información que se hayan ajustado.

Puede mencionarse a manera de ejemplo el caso de una empresa guatemalteca que prestó servicios en el país, para la producción de un programa de televisión (*cortometraje*) en el departamento de Peten, para usuarios y bajo la dirección de una entidad que no tiene domicilio ni residencia en el país y destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior.

Otro caso ocurre en los servicios *profesionales*, aquí el producto es un dictamen u opinión por escrito. Las firmas de abogados, de auditoría, de consultoría o de publicidad y mercadeo, entre otras, prestan los servicios profesionales en Guatemala, requeridos por una entidad que no tiene domicilio ni residencia en el país. Tales servicios se prestan por medio del dictamen, informe u opinión escrita, el cual se utiliza en el exterior, toda vez que es analizada generalmente para decidir si invierte en el país, como estudio de pre-factibilidad.

Los hechos descritos encuadran en la definición de “exportación de servicios” dada por la ley. El producto de los servicios prestados en el país (el cortometraje y el dictamen), se vendió o se exportó, pues fue adquirido por la entidad extranjera.

Asimismo, los proveedores de este tipo de servicios generalmente lo hacen en el territorio nacional y sólo ocasionalmente los exportan, por lo que caen en la clasificación doctrinaria de exportadores parciales. En ese orden, el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado manda que en el caso de los contribuyentes que prestan servicios en el territorio nacional y efectúan exportaciones deben presentar la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado mostrando los créditos y débitos fiscales derivados por ventas locales y por exportaciones.

El tratadista Gabriel E. Lupo, se refiere a la exportación de servicios de la manera siguiente:

“Exportación de servicios”. Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado.

En primer término vale aclarar, tal como lo expresa Ricardo Fenochietto (4), “que en materia de servicios, no es apropiado hablar de importación y exportación, toda vez que no requieren la intervención de aduanas, por lo que es más correcto referirse al lugar de realización y de utilización de los mismos”.

El Art. 1 de la ley del impuesto, en el segundo párrafo de su inc. b), dispone que: “En los casos previstos en el inciso e) del Artículo 3 (locaciones y prestaciones de servicios), no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”.

Nótese aquí que la ley no establece una exención sobre la “exportación” de servicios sino una exclusión de objeto. Es decir, el objeto del IVA no contempla este tipo de operaciones que, por lo tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Si consideramos que estas operaciones no están comprendidas en el término “exportaciones” del art. 8, inc. d) de la ley, y que técnicamente son operaciones no alcanzadas por el IVA, se podría concluir entonces que el impuesto vinculado a las mismas no tendría posibilidades de computarse bajo ningún punto de vista.

Sin embargo, el decreto reglamentario a través de su Art.77.1 (artículo agregado por el Decreto 1082/99) (5) habilita para este tipo de operaciones la aplicación del régimen especial establecido por el Título VII de la ley para el IVA vinculado a operaciones de exportación de bienes. Es decir, a través de la reglamentación se intenta ratificar el espíritu de la ley que considera como exportaciones -a pesar de no serlo en rigor técnico- a las prestaciones de servicios efectuadas en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

(4) Ricardo Fenochietto, "Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Editorial La Ley, Edición Mayo 2001, Pág. 885.

(5) Decreto N° 1.082/99 (Boletín Oficial 10/06/99)⁴.

Como puede verse, a cambio de la legislación guatemalteca que sí regula expresamente la exportación de servicios, la argentina sólo la menciona, aunque la equipara a la exportación de bienes, siempre condicionado a que los servicios se utilicen en el exterior.

⁴ **Ibid**, págs. 652 y 653.

CAPÍTULO II

2. Marco legal y doctrinario

La base principal de la presente investigación lo constituye fundamentalmente la Constitución Política de la República de Guatemala que se refiere al sistema tributario del país y los principios fundamentales que lo sustentan, para luego entrar al Impuesto al Valor Agregado, contenido en su ley específica, el Decreto Número 27-92, reformado hasta por el Decreto Número 20-2006, ambos del Congreso de la República, y el Reglamento de dicha ley, Acuerdo Gubernativo Número 424-2006 de El Presidente de la República; de éstos, especialmente los artículos atinentes a la devolución de crédito fiscal a los exportadores. El Código Tributario, Decreto Número 6-91, reformado hasta el Decreto Número 20-2006, ambos decretos del Congreso de la República, específicamente los principios que norman la aplicación e interpretación de las normas tributarias, los tributos y lo atinente al silencio administrativo en materia tributaria. Además, es importante citar lo conducente de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, primordialmente en cuanto a las funciones específicas.

2.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Emitida por la Asamblea Nacional Constituyente, sancionada y promulgada con fecha del 31 de mayo de 1985 y sus reformas aprobadas por el Congreso de la República el 17 de noviembre de 1993.

Llamada históricamente como Carta Magna, Carta Fundamental o Norma Superior, constituye el cuerpo normativo que contiene los principios en que se organiza jurídica y políticamente el Estado guatemalteco y, especialmente, el sistema tributario del país. Esta, en su Artículo 1, establece: "Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común".

Algunos tratadistas modernos, como Carlos M. Giuliani Fonrouge⁵, opinan que a partir del siglo XIX han sufrido variaciones los conceptos acerca de la *misión que corresponde al Estado*, esbozándose primero y afianzándose después, cada vez con mayor intensidad, una política intervencionista en las actividades económicas y sociales; cuya evolución, indica, precisa Marchal -Jean-⁶, en tres sistemas o etapas: el *Estado gendarme* (economía liberal); *el Estado providencia* (liberalismo social con economía intervencionista) y *el Estado fáustico* (dirigismo en la economía). De forma somera describe sus características, las que para efectos del presente trabajo se resumen de la manera siguiente:

Liberalismo: aplicado hasta la primera guerra mundial, de escuela liberal inglesa, que cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce las funciones del Estado a las más esenciales (defensa, educación y justicia).

Intervencionismo: con el liberalismo vino el desarrollo del capitalismo, con los monopolios industriales y comerciales; ante esos desequilibrios económicos y sociales el Estado “interviene” para evitar abusos, pero sin “dirigir” la economía.

Dirigismo: se afirma la *prosperidad social* como postulado para evitar que se produzcan transformaciones por medios violentos. Según Angélopoulos⁷, citado por Giuliani Fonrouge, para realizar el *bienestar social*, el Estado debe:

1. Satisfacer las necesidades sociales, principalmente: orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atender necesidades colectivas esenciales como correos y telecomunicaciones, transportes y energía.

⁵ **Derecho financiero**, págs. 18-20

⁶ **Nature et contenu de l'économie financière**, (en “R.S.L.F”, 1946, pss. 162 y ss).

⁷ **L'État et la prospérité sociale**, ps. 35 y ss. (Libr. Générale, Paris, 1949).

2. Propender el desarrollo económico del país con recursos nacionales para asegurar la ocupación y el aumento de la renta nacional; promover inversión y controlar la actividad económica privada.

3. Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida.

Puede concluirse que “bien común” actualmente es sinónimo de “bienestar social”, cuyo término económico es definido como: “*BIENESTAR SOCIAL (social welfare). Ec. Situación en la que los poderes públicos garantizan los recursos necesarios para que los ciudadanos tengan la mejor calidad de vida posible (educación, sanidad, cobertura de desempleo, etc.)*.”⁸

La Constitución Política de la República de Guatemala desde su inicio establece la razón de ser del Estado, cual es “el bien común” o bienestar social, el cual de acuerdo con la doctrina es un concepto eminentemente económico.

Al respecto, el Doctor Rodrigo Montufar Rodríguez indica que la “*actividad financiera del Estado*” es la que éste realiza con el objeto de obtener recursos, administrarlos y erogarlos⁹.

En este orden, Carlos M. Giuliani Fonrouge manifiesta: “(...) el derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones (...)”¹⁰.

En otras palabras, el *Derecho Financiero* es la rama del Derecho que regula el ejercicio de la función pública mediante la cual se norma la actividad financiera del Estado. Este se divide en *dos ramas* cuyas instituciones centrales son el tributo y el presupuesto. El

⁸ **Diccionario de economía y negocios**, Ed. Espasa Calpe, S. A. Madrid, 1999, pág. 56.

⁹ **Tendencias modernas del derecho tributario**, pág. 18.

¹⁰ **Ob. Cit.** pág. 29.

Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que se ocupa de la regulación de las prestaciones patrimoniales coactivas debidas por los particulares al ente público, es decir, de los tributos; por consiguiente define los elementos que integran la relación jurídica-tributaria establecida entre el Estado y los ciudadanos con el objeto de obtener los recursos económicos necesarios para financiar su actividad; además, el Derecho Tributario se ocupa también de establecer las condiciones de ejercicio del poder *ius imperium* que el Estado ejerce sobre los particulares para exigir de ellos el cumplimiento de dichas prestaciones o, lo que es lo mismo, de la regulación de la potestad tributaria. Por su parte, el *Derecho Presupuestario* es la rama del Derecho financiero que se encarga del Gasto Público; por ello, su principal objeto de estudio es el presupuesto entendido como la institución jurídico-contable de carácter normativo que da efectividad y relevancia al plan de las Finanzas Públicas.

Para el logro del “bien común”, fin principal del Estado, así como los demás contenidos en la carta magna, éste crea órganos, organismos y entes públicos a quienes delega funciones específicas.

Asimismo, a la luz del derecho tributario, si analizamos detenidamente la carta magna, encontramos en ella los lineamientos que rigen el sistema tributario del país y los principios fundamentales que regulan los tributos, adoptados por los constituyentes.

En tal sentido, instituye el “sistema tributario”, estipulando que debe ser “justo” y “equitativo”. Asimismo, que para ello las leyes tributarias serán estructuradas conforme el “principio de capacidad de pago”. Prohíbe los “tributos confiscatorios”, “la doble o múltiple tributación interna”. Establece el llamado “principio de legalidad tributaria”, por el cual 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 que enumera. Contempla el principio tributario doctrinariamente llamado “de solidaridad social”, por el cual es derecho y deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Regula

que el presidente de la república puede “exonerar” de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas. Le otorga a los ingresos fiscales categoría de bienes del Estado para su protección y fiscalización. Establece exenciones de tributos a determinadas actividades de interés público, organismos y entes públicos, tal como a los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, los colegios privados, las universidades, la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.

Pasado, presente y futuro del Impuesto al Valor Agregado

Algo que ayuda mucho a comprender la aplicación y funcionamiento actual del Impuesto al Valor Agregado, es conocer el origen y naturaleza del mismo, que si bien es cierto fue muy criticado cuando se impuso, también es verdad que a pesar de sus imperfecciones reúne ciertas características que lo hacen uno de los impuestos más aceptables en el ámbito mundial y, quizá, el que ocupará el primer o segundo lugar de manera global en el futuro.

En ese orden, el tratadista argentino Dino Jarach, clasifica por un lado los Impuestos Particulares Sobre los Consumos y, por otro, los Impuestos Generales Sobre las Ventas, refiriéndose a los primeros, señala: “(...) Atento, al carácter selectivo de los bienes a gravar con el impuesto, elegidos por su rendimiento fiscal amén de la equidad de su imposición por ser artículos de lujo o, por lo menos, prescindibles, el papel de impuesto general destinado a acompañar dichos impuestos queda asignado hoy al impuesto a las ventas, concebido como impuesto general a los consumos, inclusive en su última forma de “impuesto al valor agregado” (...)”¹¹.

Desde la perspectiva del autor citado, se desprende que originariamente el Impuesto al Valor Agregado fue concebido como *impuesto selectivo al consumo*; es decir, para determinados bienes o servicios, calificados como de lujo; sin embargo, actualmente en

¹¹ **Ibid**, página 750.

varios países se utiliza tanto para ese fin, al contemplar una tasa diferenciada para tales bienes o servicios, pero también sobre las ventas.

Con relación a esto último el mismo autor, expresa: “(...) el impuesto al valor agregado es un tipo de impuesto a las ventas, medidas por el monto de los ingresos brutos respectivos. Pero hay, además, una corrección en esta base de medición, que consiste en restar de los ingresos brutos de cada empresa los costos de los insumos ya gravados adquiridos de otras empresas. Esta deducción nos da como resultado el valor agregado en la etapa correspondiente”¹².

En Guatemala pocos son los *bienes* que se gravan con tasa diferenciada del Impuesto al Valor Agregado, mientras que *servicios* no existe ninguno que se grave de forma desigual.

Algunas bebidas alcohólicas y todo tipo de cerveza, según se especifica en el Artículo 10 bis de la ley de este impuesto, para las cuales es del 30% sobre la base imponible.

Los vehículos de los modelos de dos años anteriores al año en curso, que se gravan con una tasa específica fija dependiendo del modelo del vehículo. Los del modelo del año y el anterior pagan la general que es del 12%.

Ahora bien, conforme el Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto a pagar es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados. Cabe decir aquí que dicha ley define en sus Artículos 14 y 15, respectivamente, que los débitos son las sumas cargadas *por* el contribuyente, mientras que los créditos son las sumas cargadas *al* contribuyente, en ambos casos por las operaciones afectas. Es decir, que el débito fiscal lo cobra por mandato legal al vender y el crédito lo paga al comprar. A dicha operatoria se le conoce como “compensación”, por lo que al final de la cadena el Estado percibirá sólo el excedente que haya entre las ventas contra las compras.

¹² *Ibid*, página 782.

No obstante, no todos pueden efectuar dicha compensación, ya que conforme el Artículo 16 de la citada ley, procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas, es decir, que produzcan hechos generadores del impuesto, de tal manera que quien compra para consumo final, al no “revender”, por llamarlo de alguna manera, ya no genera crédito fiscal, convirtiéndose el Impuesto al Valor Agregado así pagado en impuesto definitivo.

Por esa virtud, el Impuesto al Valor Agregado es pagado por todos, pues todos consumimos, el que más consume pagará más, consumándose el principio de capacidad de pago y cumpliéndose además con otros principios que fundamentan un tributo, a saber: a) principio de generalidad: que alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura; y, b) principio de igualdad: que no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

En ese sentido, es importante considerar lo expresado por la Superintendencia de Administración Tributaria, en su página de internet, donde se encuentra el documento técnico muy completo, titulado “Nivel de Incumplimiento del IVA 2005-2006”, el cual revela datos muy importantes, ya que proporciona una definición del Impuesto al Valor Agregado bastante apegada a la realidad, el nivel de incumplimiento del mismo durante los años 2005 y 2006, su productividad y eficiencia, entre otros. Por su importancia se transcribe parcialmente.

“El Nivel de Incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, 2005 y 2006.

El Impuesto al Valor Agregado se ha convertido desde hace varios años en un impuesto sumamente atractivo, a consecuencia de varios factores colindantes, entre los que destacan: su relativo bajo costo económico y administrativo; su potencial recaudatorio y la velocidad con que se incrementan los ingresos tributarios; a que la mayor parte del proceso recaudatorio lo realizan los agentes económicos y únicamente causa efecto impositivo en la etapa final del Impuesto, y al hecho que es muy apreciado por los grupos empresariales, debido a que tiene un efecto neutro sobre los costos de producción, además que para algunos grupos significa una fuente transitoria de recursos financieros que puede ser utilizada como capital de trabajo, sin pago de intereses. Derivado de lo anterior, es una de las herramientas de política tributaria preferidas por los especialistas mundiales en hacienda.

Por definición, el Impuesto al Valor Agregado se genera en cada una de las etapas del proceso de producción en las que existe valor agregado, pero se materializa finalmente en el consumo. Por ello, se le considera como un impuesto al consumo.

Desde su creación, este impuesto se constituyó como una alternativa eficiente y efectiva de recaudación, en contraposición a las figuras impositivas precedentes del tipo acumulativo, como los Impuestos Sobre Ventas, que ocasionaban un efecto en cascada. Su preferencia se ha manifestado en el hecho que en muchos países el IVA se ha convertido en el gravamen de mayor aportación, como el caso de Guatemala, en donde al finalizar los primeros seis meses de 2007 representó el 51.4% de la recaudación total.

Aun cuando el potencial recaudatorio es amplio y los ingresos se perciben en forma casi inmediata, una buena administración del Impuesto al Valor Agregado exige un complejo sistema informático que permita un apropiado cruce de información entre los contribuyentes que reportan créditos y débitos, a fin de asegurar un apropiado

rendimiento del impuesto, el cual regularmente se mide por dos diferentes coeficientes: la Productividad del IVA y la Eficiencia del IVA y un bajo nivel de incumplimiento.

La productividad y la eficiencia del IVA.

Al analizar la productividad y eficiencia del IVA se puede establecer la forma en que la Administración Tributaria rinde en la recaudación del impuesto. La diferencia entre éstos coeficientes, radica en que la productividad del IVA se mide a través del Producto Interno Bruto, mientras que la Eficiencia se mide en términos del Consumo que hacen los agentes económicos en bienes y servicios.

La eficiencia del IVA se define como el porcentaje del impuesto que efectivamente cobra la Administración Tributaria, del potencial que teóricamente debiera ser recaudado, el cual depende del nivel del consumo global de la actividad económica.

Derivado de ello, el cálculo de la eficiencia del IVA muestra la capacidad real que la Administración Tributaria tiene para hacer efectivo el pago del impuesto del total potencial definido como su base gravable, considerando que enfrenta limitaciones de tipo político (beneficios fiscales establecidos por la legislación del país) o por el incumplimiento tributario.

Así mismo se calcula el coeficiente de productividad, el cual mide el porcentaje del impuesto cobrado por la Administración Tributaria con relación al Producto Interno Bruto y no al Consumo en bienes y servicios de los agentes económicos. Este último indicador tiene un uso más generalizado, sin embargo, tiene menor exactitud en la medición de la capacidad recaudatoria del impuesto.

No obstante las diferencias conceptuales entre ambos indicadores, ambos parten de los datos que forman parte del Sistema de Cuentas Nacionales del país, por lo que deben ser considerados con las limitantes estadísticas propias del mismo.

De acuerdo con las cifras publicadas por el Banco de Guatemala, utilizando la nueva estimación con base al año 2001, el Producto Interno Bruto a precios de mercado para 2006 asciende a Q.230,373.1 millones, de los cuales Q.207,294.8 millones corresponden a gastos de consumo realizados por las personas individuales e instituciones sin fines de lucro, que representa el primer elemento para tomar en consideración. Al valor del consumo de las personas individuales debe restarse el volumen del Impuesto a la Distribución de Petróleo y sus Derivados que se encuentra incluido dentro del mismo, sin embargo, no forma parte de la base gravable del IVA.

Adicionalmente, de los Gastos de Consumo del Gobierno que ascendieron a Q.14,253.9 millones, solo se computa el 30.1% que fue utilizado para la adquisición de bienes y servicios, por lo que se estiman sujetos al pago del IVA un total de Q.4,290.4 millones.

A consecuencia de lo anterior, la base teórica potencial del IVA para 2006, ascendería a Q.187,180.9 millones, y por ende la recaudación teórica potencial de dicho impuesto sería de Q.22,461.7 millones. Estos valores son mayores al 2005, en donde la base teórica potencial del IVA fue de Q.170,370.5 y el impuesto que debió haber sido recaudado fue de Q.20,444.5 millones. La recaudación del IVA en términos brutos durante 2006 ascendió a Q.13,912.5 millones, es decir Q.1,710.2 millones más de lo recaudado en 2005 (Q.12,202.3 millones). Sin embargo, para efectos de la medición de la eficacia del Impuesto, hay que considerar la devolución a los exportadores que en 2006 ascendió a Q.1,420.6 millones, por lo que la recaudación en términos netos realmente fue de Q.12,491.6 millones. Para el año 2005, la devolución a los exportadores fue Q.1,449.4 millones, lo que ocasionó que la recaudación neta del IVA fuera de Q.10,752.9 millones.

Considerando los elementos mencionados, se puede establecer que el nivel de eficiencia del IVA para 2005 fue de 47.0% y para el 2006 de 49.7%. Asimismo, considerando que el Producto Interno Bruto para el año 2006 fue de Q.230,373.7 millones, la productividad del IVA para dicho año asciende a 45.2%, lo cual indica un

mejor desempeño de la administración tributaria respecto a 2005, cuando la productividad alcanzó 43.0%. (...).

El aumento de ambos indicadores está relacionado al significativo crecimiento del 16.2% en la recaudación del IVA en 2006 respecto al año 2005, año en que se identifica la menor productividad. La recaudación del IVA había crecido solo 2.6% en 2005 respecto de 2004, debido principalmente a un incremento del volumen en la devolución del crédito fiscal a los exportadores de los años anteriores, que habían sido acumulados a partir de 2002.

Gasto tributario del IVA

El gasto tributario representa la cantidad de ingresos que un gobierno deja de percibir debido a la existencia de tratamientos preferenciales dirigidos a cierto sector económico, ya sea en forma de exenciones, exoneraciones, franquicias, etc. El gasto tributario de un impuesto refleja una excepción al pago del Impuesto al dejar un hecho generador excluido del pago del Impuesto. El monto del Gasto Tributario de un Impuesto es importante a consecuencia que significa un drenaje a la eficiencia recaudatoria del impuesto.

En el caso particular de Guatemala, el gasto tributario del Impuesto al Valor Agregado para el año 2006 ascendió a Q.4,312.3 millones, Q.434.2 millones más que lo estimado para el año 2005. Para efectos de cálculo de este valor, se utilizaron fundamentalmente los valores contenidos en las bases de datos de la SAT, aun cuando debido a las características de las exenciones, en algunos casos resultó necesario realizar estimaciones a partir de cifras del Banco de Guatemala, del Instituto Nacional de Estadística, del Ministerio de Educación, del Ministerio de Finanzas y de otras dependencias públicas y privadas. Dentro de las variables consideradas, es importante mencionar que se ha actualizado las cifras acorde a lo reportado por el PIB con base en el año 2001. (Anexo 1).

Es importante aclarar que en la estimación del Gasto Tributario no se incluye lo dejado de percibir por las exportaciones, ni por las importaciones en regímenes suspensivos y liberatorios, debido a que la metodología del potencial teórico utilizada descansa en las variables agregadas del Consumo Privado y del Consumo del Gobierno, sin tomar en cuenta las exportaciones y las importaciones temporales.

El nivel de incumplimiento tributario

El nivel de incumplimiento tributario es la diferencia del Potencial Teórico Efectivo (PTE) y la Recaudación Efectiva del IVA que se realizó durante el año de estudio y muestra la recaudación que debió ser realizada, pero que los contribuyentes no ingresaron a las arcas fiscales durante un periodo de tiempo.

Durante el año 2006 el PTE fue de Q.18,149.3 millones, de los cuales fueron recaudados Q.12,491.9 millones, por lo que se dejaron de percibir Q.5,657.3 millones, equivalentes a una tasa de incumplimiento del 31.2%. Los resultados de 2006, mejoran ostensiblemente respecto de 2005, en consonancia con los indicadores de eficiencia y productividad mencionados previamente, debido a que la tasa de incumplimiento del IVA en dicho año fue de 35.1%. (Cuadro 1).

El nivel de incumplimiento, es también conocido como “El Nivel de Evasión” del impuesto en referencia a las prácticas utilizadas por los agentes económicos para evitar legal el pago del impuesto, por lo que incluye las figuras de la defraudación, elusión y contrabando tributario (...)”¹³.

Fuente: Elaboración propia con las bases de datos de la SAT, Banco de Guatemala, Instituto Nacional de Estadística, Ministerio de Finanzas Públicas, Bolsas de Valores, Superintendencia de Bancos, Instituto Nacional de Cooperativas, Ministerio de

13.http://portal.sat.gob.gt/portal/components/com_docman/dl2.php?archive=0&file=TklWRUxfREVfQ1VNUExJTUIFTIRPX0RFTF9JVkFfMjAwNV8yMDA2LnBkZg== (12 de junio de 2008).

Educación. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, Comité Olímpico Guatemalteco.

Nota: Pueden existir diferencias por redondeo. Los cálculos se realizan utilizando el PIB base 2001”.

Como puede verse, los beneficios del Impuesto al Valor Agregado son muchos en el sistema tributario en general y especialmente en el guatemalteco. Cabe mencionar también, que casi ninguna ley impositiva define el impuesto que regula y la Ley del Impuesto al Valor Agregado no es la excepción; por lo que es importante considerar lo que el documento transcrito expresa, al señalar que: por definición, el Impuesto al Valor Agregado se genera en cada una de las etapas del proceso de producción en las que existe valor agregado, pero se materializa finalmente en el consumo, por ello, se le considera como un impuesto al consumo. Por tal razón, resulta justificable devolver el Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, el cual han pagado al adquirir los bienes y servicios tanto nacionales o nacionalizados, los cuales posteriormente exportan, pues la adquisición efectuada por ellos no fue para consumo definitivo en el país; asimismo, por el principio de igualdad ante la ley debe dársele el mismo tratamiento que se le brinda al que compensa los créditos con los débitos fiscales, ya que el Impuesto al Valor Agregado generado por la importación o adquisición de bienes y servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por dicho impuesto, es compensado con el Impuesto al Valor Agregado cargado en las operaciones afectas por las ventas locales.

Acerca del *futuro* del Impuesto al Valor Agregado, el Doctor Rodrigo Montufar Rodríguez al abordar el tema de la Globalización, Estado y Tributación, manifiesta: “Otro aspecto de la globalización es que los estados conocen más directamente otros sistemas, especialmente ahora que asistimos al formidable desarrollo de las comunicaciones, de manera que los países pueden constatar -e imitar- cuáles sistemas son exitosos y en cuáles se ha fracasado, salvando obviamente las distancias en desarrollo económico, cultural, político, democrático y de otros tipos. En este sentido

podemos afirmar que muchos organismos internacionales y regionales realizan una importante y útil labor en materia tributaria o fiscal. Entre ellos citaré a los siguientes: International Fiscal Association (IFA), con sede en Róterdam, Países Bajos, que es la organización internacional especializada en impuestos más grande del mundo; el internacional Bureau of Fiscal Documentation (IBDF), en Ámsterdam, Países Bajos, órgano especializado en documentación, creado bajo auspicios de la internacional Fiscal Association; el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), situado en Panamá, órgano regional de las Américas (...). Entre los equipos técnicos de estos organismos especializados he encontrado muchos de ellos que coinciden plenamente con la propuesta de esta tesis, en el sentido de que los sistemas tributarios tienen que simplificarse y hacerse eficientes. (...) También coinciden en que el IVA debe perfeccionarse y asumir la función legal fiscal de otros tributos de limitada personalidad. (...).¹⁴

En tal sentido, el mismo autor al referirse al Hecho Generador, señala: *“El IVA puede absorber y consolidar los hechos generadores de los impuestos del sistema tributario.*

Tal como se ha expuesto en este trabajo, bajo un mismo título puede haber varios tributos, con sus hechos generadores propios. Tal es el caso del IVA, pues puede contener o tipificar hechos generadores que den lugar a obligaciones tributarias diferentes entre sí, con lo cual absorbería otros impuestos que quedarían integrados en él, facilitando su control, fiscalización y recaudación. (...) Estoy demostrando aquí que unos pocos impuestos sirven de soporte al sistema tributario de Guatemala, por lo que su reorganización y refundición en solamente dos, el ISR y el IVA se traducirá en más eficiencia y en mejor rendimiento. Por esta razón, por ahora y durante algunos años el impuesto sobre la renta (ISR) no debe desaparecer, a fin de balancear el presupuesto de ingresos tributarios y no depender solamente del impuesto al valor agregado (IVA), aun cuando en el futuro este impuesto se consolidará como el soporte principal del sistema tributario”¹⁵.

¹⁴ **Ob. Cit**, págs. 29 a 31.

¹⁵ **Ibid**, pág. 79 a 81.

2.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República.

El Artículo 16 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Artículo 14 del Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República (vigente del 1 de enero de 2001 al 31 de julio de 2006), regulaba: “Procede el derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente. (...).

En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad. Para el efecto, se procederá conforme lo dispone el Artículo 23 de esta ley”.

Como puede verse, la redacción de la norma legal transcrita se prestaba a varias interpretaciones. Una, que la disposición de que los bienes y los servicios se aplicaran a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley no aplicaba a los exportadores, toda vez que el segundo párrafo era específico para ellos. Lo mismo ocurría con los activos fijos. Otra interpretación era que todos los bienes y servicios se utilizan en la actividad exportadora, toda vez que la norma no definía qué debe entenderse por “actividad”.

En ese orden, para la interpretación de la norma legal transcrita, la Superintendencia de Administración Tributaria recurría a la doctrina, especialmente en cuanto a las condiciones para el cómputo del crédito fiscal, los tratadistas José R. Eidelman y Julio C. Yodice, quienes enseñan que: *“(...) De todo lo expresado, surgen los siguientes preceptos básicos para poder gozar del crédito fiscal: 1) Que exista débito fiscal, del cual se pueda “restar” el crédito. (...) 4) Las compras, importaciones y/o locaciones*

*deberán vincularse con operaciones gravadas. Esto implica que no habrá cómputo de crédito, si luego esta compra o locación no genera débito en una posterior etapa de comercialización (...)*¹⁶.

De lo anterior concluía el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que sólo procedía la compensación del crédito fiscal, siempre y cuando el mismo generara a su vez débito fiscal.

Asimismo, que los actos gravados eran únicamente aquellos provenientes de la venta de bienes o prestación de servicios que generen débitos fiscales; es decir, que el crédito fiscal compensable es solamente el que fue indispensable en la generación de tales ventas de bienes o prestación de servicios, no así todos aquellos gastos que no dan ningún valor añadido al producto o servicio prestado.

Por lo anterior, señalaba que en el caso de los exportadores debían limitarse a reportar únicamente como crédito fiscal el impuesto cargado en la adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley; es decir, que sirvan para generar ventas afectas, aunque por ser exportaciones el legislador las dispense del pago del impuesto; además, que se utilicen en el proceso productivo o su respectiva actividad. Por lo que no procede reclamar devolución del Impuesto al Valor Agregado que ellos han considerado como crédito fiscal por el hecho de haberlo pagado, pero que a la luz de doctrina y las disposiciones legales no se trata de crédito fiscal sujeto a devolución.

De la misma forma, para la interpretación de la norma legal transcrita, la Superintendencia de Administración Tributaria recurría a lo establecido en el Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial (idioma de la ley), que remite al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, para entender las palabras de la ley, en virtud que el legislador no las definió, el cual define *proceso* como: “(...) conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial”; *productivo*:

¹⁶ **Ibid**, págs. 136 y 137.

“(…) que es útil o provechoso (…) Que arroja un resultado favorable de valor entre precios y costes”; *producir*: “Crear cosas o servicios con valor económico”; *directa*: “3. Que se encamina derechamente a una mira u objeto”, *respectiva*: “Que atañe o se aplica a persona o cosa determinada”; y, *actividad*: “Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”¹⁷.

De los significados de los conceptos: proceso, productivo y producir, se afirmaba que los mismos tienen una connotación económica y la evidente intervención directa en la elaboración o creación de un bien; por lo que la expresión usada en la norma citada como proceso productivo, se definía como: El conjunto de operaciones realizadas por las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, para convertir los factores de producción, en productos, que son bienes con valor económico. Los bienes de activo fijo son los que están vinculados directamente con su proceso productivo, es decir que intervienen directamente en el mismo, como podría ser la maquinaria y equipo para producir el producto que se exporta.

El Artículo 16 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Artículo 39 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, cuyo decreto se denomina Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria (reforma vigente a partir del 1 de agosto de 2006), regula: “Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley. (...)”.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

¹⁷ *Ibid*, págs. 1247, 1248, 561, 1329 y 26.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del impuesto.

Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios de contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios:

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

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

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

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

Para el efecto, se procederá conforme lo disponen los Artículos 23, 23 "A", 24 y 25 de esta ley, según el caso".

Como se dijo anteriormente, tratando siempre de aclarar el asunto se le introdujeron reformas al Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta vez la última por

el Artículo 39 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, buscando aclarar todos los aspectos que daban lugar a varias interpretaciones del artículo anterior, incluso delegó en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el desarrollar lo relativo a los gastos que no generarían crédito fiscal del impuesto, estableciendo los criterios a seguir para el efecto. En tal sentido, como puede verse, en el párrafo referente a los exportadores ahora incluye el requisito de que los bienes o servicios se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas. Asimismo, la redacción de la norma anterior de que los mismos se “utilicen directamente en su respectiva actividad”, que era en cierto modo imprecisa, varió a “vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios” del exportador. Para el efecto, estipuló los criterios que la Administración Tributaria debe aplicar para establecer cuales bienes o servicios se consideran vinculados, tanto para el caso de que se trate de la exportación de bienes, como de servicios. En el primer caso, cuando se trate exportación de bienes, reguló que tanto estos o los servicios adquiridos formen parte de los *productos* o de las actividades necesarias para su comercialización internacional; y, en el segundo caso, de exportación de servicios, que los bienes o servicios adquiridos se incorporen al *servicio* o a las actividades necesarias para su prestación fuera del país. De tal manera que ahora la norma es más clara.

Artículo 2 numerales 3 Y 4: “Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá: (...).

3) Por importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.

4) Por exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

Por exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que

estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente”.

Artículo 3 numerales 1 y 3: “Del hecho generador. El impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos. (...). 3) Las importaciones”.

Artículo 7 numeral 2: “De las exenciones generales. (...). 2) Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley”.

Las importaciones de bienes que realizan los exportadores habituales están gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, ya que no se encuentran comprendidas dentro de las exenciones generales detalladas en los incisos del a) al f) del numeral 1 del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece que están exentos del mismo las importaciones de bienes muebles efectuadas por las personas individuales o jurídicas y entes que detalla y, tampoco, se halla dentro de las que efectúan quienes están amparadas por el régimen de importación temporal, regulado en el inciso b) de dicho numeral.

La exención a las importaciones de bienes muebles efectuadas por las personas individuales o jurídicas amparadas por el régimen de *admisión temporal*, a que se refiere el numeral uno, inciso b) del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra regulado en la legislación aduanera y en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. En términos generales, exceptuando las particularidades de cada ley, pues no es tema de este trabajo, bajo este régimen se entiende el ingreso al país con suspensión temporal de impuestos a la importación (DAI e IVA), de mercancías destinadas a la producción y/o ensamble u otro legalmente autorizado, de bienes destinados a ser reexportados. En ese caso la importación no paga el Impuesto

al Valor Agregado, consecuentemente no genera derecho a devolución alguna de este impuesto al exportarse los bienes.

En cuanto a la *exención del Impuesto al Valor Agregado a la exportación*, cabe advertir que de conformidad con la definición legal de “exportación de bienes”, al indicar que es una venta para uso o consumo en el exterior, esta es típicamente una venta. Por eso se dice que la exportación objetivamente en principio está gravada; pero, posteriormente se exime.

Las razones por las cuales la actividad exportadora se exime varían de un país a otro; algunos lo hacen para evitar la doble imposición internacional; ciertos países, como instrumento de desarrollo económico o beneficio fiscal, con el propósito de favorecer la actividad productiva nacional; y otros, porque viola el principio de igualdad, ya que los comerciantes que venden internamente pueden compensar sus créditos fiscales generados por la compra de bienes y la adquisición de servicios, contra sus débitos fiscales por las ventas efectuadas, mientras que los exportadores no. En el caso de Guatemala se desconoce con exactitud, ya que no se pudo obtener la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado originaria; sin embargo, las exportaciones no siempre han estado exentas. En el Decreto-Ley Número 72-83 del Presidente de la República, se reguló por vez primera la exención en la venta de ciertas mercancías expresadas en la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana (NAUCA). Después se eximió sólo algunos productos y posteriormente se amplió a todos, tal como se encuentra ahora.

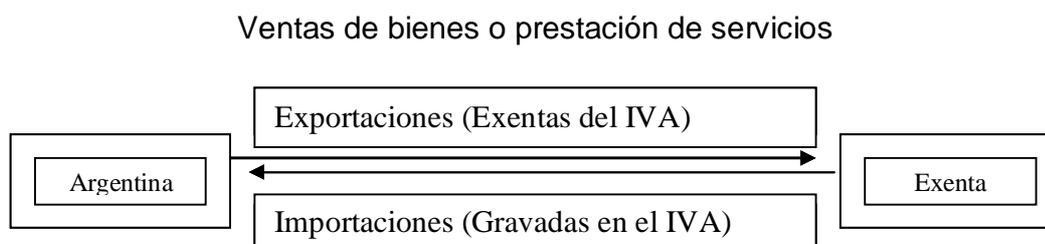
En *Argentina*, por ejemplo, Gabriel E. Lupo, colaborador del libro “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” de los autores Federico A. Enrico y Guillermo Rodríguez Usé, escribe:

“Para comprender la existencia de este Régimen Especial en la ley del Impuesto al Valor Agregado aplicable en nuestro país, es necesario aclarar que el mismo surge con el fin de evitar doble imposición internacional y la “exportación” de la carga tributaria local en el precio de los bienes y servicios exportados.

Para ello, la doctrina internacional ha delineado métodos definiendo el alcance territorial de los impuestos al consumo tal como el Impuesto al Valor Agregado. Entre estos métodos nos encontramos con el “Criterio de País de Destino” y el “Criterio de País de Origen”.

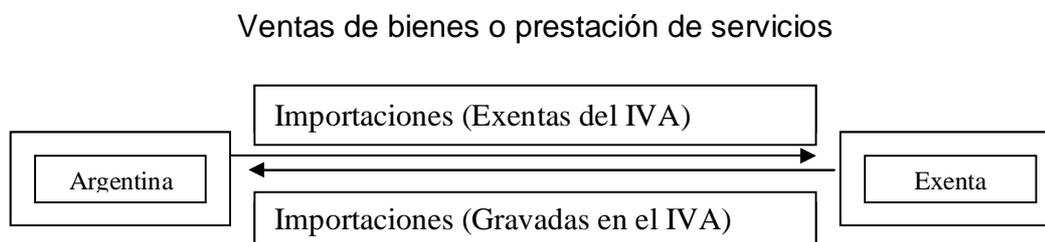
Criterio del país de destino

Este define que tanto los bienes como los servicios deben estar gravados en el país donde se produzca su utilización, explotación o aprovechamiento económico, por lo que grava a las importaciones y exime a las exportaciones. Veamos gráficamente esta situación:



Criterios de país de origen

Este define que tanto los bienes como los servicios deben estar gravados en el país donde se fabriquen, se realicen o se presten, independientemente del lugar donde se produzca su utilización, explotación o aprovechamiento económico, por lo que grava a las exportaciones y exime a las importaciones. Veamos gráficamente esta situación.



El criterio de país de destino es el adoptado por los organismos internacionales y por la mayor parte de los países con el fin de evitar lo que se puede denominar “exportación de impuesto”, hecho que se producirá en el caso que los bienes y servicios queden

percutidos por los tributos en el país de origen, y que los mismos no sean reintegrados. Traducido esto en un aumento en el costo del bien o servicio exportado, implicaría una desventaja competitiva contra similares bienes o servicios de países que apliquen el criterio de país de destino.

Si consideramos que uno de los principales objetivos en la Argentina como en otros tantos países es el fomento de las exportaciones, se entiende por qué nuestra legislación ha adoptado el criterio de país de destino”¹⁸.

Lo anterior da una clara idea que la *exención* del Impuesto al Valor Agregado a las exportaciones, generalmente es para fomento de la producción local de bienes y servicios, para competir con la de otros países. Como los exportadores para la producción de los bienes y servicios que exportan han efectuado importaciones y compra local de otros, que al adquirirlos pagaron Impuesto al Valor Agregado, trae como consecuencia el reintegro o la devolución de éste.

De la misma manera se refieren los tratadistas argentinos José R. Eidelman y Julio C. Yodice:

“22. Exportaciones.

22.1. Consideraciones generales:

Las exportaciones siempre se han considerado exentas en el impuesto al valor agregado, para evitar el efecto denominado “exportación de impuestos” (1). (...).

El art. 41 establece en su primera parte que el exportador, a pesar de estar exento (art. 7º d), tiene crédito fiscal por el impuesto que hubiera sido facturado” por los servicios, locaciones y bienes adquiridos con destino efectivo a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de la misma. (2).

¹⁸ **Ibid**, págs. 649 y 650.

Si el exportador tuviera otras operaciones de venta en el mercado interno, y por ende gravadas, podrá compensar el impuesto que adeudara por ellas con el crédito fiscal que obtenga”¹⁹.

En España, la devolución del Impuesto al Valor Agregado no sólo es por “exportaciones”, también para otras figuras tributarias y las derivadas de tratados o convenios comerciales o para evitar la doble imposición internacional. Al respecto, Salvador Ramírez Gómez, en su libro “El Impuesto Sobre el Valor Añadido”, indica: “104. *Las devoluciones: régimen general.* La específica mecánica aplicativa del IVA está encaminada a que el sujeto pasivo recupere las cuotas soportadas mediante la técnica consistente en ingresar en Hacienda la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado. Ahora bien, puede suceder que el importe total de las cuotas devengadas en un período sea inferior al de las soportadas en el mismo período. Más atrás (345) hemos visto que, para tales situaciones, el legislador ha previsto que dicha diferencia se pueda recuperar en períodos sucesivos durante un plazo de cinco años, a partir del cual el sujeto que no haya podido compensar tales excesos soportaría definitivamente el impuesto, con lo que su posición en la “cadena” del IVA quedaría asimilada a la del consumidor final.

De no existir alternativa a la situación descrita, se produciría una quiebra en un aspecto básico del IVA: la recuperación de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos y el traslado del impuesto al consumidor final. Para evitar dicha consecuencia, el Artículo 115 de la Ley prevé que cuando la cuantía de las cuotas soportadas deducibles excedan continuamente de las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a **31 de diciembre** de cada año. Dicha solicitud deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

105. Devoluciones a exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial.

¹⁹ *Ibid*, págs. 316 y 317.

El Artículo 116 regula un régimen especial para las devoluciones correspondientes a ciertos sujetos pasivos que realicen operaciones en las que se produzcan envíos de bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto. Como veremos a continuación, dicho régimen se aplica tanto a exportadores en sentido estricto como a sujetos que realicen entregas intracomunitarias de bienes, que actualmente no se consideren exportaciones.

La diferencia fundamental respecto del régimen general de las devoluciones radica en que el derecho a la devolución nace al *término de cada período de liquidación*, y no el 31 de diciembre de cada año. La justificación de dicha medida se encuentra en que se trata de sujetos que realizan fundamentalmente operaciones con exención plena con lo que la cuantía del IVA soportado deducible suele ser superior a la del repercutido. Someter a dichas empresas al mismo régimen de devoluciones que al resto de los sujetos pasivos supondría un importante coste financiero para las mismas, de difícil justificación.

Los sujetos pasivos que pueden beneficiarse de dicho régimen especial son aquellos que durante el año anterior o en curso hubieran realizado, por un importe global superior a 20 millones:

- *Operaciones de exportación.*
- *Entregas intracomunitarias de bienes.*
- *Ventas a distancia cuando tributen en destino.*
- *Servicios relacionados con las importaciones cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las mismas.*

Cuando las operaciones anteriores originen pagos anticipados determinantes del devengo del impuesto, podrán acogerse igualmente al derecho a la devolución aquí comentado, como exportaciones, entregas o servicios efectivamente realizados durante el año natural correspondiente.

Asimismo, por importe de dichas operaciones se entenderá la suma total de las contraprestaciones correspondientes o, en su defecto, cuando no exista contraprestación, de los valores en el interior, de los bienes objeto de las operaciones citadas”²⁰.

En la legislación española, conforme lo transcrito precedentemente, se contempla la devolución del Impuesto al Valor Agregado a sujetos pasivos, aún cuando no son exportadores, en el caso de que no hayan podido compensar los excesos del Impuesto al Valor Agregado soportado o pagado, con el cobrado o devengado durante un año calendario.

Asimismo, como puede verse, el régimen especial de devolución del Impuesto al Valor Agregado a exportadores es aplicable también a los que dicha legislación llama “otros operadores económicos en régimen comercial”, en virtud de que a estos no puede denominárseles “exportadores”, ya que la exportación es la venta de bienes o servicios a otro país y, en el caso de la Unión Europea, que es una comunidad de naciones donde hay libre movilidad de personas, bienes y servicios, no se da la figura de la exportación; de igual manera ocurre cuando las ventas tributan en destino por el hecho de tratados internacionales para evitar la doble imposición.

2.3. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo 424-2006 de El Presidente de la República.

Este reglamento desarrolla aspectos importantes de los artículos citados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el Capítulo VII, titulado “Del Crédito Fiscal”, regula: “*Artículo 21.* Para los efectos del Artículo 16 de la Ley, se entenderá por actos gravados u operaciones afectas, aquellas comprendidas como hecho generador en el Artículo 3 de la Ley.

²⁰ **Ibid**, págs. 241 a 242

Artículo 22. De conformidad con lo establecido en el Artículo 16 de la Ley, no generará crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado, por lo siguiente:

1. Gastos por adquirir bienes o servicios destinados al uso o consumo particular del dueño, socios, directores, administradores, empleados o de terceras personas.
2. Gastos por adquirir bienes o servicios cuando no sean necesarios en el proceso de producción, comercialización de los bienes o la prestación de servicios del contribuyente.
3. Gastos por la compra o arrendamiento, mantenimiento, reparación, combustibles, lubricantes, seguros u otros de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean necesarios para la comercialización de los bienes o la prestación de servicios del contribuyente.

Cuando el contribuyente registre estos gastos como costos, igualmente serán considerados improcedentes para el reconocimiento de crédito fiscal.

Artículo 23. De conformidad con el Artículo 16 de la Ley, los contribuyentes deben mostrar en la declaración, en forma separada, lo siguiente:

- a) En el caso de las exportaciones y ventas o prestaciones de servicios a personas exentas, el crédito fiscal, generado por la importación o la adquisición de bienes, o de servicios necesarios para la misma.
- b) En el caso de las ventas de bienes o prestación de servicios en el territorio nacional, los débitos generados en dicha actividad, cuando corresponda, y los créditos generados por la importación, la adquisición de bienes o de servicios, necesarios para las mismas.

Cuando el contribuyente no pueda identificar a qué actividad de las antes mencionadas corresponde el crédito fiscal contenido en un documento, debe hacer una distribución proporcional del mismo”.

El Artículo 21 del reglamento citado, como se comentó antes, desarrolla qué debe entenderse cuando el Artículo 16 de la Ley del IVA se refiere a que el “impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas”, entendiéndose por “actos gravados u operaciones afectas” los hechos generadores establecidos en el Artículo 3 de esa ley. Es decir, que el IVA sujeto a reintegro es el pagado por la adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se utilicen para provocar o producir hechos generadores de ese impuesto. Como se consideró antes, para los exportadores ahora especifica que también les aplica dicha regla, por lo que es fácil deducir que si un bien o servicio no se utiliza para generar a su vez una venta (exenta), el Impuesto al Valor Agregado pagado en su adquisición no es sujeto a reintegro.

El Artículo 22 del reglamento citado, desarrolla por delegación de la ley, los *gastos que no generan crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado*. El nivel de desarrollo de la regulación del crédito fiscal alcanzado con la reforma efectuada por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República es realmente novedoso, ya que por el principio de generalidad bajo el cual se redactan todas las leyes, el legislador no puede precisar todos y cada uno de los supuestos vinculados a una específica consecuencia jurídica. Por lo que cabe considerar que si en la norma reglamentaria no están contenidas todas las situaciones que se dan en la realidad comercial, de establecerse la recurrencia de algún caso, bien puede normarse por medio de la modificación de esta disposición reglamentaria, lo cual haría más rápido la solución de conflictos, así como la corrección de posibles elusiones tributarias.

Es importante advertir que aunque la norma reglamentaria precitada no hace distinción si las restricciones aplican a todos los contribuyentes en general; es decir, tanto a los se dediquen a la exportación, como a los que venden o presten servicios a personas

exentas y afectas en el mercado interno, se entiende que así es, en virtud del aforismo *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, que significa: donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir; el cual constituye una regla de interpretación empleada por los tribunales de justicia, fundamental en la explicación y sentido de las leyes, y debe observarse rigurosamente también en lo administrativo, pues constituye, como dicen algunos autores, una verdadera arbitrariedad el establecer excepciones cuando la ley habla en términos generales, las leyes deben ser entendidas o interpretadas con rectitud, de la manera más sana y provechosa, sin desviar el sentido natural de sus palabras.

Vale la pena comentar las restricciones al crédito fiscal de la norma reglamentaria a la luz de la legislación comparada, por lo que para el efecto se cita la Argentina, referida por Silvia Susana Rivero, quien se expresa de la manera siguiente:

“5.10 Restricciones para el cómputo de créditos fiscales.

5.10.1 Ley 24.475.

La ley 24.475, “B.O”, 31-03-1995, vigente a partir de 01-04-1995, incorpora un tercer párrafo al Art. 12 de la ley del IVA en el que se hace mención a una serie de restricciones para el cómputo de los créditos fiscales de los contribuyentes categorizados como responsables inscritos.

La normativa en estudio no considera vinculadas con las operaciones gravadas a determinadas compras de bienes, importaciones definitivas y locaciones y préstamos de servicios. En consecuencia, el contribuyente no podrá computar los créditos fiscales derivados de esas operaciones.

En realidad lo que el fisco persigue con esta medida es evitar que el contribuyente traspase inapropiadamente una parte de sus gastos personales a la actividad de la empresa. Si bien es ésta una conducta abusiva de parte del sujeto en cuestión, le correspondería a las autoridades fiscales evitarla sin restringir para ello el cómputo de créditos fiscales a quienes los computan de forma legal.

No se consideran vinculadas con las operaciones gravadas las siguientes transacciones:

1) Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles (17) que no tengan para el adquiriente el carácter de bienes de cambio, así como las compras y prestaciones de servicios vinculados con la reparación, mantenimiento y uso de los mencionados vehículos.

En cambio, sí se podrán computar los créditos fiscales derivados de esos bienes cuando su explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, viajantes de comercio o similares) (18).

2) Las locaciones y prestaciones de servicios efectuados por:

- bares, restaurantes, cantinas, confiterías y similares;
- hoteles, hosterías, pensiones y similares;
- posadas, hoteles o alojamientos por hora;
- casas de baños, masajes y similares;
- piscinas de natación y gimnasios;
- peluquerías, salones de belleza y similares;
- playas de estacionamiento, garajes y similares.

Sin embargo, la restricción del presente punto no será de aplicación cuando los locatarios o prestatarios sean a su vez locadores o prestadores de los mismos servicios ahí indicados, o cuando la contratación de éstos tenga por finalidad la realización de conferencias, congresos o eventos similares, directamente relacionados con la actividad específica del contratante.

3) Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

En cambio, la restricción del presente punto no será de aplicación cuando la indumentaria y accesorios tengan para el adquirente o importador el carácter de bienes de cambio, o por sus características sean de utilización exclusiva en los lugares de trabajo (guardapolvos, camisas con logos, guantes, máscaras, etc.), excluidos en este último caso aquellos elementos que sirvan, sean necesarios o se destinen, indistintamente, fuera y dentro del ámbito laboral.

Los adquirentes, importadores, locadores o prestatarios alcanzados por las restricciones de los créditos fiscales mencionados precedentemente tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales²¹.

Como puede verse en lo transcrito precedentemente, la legislación fiscal Argentina desarrolla ampliamente restricciones al crédito fiscal con el fin de evitar que el contribuyente traspase inapropiadamente parte de los gastos de uso personal, ya sea de los funcionarios o empleados de la entidad, como si se tratara de gastos generados por la actividad del ente productivo o comercial; lo cual guarda bastante similitud con la legislación guatemalteca.

De conformidad con la disposición reglamentaria guatemalteca está especificado que el IVA generado por adquirir bienes o servicios destinados al uso o consumo particular o personal del dueño o dueños, socios, directores, administradores, empleados o aún de terceras personas no procede. Esto incluye bienes tales como: alimentos y celulares para empleados o funcionarios; tampoco de servicios de: seguridad personal, seguros de vida y de gastos médicos, viajes, telecomunicaciones (Internet y tiempo de aire) y transporte de personal. Tampoco por el alquiler de aeronaves para trasladar a clientes potenciales, excepto el generado por compra o renta de naves aéreas para fumigar plantaciones para exportar.

Por su lado, la legislación Argentina contempla la restricción al reclamo de crédito fiscal por arrendamientos y prestaciones de servicios efectuados por establecimientos de

²¹ IVA, manual práctico. Págs. 128 y 129.

recreo, hospedaje o similares; no obstante, hace la salvedad que la restricción no aplicará cuando los arrendatarios o prestatarios sean a su vez arrendadores o prestamistas de los mismos servicios ahí indicados, o cuando la contratación de éstos servicios tenga por finalidad la realización de conferencias, congresos o eventos similares, directamente relacionados con la actividad específica del contratante; es decir, que el adquirente necesite tales servicios para llevar a cabo su actividad.

Asimismo, dicha legislación limita el crédito fiscal en las compras e importaciones definitivas de vestimenta que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo. Además, deja claro que el tratamiento como consumidor final, es decir, que no se computa como crédito fiscal para el adquirente del bien o servicio restringido o que no se considera vinculado con las operaciones gravadas.

La norma reglamentaria guatemalteca excluye también del reconocimiento del crédito fiscal la adquisición de bienes o servicios que no sean necesarios en el proceso de producción, comercialización de los bienes o la prestación de los servicios; sin embargo, tal disposición debe verse junto con lo regulado por la ley al respecto, en el sentido que deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea *imposible* la producción o comercialización de los bienes o prestación de los servicios.

Vale la pena comentar la restricción al crédito fiscal en el artículo reglamentario guatemalteco, por la compra o arrendamiento, mantenimiento, reparación, combustibles, lubricantes, seguros u otros de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean necesarios para la comercialización de los bienes o la prestación de servicios del contribuyente, como podrían ser los vehículos que se utilicen para transporte de los accionistas, ejecutivos, empleados u otras personas o que por su naturaleza no son de los que se utilizan para la comercialización de los bienes o la prestación de servicios del contribuyente, aunque se encuentren contabilizados como activos fijos. De la misma manera, cuando el contribuyente registre los gastos antes

indicados como costos, serán considerados por la Administración Tributaria improcedentes para el reconocimiento del crédito fiscal.

La legislación argentina en mención al regular lo relativo a las transacciones que no se consideran vinculadas con las operaciones gravadas, especifica que las compras, importaciones definitivas y arrendamientos de *vehículos*, incluyendo el *leasing*, que no tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio; es decir, que no los adquiera para la reventa, sino para el uso, no se computará el Impuesto al Valor Agregado pagado como crédito fiscal; al igual que las compras y servicios adquiridos vinculados con la reparación, mantenimiento y uso de tales vehículos. La tratadista en mención cita como pie de página lo que el reglamento de dicha ley considera como “automóvil”, así como lo que regula la Ley de Tránsito de aquel país y aclara que los utilitarios, por ser vehículos de carta, y en tanto se encuentren destinados a tal fin, están excluidos de las restricciones al cómputo del crédito fiscal dispuesta por dicha ley. Asimismo, sí se computan los créditos fiscales derivados del uso de vehículos, cuando su explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada, como el caso de alquiler de taxis y viajeros de comercio o semejantes.

Cabe mencionar que la legislación guatemalteca anteriormente era confusa con relación a los vehículos, ya que sólo regulaba que procedía el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de “activos fijos”, cuando se encontraran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, regulado en el primer párrafo del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, como se dijo anteriormente, existía la posibilidad de interpretar que tal disposición no aplicaba a los exportadores, en virtud de la disposición específica que era el segundo párrafo del mismo artículo, que estipulaba: “En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes que utilicen directamente en su respectiva actividad”; y, todos los bienes, incluyendo los vehículos se utilizan directamente en la actividad exportadora.

Adicionalmente, podría afirmarse que el concepto “activos fijos” no era propio del Impuesto al Valor Agregado, por lo que es comprensible que en la última reforma se haya eliminado del texto de la norma. No obstante, es criticable la falta de tecnicismo, al haber acogido ahora la palabra “gastos”, y establecer que el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará lo relativo a los “gastos” que no generarán crédito fiscal, ya que dicho concepto es la pareja de “costo”, cuyos conceptos tampoco son propios del Impuesto al Valor Agregado. Lo más adecuado hubiera sido seguir utilizando “bienes o servicios” como está en la ley; sin embargo, es plausible que ahora se haya regulado lo relativo a los vehículos.

2.4. Código Tributario. Decreto Número 6-91, reformado por el Decreto Número 20-2006, ambos decretos del Congreso de la República.

El Artículo 4, establece: “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

El Código Tributario es el cuerpo legal que contiene las normas, procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, tal como lo expresa el considerando cuarto de su encabezado.

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, “aplicar” es: “2. tr. Emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en alguien o algo//. 3. tr. Referir a un caso particular lo que se ha dicho en general, o a un individuo lo que se ha dicho de otro”²².

²² **Ibid**, pag. 123.

En el ámbito del derecho, se puede decir que aplicar una norma es realizar el mandato en ella contenido. En otras palabras, se trata de un proceso intelectual, por el cual se concluye que un hecho en particular se relaciona con el que, con carácter genérico, ha definido el legislador como presupuesto de un determinado efecto jurídico.

La corriente de pensamiento del siglo diecinueve (decimonónica), rechazaba cualquier otra forma de interpretación que no fuera la aplicación literal de la norma, ya que las leyes se presumían completas y racionales y, por ello, el operador de justicia debía limitarse a la aplicación del silogismo, premisa mayor (norma), premisa menor (hecho), conclusión (sentencia).

No obstante, actualmente tal razonamiento ha sido superado, especialmente, porque las leyes se redactan bajo el principio de "generalidad", lo cual impide al legislador precisar todos y cada uno de los supuestos atados a una determinada consecuencia jurídica.

En tal sentido, el Código Tributario regula cómo deben aplicarse, interpretarse e integrarse las normas tributarias, que es conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la República, los contenidos en dicho código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. Así pues, al aplicar e interpretar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe hacerse tomando en cuenta los principios establecidos en la Constitución Política de la República, tales como los referidos anteriormente al inicio del análisis del marco teórico; aunque sin limitarse a los mismos, pues le son aplicables también los vinculados con el proceso. En la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado pueden darse situaciones de diversa índole, tales como la aplicación de las dictadas en diferentes épocas, lo cual es tratado en el Artículo 7 de dicho código; asimismo, lo relativo a los plazos y específicamente lo relacionado con la prescripción y los actos interruptivos; las infracciones a los deberes formales; el proceso administrativo ante la Administración Tributaria y las impugnaciones. Cabe mencionar que el silencio administrativo regulado

dentro del trámite del recurso de revocatoria en el Artículo 157 del código de mérito, aplica también a los casos sobre devolución de crédito fiscal.

2.5. Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98, del Congreso de la República.

Como se indicó al referirse a los principios aplicables al sistema tributario del país, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, ésta crea órganos, organismos y entes públicos a quienes delega funciones específicas como parte del engranaje que conforma el sistema tributario del país. Así, el Artículo 134 constitucional establece: “Descentralización y autonomía. El municipio y las entidades autónomas y descentralizadas actúan por delegación del Estado.

La autonomía, fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución de la República, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines. Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República (...).

De esa cuenta, en los considerandos del Decreto 1-98 del Congreso de la República que crea la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se encuentran de manera sucinta los motivos que llevaron a la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, principalmente reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales; que en los Acuerdos de Paz en diciembre de 2006, se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas que permitan incrementar la carga tributaria del país; que es urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes

responsables que cumplen con sus obligaciones; y, que para alcanzar los objetivos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa. En ese orden, en el Artículo 1 de éste decreto se crea la SAT con dichas características.

Asimismo, el Artículo 3 de la ley que se analiza, establece: “Objeto y Funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades; (...).”

De la norma transcrita precedentemente se desprende que la legislación en materia tributaria contiene funciones asignadas a la Superintendencia de Administración Tributaria que debe ejercer, además de las específicas que este artículo señala.

En tal sentido, el Código Tributario en su Artículo 98, establece: “Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá: (...). 12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal”.

De la norma anterior, se concluye que la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada legalmente para emitir un criterio administrativo institucional, acerca de los bienes y servicios que dan derecho a la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que se dedican a la exportación, a fin de lograr unificación de criterios dentro de la misma institución y por economía procesal, ya que el costo en términos financieros de tramitar un expediente es altísimo, pues no sólo es la vía administrativa sino también la judicial.

CAPÍTULO III

3. Regímenes de devolución de crédito fiscal a los exportadores

El Artículo 24 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “Cambio de régimen. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que hayan optado por el régimen establecido en el artículo anterior, podrán cambiar a los regímenes que indican los Artículos 23 “A” y 25 de esta ley, siempre que lo efectúe con anticipación al inicio del siguiente período impositivo”.

En esta norma se evidencia la existencia de varios regímenes, uno el establecido en el Artículo 23 “A”, procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal; otro, regulado en el Artículo 24, régimen optativo de devolución de crédito fiscal; y, el contemplado en el Artículo 25, régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

3.1. Régimen general

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el primer párrafo del Artículo 23, establece: “Devolución de crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación (...) tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal (...). La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el Artículo 25 de la esta ley para los calificados en ese régimen (...)”.

La norma citada señala que en el caso del “procedimiento general”, la devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral.

De la misma forma se regula en el Artículo 23 “A”, que estatuye: “Procedimiento general para solicitar devolución del crédito fiscal. (...) El contribuyente presentará su

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

Como se puede notar, en este régimen los exportadores pueden solicitar la devolución por trimestre o semestre, directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria y ésta tiene 30 días hábiles para resolver para el período trimestral y 60 días hábiles para el semestral.

3.2. Régimen optativo

Este nuevo régimen nació con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, efectuadas por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República del 6 de junio de 2006, con el fin de que la devolución sea más ágil, ya que reduce los plazos para resolver a 10 días hábiles para la Administración Tributaria y 5 días hábiles para que el Banco de Guatemala devuelva; no obstante, establece más requisitos: "Artículo 24. *Régimen optativo de devolución de crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tengan derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:

- 1) Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo.

2) Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.

3) Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.

4) Estar inscrito en el Registro de Exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecidos en la literal a) del Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

5) Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

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

a. Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

b. Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.

c. Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquiriente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados;

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

d. Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.

e. Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.

f. Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.

g. Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los Artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6) Otros documentos que conforme la ley deba presentar.

7) En la solicitud que se presente, el solicitante autoriza a la Administración Tributaria a que la misma, en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.

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

Presentada la solicitud y cumplidos los requisitos antes enumerados, la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la recepción

de la misma y enviará aviso al Banco de Guatemala para que proceda a efectuar la devolución del cien por ciento (100%) del monto del crédito fiscal que no haya sido retenido. El contribuyente presentará al Banco de Guatemala la resolución y notificación respectiva a efecto que le sea devuelto el crédito fiscal correspondiente dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes.

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

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

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

Procederá la denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal, cuando el dictamen antes referido, encuadre en cualquiera de los siguientes casos:

1. Si el contador público y auditor que dictamine no se encuentra debidamente inscrito en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Administración Tributaria o que no esté autorizado para emitir dictámenes relacionados con crédito fiscal.
2. Si el contador público y auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.

3. Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoría.

4. Si se establece que tiene una relación de dependencia con el contribuyente a quien le emite el dictamen, o que tenga parentesco dentro de los grados de ley con él, sus socios o con el representante legal de la persona individual o jurídica”²³.

Como puede verse este régimen es optativo para el exportador, ya que debe cumplir con una serie de requisitos, entre los que vale la pena comentar el de que a la solicitud de devolución de crédito fiscal que debe presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, está obligado a adjuntar, entre otros, un dictamen emitido por un profesional de auditoría independiente que debe manifestar expresamente una serie de puntos y cumplir con formalidades que además se desarrollan en el Reglamento de la citada ley. Este requisito es novedoso, puesto que implica un cambio radical en lo que al trabajo y responsabilidad del auditor se refiere y prácticamente es una auditoría privada e independiente a la pública, que se hace antes de la presentación de la solicitud de devolución.

La responsabilidad que aquí se le asigna al contador público y auditor es de varios tipos. Si se determinara falsedad, responderá civil y penalmente; en virtud que la “falsedad ideológica” está tipificada como delito en el Artículo 322 del Código Penal, la deducción de responsabilidad civil estaría condicionada a las resultas de la penal, en cuyo caso, además, procederían las sanciones del tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca; aunque podría pensarse que estas últimas procedería también aplicarse solas por faltas al Código de Ética Profesional. Cabe advertir que el legislador no reguló nada sobre la “responsabilidad solidaria” del profesional citado, por lo que no podría deducírsele la misma, en ese sentido debe tomarse en cuenta el contenido del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la

²³ Derogado por el Artículo 14 del Decreto Número 60-94 del Congreso de la República.
Incorporado por el Artículo 46 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República.

República, decretar impuestos (...) así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...) c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; (...)."

Muchas de las disposiciones de la legislación Argentina se asemejan a los diferentes regímenes que dispone la legislación guatemalteca. En relación al dictamen que contempla el régimen optativo antes considerado, Gabriel E. Lupo, colaborador del libro "Análisis del Impuesto al Valor Agregado" de los autores Federico A. Enrico y Guillermo Rodríguez Usé, escribe: "El segundo párrafo del art. 43.1 establece la obligación de acompañar las solicitudes que efectúen los exportadores con un dictamen de contador público independiente (...).

Esto implicó un cambio radical en lo que al trabajo del auditor se refiere, como se puede apreciar en las disposiciones contenidas en la ley del IVA su responsabilidad será emitir un dictamen sobre razonabilidad y legitimidad. Al respecto, Adalberto R. Dalmasio y Rafael A. Peloso (Adalberto R. Dalmasio y Rafael A. Peloso, "Nuevo Régimen de acreditación, devolución o transferencia por operaciones de exportación", publicado en *Práctica y Actualidad Tributaria*, Editorial Errepar, Octubre de 2002), expresan: "Lo que viene causando preocupación a la matrícula es la expresión contenida en la propia ley del impuesto al valor agregado, donde, respecto de los temas mencionados, obliga a la emisión de un dictamen sobre la legitimidad de determinadas operaciones y/o comprobantes" (...) "el informe especial ("dictamen" en la terminología empleada por el D.959/2001) sobre la legitimidad de determinados saldos a favor impositivos, implicará mayores responsabilidades para el profesional independiente, respecto de anteriores informes especiales que se referían exclusivamente a la imputación, valor, procedencia, registración, y demás características del crédito fiscal (...).

Con la entrada en vigencia de las nuevas normas respecto del trabajo e informe del auditor, la profesión se ve en la necesidad de contar con un marco normativo aplicable para la auditoría de este tipo de solicitudes de crédito. Fue por ello que el Consejo

Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) con fecha 6/2/2002 emitió la Resolución (Mesa Directiva) 2/2002 con las pautas de control y procedimientos a realizar sobre saldos del IVA vinculado a operaciones de exportación (u operaciones que reciban el mismo tratamiento). Pero, debido a las críticas de las que fueron objeto algunos de los procedimientos en ella dispuestos, esta resolución fue derogada con anterioridad a su aplicación. En consecuencia, el CPCECABA dictó en su reemplazo la Resolución (MD) 18/2002 del 21/8/2002, que intentó flexibilizar las exigencias vertidas en la primer norma “sin que ello represente una disminución en la calidad del informe a emitir”, tal cual expresan sus considerandos. Esta flexibilización, consistente principalmente en desregular -en determinados casos taxativamente dispuestos- la aplicación de las tareas de auditoría sobre proveedores o comprobantes generadores del impuesto facturado, fue luego conformada por el Fisco en la norma reglamentaria Resolución General (AFIP) No 1.351/02.

Otra disposición contenida también en la norma fiscal citada exige la consulta de los profesionales dictaminantes al “Archivo de Información sobre Proveedores” a efectos de cumplir con los procedimientos de auditoría relacionados con el control del cumplimiento tributario de los proveedores generadores del impuesto sujeto a reintegro. (...)”²⁴.

De acuerdo con lo expresado por el autor citado, en la legislación Argentina el auditor dictaminante tiene la responsabilidad de emitir un dictamen sobre razonabilidad y legitimidad, cuyos conceptos son muy amplios, por lo que era necesario contar con una normativa aplicable para las solicitudes de devolución de crédito fiscal a los exportadores, siendo en dicho país el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la ciudad de autónoma de Buenos Aires, que emitió la disposición para ese fin. Tal situación en nuestro país no ocurre, ya que el legislador previó sobre qué puntos debe versar el dictamen emitido por el profesional dictaminante.

²⁴ **Ibid**, páginas 666 y 667.

Cabe comentar que la legislación argentina, según dicho autor, dispone además que el auditor independiente debe consultar un archivo electrónico en la página web de la Administración Tributaria de aquel país, para verificar el comportamiento tributario de los proveedores del exportador solicitante de devolución de crédito fiscal, cuya herramienta puesta a disposición por el ente fiscal constituye en parte traslado de algunas de sus facultades de verificación, para obtener una auditoría previa de los créditos sujetos a devolución.

Es importante mencionar que la legislación argentina regula la responsabilidad solidaria del exportador en caso el Impuesto al Valor Agregado haya sido omitido de ingresar por parte de los proveedores. El mismo autor citado Gabriel E. Lupo, colaborador del libro “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” de los autores Federico A. Enrico y Guillermo Rodríguez Usé, escribe:

“Responsabilidad solidaria de los exportadores.

Una disposición no menos polémica que comentada en el título anterior es la establecida por el último párrafo del Art. 43.1. La misma expresa: “cuando circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del impuesto al valor agregado falsamente documentado omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores o, en su caso, cedentes del gravamen de acuerdo con las normas respectivas y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto”.

Siendo el objetivo del Estado otorgar una mayor celeridad al reintegro del impuesto, y conociendo las limitaciones que tiene el Organismo Fiscal para lograrlo junto con una eficiente verificación previa de los créditos que se reintegran, la ley intenta trasladar la responsabilidad al exportador, en caso de que ese impuesto no haya sido ingresado, el mismo proveedor no cumple con la intimación administrativa de pago y, además, las

circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia entre ambos sujetos.

El agravante de esta disposición que comentamos es que la misma otorga al Fisco la posibilidad de presumir de manera subjetiva la connivencia entre el exportador y su proveedor, lo que en muchos casos puede generar situaciones conflictivas en la relación fisco-contribuyente exportador²⁵.

Es obvia la drasticidad de la legislación Argentina hacia el exportador, al hacerlo solidariamente responsable respecto del impuesto al valor agregado falsamente documentado u omitido de ingresar por parte de sus proveedores, siempre que circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia entre aquel y estos. La legislación guatemalteca como se indicó no llega a tal grado de responsabilizar solidariamente al exportador al reintegro al fisco del crédito fiscal devuelto fraudulentamente; sin embargo, establece varios casos en los cuales procede la denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal, cuando el dictamen o el contador público y auditor no llene alguno de los requisitos que enumera.

Es evidente que como lo escribe el autor citado, el objetivo del Estado es otorgar una mayor celeridad al reintegro o devolución del impuesto, tomando en cuenta las limitaciones que tiene la Administración Tributaria para lograrlo, a la vez, con una eficiente verificación previa de los créditos que se devuelven, por lo que la ley pretende trasladar la responsabilidad al exportador, al menos parcialmente, en caso de que el Impuesto al Valor Agregado no haya sido ingresado a las arcas nacionales; a quien también se le denegará la devolución del crédito fiscal, si el dictamen o el contador público y auditor no llena los requisitos establecidos en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado antes citado.

²⁵ **Ibid**, páginas 666 y 667.

3.3. Régimen especial

Este régimen se encuentra contenido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece: “Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al Artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.

*El Banco de Guatemala, para poder atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, queda expresamente facultado para abrir una cuenta específica denominada “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común”, por un mínimo del ocho por ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

La Dirección deberá llevar un registro de exportadores que califiquen a este régimen e informará al Banco de Guatemala, por medios magnéticos, quiénes están registrados en él.

Para incorporarse a este régimen especial, los exportadores deberán presentar a la Dirección la documentación que se establezca en el reglamento. La calidad de exportador se comprobará acreditando ante la Dirección uno de los requisitos siguientes:

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

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

Para obtener la devolución del crédito fiscal, los exportadores registrados en el régimen especial, procederán así:

1) Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial del crédito fiscal, en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión en original y copia, solicitarán la devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución. La declaración deberá contener lo siguiente:

a) Nombre completo o razón social del exportador y su número de identificación tributaria (NIT);

b) El monto de la devolución de crédito fiscal que resulte de aplicar el setenta y cinco por ciento (75%) o el sesenta por ciento (60%), del crédito fiscal del período declarado, según lo establecido en el primer párrafo de este artículo;

c) La designación del banco del sistema por medio del que se le efectuará la devolución;

d) Adjunto a la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, deberán presentar un anexo que contenga; listado de las facturas comerciales que respaldan las exportaciones realizadas. Dicha información, correspondiente a las respectivas operaciones efectuadas en el período por el cual solicitan la devolución. Si por la naturaleza de la actividad exportadora, no se realizaron exportaciones en el período por el cual se solicita la devolución, el exportador especificará en la solicitud dicha situación y no presentará el listado de facturas. Asimismo, el Banco de

Guatemala verificará que el exportador esté al día en sus liquidaciones de divisas, conforme a la legislación cambiaria vigente.

Una vez presentada la declaración de solicitud de devolución de crédito fiscal y efectuada la devolución del crédito a favor del exportador, deberá proceder conforme lo establece el numeral 5) de este artículo.

2) Para la actualización del registro de exportadores, el exportador deberá presentar ante la Dirección, cada seis meses, en enero y julio de cada año, una declaración jurada de información de exportaciones realizadas, que contenga los datos siguientes:

a) Detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros, según correspondan y de las facturas comerciales que las respaldan;

b) El valor FOB de cada una de las exportaciones por las que solicitó devolución de crédito fiscal en este régimen; y,

c) Detalle de las constancias de liquidación de las divisas, conforme a la legislación cambiaria vigente.

Si el exportador omite presentar la información anterior, la Dirección lo excluirá temporalmente del registro y del régimen especial de devolución del crédito fiscal, hasta que cumpla con actualizar la información.

3) El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en este régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. Efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días

hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoría de gabinete. En ambos casos, la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditamiento en su cuenta del banco designado por el exportador.

4) Con base en la autorización de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala acreditará la cuenta encaje del banco del sistema designado por el exportador, con los fondos necesarios para efectuar la devolución del crédito fiscal a cada exportador.

5) El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito fiscal, el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala al cual restará el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere. Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como impuesto a pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la Dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el Artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto sobre la Renta del exportador. Una vez verificada la procedencia de la devolución, la Dirección emitirá la autorización respectiva para que el Banco de Guatemala, cancele dicho saldo con cargo a la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores".

6) Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Dirección, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario. Cuando la Dirección determine ajustes al débito

fiscal o al crédito fiscal devuelto, conferirá audiencia al exportador e informara al Banco de Guatemala, para que el valor del impuesto por los ajustes sea deducido temporalmente de las siguientes devoluciones solicitadas. Una vez resuelta en definitiva la discusión sobre los ajustes, informará nuevamente al Banco de Guatemala, para que proceda a la devolución de los montos deducidos temporalmente.

7) El Banco de Guatemala sólo podrá afectar la cuenta “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”, para acreditar en la cuenta encaje de cada banco del sistema, los fondos que utilizará para la devolución del crédito fiscal a los exportadores. En caso de que los recursos provenientes del porcentaje para acreditar el “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”, resulte temporalmente insuficiente o exceda las expectativas de devolución, el Ministerio de Finanzas Públicas, con base en los análisis de situación correspondientes, acordará los ajustes mensuales respectivos, para regularizar el saldo de la cuenta.

8) El Banco de Guatemala para cubrir los costos y gastos relacionados con la administración de las devoluciones, descontará de cada devolución, un cuarto del uno por ciento ($1/4$ del 1%) del monto de crédito fiscal devuelto.

9) Para los efectos del control y fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, el Banco de Guatemala deberá informar a la Dirección, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la finalización de cada mes, el estado de la cuenta “Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores”; el monto total de las devoluciones efectuadas en el mes inmediato anterior; y la información siguiente:

- a) El nombre completo o razón social y el número de identificación tributaria (NIT) de cada exportador;
- b) Detalle del monto de cada devolución; y,

c) El banco del sistema que la hizo efectiva y la fecha en que se efectuó la operación.

La Superintendencia de Bancos vigilará y fiscalizará la aplicación de los fondos para la devolución del crédito fiscal a los exportadores, por medio del Banco de Guatemala y los bancos de sistema, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo y en las disposiciones legales aplicables.

Cuando la Dirección encuentre indicios de que un exportador alteró información o se apropió indebidamente de créditos fiscales, presentará la denuncia penal correspondiente, conforme a lo que disponen los Artículos 70 y 90 del Código Tributario”²⁶.

Este régimen no sufrió modificaciones importantes con la reforma efectuada por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, que modificó el segundo párrafo en cuanto al porcentaje que el Banco de Guatemala debe separar de la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común”, que era del 15% y ahora es 8%, derivado de la creación de la figura de los agentes de retención de los exportadores que llenen los requisitos establecidos en dicho decreto, y cuyas retenciones utilizan para compensar con el crédito fiscal sobre el cual les corresponde su devolución; por lo que los montos a devolver se reducirán según los cálculos efectuados por los expertos. Cabe mencionar que según dichas disposiciones legales, todo exportador que la Administración Tributaria le dé aviso de su activación como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado, puede compensar la totalidad del impuesto retenido con su crédito fiscal sujeto a devolución, por lo que esa disposición especial permite afirmar

²⁶ Derogado por el Artículo 14 del Decreto Número 60-94 del Congreso de la República.
Restituido por el Artículo 11 del Decreto Número 142-96 del Congreso de la República.
Reformado el primer párrafo y sus numerales 1 y 3 por el Artículo 16 del Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República.
Reformado el segundo párrafo por el Artículo 49 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República.

que dicho procedimiento lo puede aplicar cualquier exportador independientemente del régimen adoptado.

3.4. Diferencias esenciales entre los regímenes

Como se nota, en el régimen general los exportadores pueden solicitar la devolución por trimestre o semestre, directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria y ésta tiene 30 días hábiles para resolver para el período trimestral y 60 días hábiles para el semestral. En el régimen optativo los exportadores pueden solicitar mensualmente, también directamente ante la Superintendencia de Administración Tributaria y ésta tiene 10 días hábiles para resolver, que es un plazo corto tomando en cuenta que deben presentar un dictamen de contador público y auditor independiente, con el objetivo de lograr una mayor celeridad al reintegro del impuesto, conociendo las limitaciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria para lograrlo junto con una eficaz verificación previa de los créditos que se reintegran. En el régimen especial los exportadores solicitan también mensualmente, pero ante el Banco de Guatemala, que tiene 5 días hábiles para verificar requisitos y trasladar a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que ésta dentro de 30 días hábiles siguientes realice auditoría de gabinete e informe a aquel, para que éste le devuelva dentro de los 5 días hábiles siguientes. Es importante mencionar que el incumplimiento de estos plazos configura el llamado “silencio administrativo”.

3.5. Silencio administrativo

El autor Manuel Ossorio, define por “silencio”, en su acepción correspondiente la “//Desestimación tácita en lo administrativo, sin más que el transcurso del tiempo sin resolver o proveer”²⁷.

El no emitir y notificar en tiempo la resolución a una petición efectuada por una persona a la Administración Pública efectuada, se conoce en derecho como “silencio

²⁷ **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, pág. 922.

administrativo”, el cual puede interpretarse el peticionario en sentido “positivo o negativo”; es decir, en forma favorable o desfavorable para él, según lo disponga la norma legal.

El plazo en que debe emitirse y notificarse la resolución de la solicitud de devolución del crédito fiscal a los exportadores está en lo que para el efecto establecen los Artículos 23 “A”, 24 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según el régimen que tenga el exportador, los cuales adelante se analizan.

El autor argentino David Andrés Halperin, se expresa específicamente de las consecuencias en materia tributaria del silencio administrativo, de la manera siguiente: “2. El silencio administrativo.

En este título expondremos los principios básicos en materia de silencio administrativo. Para apreciar el verdadero alcance de estas disposiciones debemos partir de determinados principios. El primero de ellos es que la Administración tiene el deber de resolver (19). Tal deber surge, en primer lugar, del Art. 3 de la ley 19.549, que consagra el principio de la obligatoriedad de la competencia (20).

Si la Administración está constreñida a resolver, significa que hoy el particular tiene el derecho a una decisión, y así lo ha consagrado la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos en su Art. 1, inc. F, ap. 3º, al consagrar el derecho a una decisión fundada (21). Está claro que el interesado tiene el derecho a una decisión que además debe ser fundada.

Como aditamento, tal decisión no puede ser tomada en cualquier momento, ya que el Art. 1, inc. E, ap. 1º, de la ley 19.549, prescribe que los plazos son obligatorios para los administrados y para la Administración (22).

De lo precedentemente expuesto cabe concluir que la Administración tiene el deber de resolver en plazo y el administrado tiene el derecho a una decisión dentro de ese plazo.

Eso significa, y en rigor constituye una derivación natural del principio de la obligatoriedad de los plazos (23), que el ordenamiento debe otorgar al administrado los medios jurídicos para que el administrado inste a la Administración a resolver (24), y lo ha hecho por medio de la acción de amparo por mora prevista en el Art. 28 de la ley 19.549 y la queja prevista en el Art. 71 del reglamento aprobado por decreto 1759/72.

De allí que podemos afirmar que el administrado tiene una opción: aguardar pacientemente la decisión de la Administración, o instarla por los medios antes mencionados (25).

Mas si se piensa que muchas veces el particular está pendiente de un procedimiento administrativo al cual el mismo Estado obligó al particular a ingresar, para salvaguardar su necesaria contenciosidad previa en sede administrativa a la acción judicial, es porque constituye una prerrogativa, un privilegio del propio Estado (26).

En tales circunstancias, parece obvio que es insuficiente que el ordenamiento jurídico conceda tan sólo la mencionada opción, y ha de dar algún efecto a la mora de la Administración, a la omisión de resolver.

En principio, el silencio en el derecho es la nada. Con razón, Llambías ha expresado que el dicho popular que establece “quien calla otorga” es falso (27). Garrigues recuerda que el silencio no manifiesta ni deja conocer ninguna voluntad, de donde no puede haber consentimiento (28). Esto es lo esencial; si el acto es voluntad, declaración de voluntad (29), el silencio es lo opuesto, el anti-acto, si se me permite la expresión.

En consecuencia, el silencio tendrá el efecto que le otorgue el ordenamiento jurídico, el que determinará cuál es el sentido que le atribuye al silencio, y así se regula, en general, en el Art. 10 de la ley 19.549.

Pero ese silencio, en la medida en que quiebra el deber de resolver (30), en momento alguno puede perjudicar al particular y generar, por ejemplo, a partir de su configuración, un plazo de caducidad para demandar la nulidad del acto (31).

En este sentido, la Procuración del Tesoro de la Nación, en el dictamen del 13 de febrero de 1980, en expediente 5112/78, ha sostenido que “dentro de este orden de ideas cabe agregar que la denegatoria tácita es una manifestación del silencio administrativo, que constituye una ficción de la ley en garantía del interesado (Marcelo M. Pearson, Manual de derecho administrativo, 1976, p. 74) que jamás pueden perjudicarlo”.

Los Arts. 26 y 31 de la ley 19.549 siguen los principios básicos indicados en los párrafos que anteceden, dado que establecen que una vez configurado el silencio queda expedita la vía judicial y es el particular quien determina cuándo inicia la demanda”²⁸.

Lo transcrito precedentemente evidencia el tratamiento que se da en la legislación argentina al silencio administrativo, el cual da pie para acceder a la siguiente etapa, que en aquel país es la vía judicial.

El tratadista guatemalteco Jorge Mario Castillo González, lo aborda así:

“15. SILENCIO ADMINISTRATIVO

“(…) El recurso de amparo es el medio legal para terminar con el silencio administrativo.

La consecuencia de presentar una petición a la administración, es la emisión de la resolución correspondiente. Sin embargo, en muchos casos, las peticiones no se resuelven dentro del término legal, ni después de transcurrido el mismo. No hay

²⁸ **Reclamos de créditos contra el Estado**, págs. 40 a la 44.

resolución y por esto se dice: la administración guarda silencio. Esto es lo que se denomina silencio administrativo.

El silencio equivale a la no resolución. En tanto hay silencio, no hay resolución. La autoridad puede hacer el trámite inicial, o sea recibir y providenciar la petición o el recurso. Y no hacer más. Incluso puede hacer una serie de trámites: dictámenes, investigaciones, estudios e informe. Puede emitir la resolución definitiva sin llegar a notificarla. El silencio se hace patente por la no notificación de la resolución definitiva o de fondo sobre la petición o el recurso. Dado que después de presentada la petición o el recurso se dicta una providencia de trámite, como mínimo, el silencio no puede ser absoluto. El silencio es relativo si existe algún trámite, aunque este trámite lo ignore el interesado. El silencio absoluto no existe: equivale a la no vida.

El silencio negativo y positivo. Negativo, cuando el interesado sin contar con resolución, porque no hay resolución, da por resuelta su petición o recurso en forma desfavorable. Positivo, cuando da por resuelta su petición o recurso en forma favorable.

Tradicionalmente, el silencio administrativo es el camino legal para acudir a los tribunales contenciosos. Esta es la posición de la legislación guatemalteca: “transcurridos 30 días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el Ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso”, Artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. El Artículo 157 del Código Tributario, regula el silencio en términos semejantes a la Ley de lo Contencioso Administrativo. (...)”²⁹.

Como lo señala el tratadista guatemalteco citado, legalmente el amparo es el medio para terminar con el silencio administrativo.

²⁹ **Derecho administrativo**, pág. 439.

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Artículo 28. Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

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

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

En ese orden, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, cuerpo legal del mismo rango constitucional, establece: “Artículo 10. Procedencia del amparo. La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado. Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos: (...) f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite (...).”.

Tal disposición establece dos situaciones, a saber: casos en que procede el amparo y a partir de cuándo se computa el término de 30 días establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Lo anterior se complementa con lo dispuesto en el Artículo 49 del mismo cuerpo legal de rango constitucional, que dispone: “Efectos del amparo. La declaración de procedencia del amparo tendrá los siguientes efectos: (...)”

b) Fijar un término razonable para que cese la demora, si el caso fuere de mero retardo en resolver (...)”.

Las disposiciones constitucionales citadas son de carácter general para toda la Administración Pública incluyendo al procedimiento administrativo tributario ante la Administración Tributaria y prevalecen sobre lo que dispongan al respecto otras leyes de carácter ordinario, por jerarquía de las normas; en consecuencia, la Administración Tributaria tiene la obligación de aceptar para su trámite, tramitar, resolver y notificar la resolución a la solicitud de devolución de crédito fiscal a los exportadores dentro de un plazo no mayor de 30 días, computados a partir de que se agotó el procedimiento y, al no hacerlo, de conformidad con los Artículos 10 y 49 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, procede interponer el amparo, para que el tribunal fije un término razonable a la Superintendencia de Administración Tributaria para que cese la demora y emita y notifique la resolución.

Tal derecho de petición constitucional, por razones que no se establecieron al no ser materia de este trabajo, también lo desarrolla la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, al establecer: “Artículo 1. Derecho de petición. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo.

El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen.

Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación”.

Tal disposición no riñe con las disposiciones constitucionales arriba citadas, más bien se las hace efectivas. No obstante, generalmente el silencio administrativo ha sido la vía legal para acudir a los tribunales jurisdiccionales competentes, en este caso las Salas de lo Contencioso Administrativo del Organismo Judicial, en virtud de la saturación de recursos de amparo en los tribunales de justicia, porque no hay ámbito que no sea susceptible de amparo, por lo que igual se demoraría en resolver éste para obligar al órgano de la Administración Pública o Tributaria a pronunciarse; para el efecto se acostumbra utilizar como base legal el Artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que establece: “Silencio administrativo. Transcurridos treinta días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá, para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que dio motivo al recurso.

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

Dicha disposición legal se encuentra dentro del capítulo referente al trámite del recurso de revocatoria genérico o sea el que procede en contra de resoluciones dictadas por toda la Administración Pública. Sin embargo, conforme a su texto, también se aplica

cuando las peticiones no son resueltas y notificadas dentro del plazo legal, dándose el silencio administrativo negativo, facultando al peticionario a usar la vía contencioso administrativa, pero siempre deja abierta la posibilidad para que el peticionario, si conviene a su derecho pueda accionar, es decir, interponer un amparo para obtener la resolución del órgano, en este caso la Administración Tributaria.

Tales situaciones son procedentes también en el procedimiento administrativo tributario, si las normas legales que regulan éste no establecen qué procede en caso de producirse el silencio administrativo negativo o desfavorable.

El silencio administrativo dentro del trámite del recurso de revocatoria en materia tributaria, se encuentra específicamente en el Artículo 157 del Código Tributario y está redactado casi en los mismos términos del Artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, excepto que dispone que los 30 días hábiles son contados a partir de la fecha en que el expediente retorna de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación, establecida en el Artículo 159 del mismo código, además de establecer sanciones para el funcionario o empleado público responsable del atraso.

En el caso específico del silencio administrativo en la devolución del crédito fiscal a los exportadores, en el derecho guatemalteco ha tenido variantes. Durante la vigencia del Decreto Número 142-96 del Congreso de la República (01/01/1997 a 31/12/2000), que introdujo reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre ellas al Artículo 23 de ésta ley, se estableció el silencio administrativo positivo; es decir, si la Administración Tributaria no resolvía y notificaba la resolución de la solicitud de devolución de crédito fiscal a los exportadores, transcurrido el plazo de 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud, el contribuyente la podía tener por resuelta favorablemente a él, lo cual significaba que se debía proceder a devolver el crédito fiscal solicitado.

Lo anterior cambió a partir de la reforma efectuada al Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por el Artículo 15 del Decreto Número 80-2000 del

Congreso de la República, vigente a partir del 01 de enero de 2001, que vino a establecer el silencio administrativo negativo, es decir desfavorablemente para el exportador.

Asimismo, con las modificaciones introducidas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, se establecieron prácticamente tres regímenes de devolución de crédito fiscal a los exportadores, como se consideró anteriormente; por lo que el silencio administrativo varía dependiendo del régimen.

El Artículo 23 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, adicionado por el Artículo 45 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, establece el "procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal", del cual se cita la parte conducente de la manera siguiente: "La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva".

Como puede verse, la disposición legal citada podría contener vicios de inconstitucionalidad, toda vez que regula que la petición se tendrá por resuelta desfavorablemente si transcurrido el plazo de 60 días hábiles para el período anual, contados a partir de la presentación de la solicitud, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva; y, de conformidad con el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el término para resolver las peticiones no podrá exceder de 30 días.

Cabe resaltar también que la norma antes transcrita vino a agregar que dichos plazos se computan a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, prácticamente alargando el tiempo de trámite de la solicitud, aunque se

explica en virtud de que lógicamente la Administración Tributaria después de presentada ésta, además de la documentación que se requiere en todos los casos y que se indica en el formulario de la solicitud, podría pedir otra dependiendo de cada caso y, hasta que es completada, comienzan a computarse dichos plazos. Asimismo, como puede verse, el silencio administrativo negativo o desfavorable para el solicitante, conforme dicha norma específica, únicamente lo faculta para interponer el recurso de revocatoria establecido en el Artículo 154 Código Tributario, que es la siguiente etapa administrativa, claro que como lo estipula el Artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo no obsta a que conforme las normas constitucionales pueda interponer un amparo, para que un órgano jurisdiccional le fije un plazo prudencial a la Administración Tributaria para resolver.

El régimen optativo de devolución de crédito fiscal, regulado en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estipula que presentada la solicitud y cumplidos los requisitos en el enumerados, la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la recepción de la misma; es decir, de conformidad con dicha norma legal y lo analizado, el expediente estaría en estado de resolver al ser completada toda la documentación, por lo que la Administración Tributaria debe emitir y notificar la resolución dentro de los 10 días hábiles siguientes. Aunque dicha norma legal no lo establece, por analogía del “procedimiento general para solicitar la devolución de crédito fiscal”, antes analizado, de no producirse dichos actos se daría el silencio administrativo negativo o desfavorable, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o recurrir a la siguiente instancia administrativa; es decir, al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria por medio del recurso de revocatoria establecido en el Artículo 154 Código Tributario, claro que como lo estipula la Ley de lo Contencioso Administrativo no obsta a que conforme las normas constitucionales pueda interponer un amparo, como se indicó arriba.

En el caso del Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, establecido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ocurre algo sui generis, el mismo regula tácitamente el silencio administrativo positivo; para el análisis

se hace necesario citar lo conducente del mismo, de la manera siguiente: “(...) El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno (1) y dos (2) anteriores. Efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de 30 días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoría de gabinete (...).”

Lo transcrito precedentemente muestra que en este régimen la Superintendencia de Administración Tributaria debe realizar una auditoría de gabinete dentro del plazo de 30 días hábiles, debiendo emitir un informe al Banco de Guatemala, de manera que no emite resolución, de no efectuar y remitir el mismo a dicho banco dentro de ese plazo, éste debe hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, con lo cual se materializa el silencio administrativo positivo, pues la falta de emisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria del informe de la auditoría de gabinete, se tiene por resuelta en sentido favorable la solicitud de devolución de crédito fiscal. Cabe agregar que la devolución así efectuada está sujeta a la disposición general establecida en el Artículo 23 de la ley que se analiza, que estatuye que las devoluciones que autorice la Administración Tributaria quedarán sujetas a verificaciones posteriores dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario.

En conclusión, el silencio administrativo en el trámite de la solicitud de devolución de crédito fiscal a los exportadores, dependiendo el régimen bajo el cual está inscrito el exportador, se tendrá en sentido negativo en dos regímenes, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar en la vía administrativa, es decir, interponer recurso de revocatoria ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y en un régimen, el especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores, establecido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dicho silencio se tendrá en sentido positivo, por lo que en éste procederá la devolución.

CAPÍTULO IV

4. Resultados de la investigación

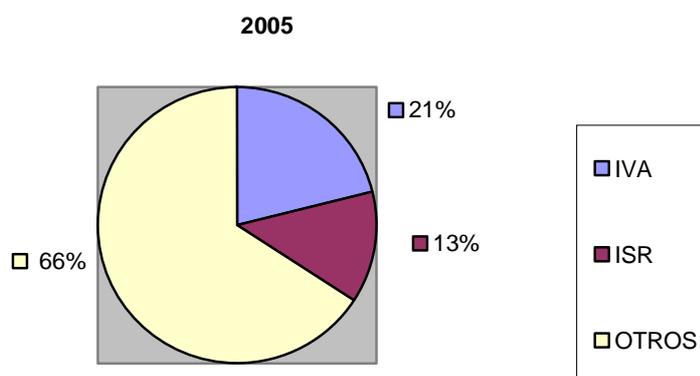
Según entrevista realizada a autoridades de la Asesoría Técnica del Directorio, la cual tramita las impugnaciones que le compete resolver al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, durante la vigencia del Artículo 16 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Artículo 14 del Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República (vigente del 1 de enero de 2001 al 31 de julio de 2006), se dieron varias situaciones.

Dicha norma regulaba: “En el caso de 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. Para el efecto, se procederá conforme lo dispone el Artículo 23 de esta ley”.

En tal sentido, señalan dichas autoridades que tal disposición no era tan precisa, por lo que daba lugar a varias interpretaciones. Dejaba a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente de sus auditores tributarios actuantes, la responsabilidad de verificar si los bienes y servicios adquiridos por el exportador se utilizaban directamente en la actividad del exportador. De esa cuenta, hubo casos en que unos auditores tributarios formulaban ajustes al crédito fiscal generado, especialmente por la adquisición de determinados servicios, mientras que otros no lo hacían, ambos dentro de una misma actividad económica o exportadora, considerando que no se utilizaban directamente en ésta. Esto evidenciaba falta de certeza jurídica y afectaba especialmente al gremio exportador y, consecuentemente, a posibles inversores. Ante ello, la Superintendencia de Administración Tributaria realizó discusiones a todo nivel para unificar criterio, sin que se llegara a algún acuerdo o criterio institucional al respecto. Obviamente, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria debía resolver dichas impugnaciones, por lo que adoptó ciertos lineamientos o políticas, lo cual se reflejó en sus resoluciones, en las cuales

sostuvo durante la vigencia y aplicabilidad de esta norma, el criterio que servicios tales como: boletos aéreos, seguridad, honorarios profesionales, seguros, gastos médicos, prestaciones laborales, telecomunicaciones, publicidad, intermediarios patronales, transporte de personal, útiles de oficina, comisiones sobre ventas e intereses, no se reconocía crédito fiscal, sin excepción alguna. Tampoco se reconocía crédito fiscal por el alquiler de aeronaves para trasladar a clientes potenciales, reconociendo sólo el generado por renta de avionetas para fumigar plantaciones que luego se exportaban. No obstante lo anterior, siempre siguió siendo motivo de recursos. Los recurrentes alegaban que estos servicios eran indispensables para sus actividades, mientras que el Directorio sostuvo que no estaban relacionados directamente con su actividad, se utilizaban en cualquier actividad y no eran propios de alguna en particular.

De esa cuenta, sólo en el año 2005 se recibieron 313 recursos de revocatoria por ajustes formulados al crédito fiscal solicitado por los exportadores, lo que representó un 21% de un total de 1474 recibidos en ese año, comparados contra 191 ingresados relacionados con ajustes al Impuesto Sobre la Renta, que es el tributo más complejo, el cual representó sólo un 13%.



Fuente: Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por otro lado, expresan dichas autoridades, que con la vigencia del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Artículo 39 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, denominado Disposiciones Legales para el

Fortalecimiento de la Administración Tributaria (vigente a partir del 1 de agosto de 2006), el caso fue distinto, ya que vino a llenar ciertas lagunas.

En primer lugar, señalan que especificó que a los contribuyentes que se dediquen a la exportación también les aplica el criterio de que los bienes o servicios se destinen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, lo cual en la norma anterior algunos exportadores por la redacción de la misma, interpretaban que no les era aplicable, y solicitaban devolución por la adquisición de bienes o servicios que no se aplicaban o utilizaban para provocar ventas, como el caso de seguridad personal, convivios y seguros, que no eran para producir o comercializar el bien o servicio.

En segundo lugar, aclaró otro hecho que era motivo de controversia, como lo es que los bienes o servicios estuvieran vinculados con el “proceso productivo”, ya que parecía ser que sólo aplicaba a los activos fijos; por lo que ahora queda claro que también deben usarse como insumos.

En tercer lugar, introdujo el concepto “proceso de comercialización”, que antes no contemplaba la norma. De tal manera que se amplió el alcance de la norma, ya que ahora da el derecho a la devolución del crédito fiscal a los exportadores por los bienes y servicios vinculados con el transporte interno y externo, así como la publicidad en el exterior, lo cual se refleja en las resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de los recursos de revocatoria planteados.

En cuarto lugar, definió los criterios para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente; además, delegó en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollar lo relativo a los gastos que no generan crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, se determinó que los bienes y servicios que más originan ajustes al crédito fiscal solicitado por los exportadores, con base en la nueva legislación (decreto 20-2006), se trata de:

Los seguros en general, tales como de incendio, de responsabilidades civiles, de vida y gastos médicos y otros; en este rubro se observó que el seguro que sí se reconoce es el que se paga en la contratación internacional CIF, donde el seguro es parte del precio de venta, por lo que constituye costo.

Los servicios profesionales, especialmente de abogados y notarios y contadores públicos y auditores, especialmente de bufetes o firmas de auditoría, los primeros que legalizan fotocopias de documentos que se adjuntan las solicitudes de devolución de crédito fiscal, dirección, procuración y trámite de recurso de revocatoria; y, los segundos, por asesoría fiscal o tributaria; aquí pudo determinarse que no se ajustan los servicios profesionales prestados por los Agentes Aduaneros, considerándose tácitamente vinculados a la actividad exportadora.

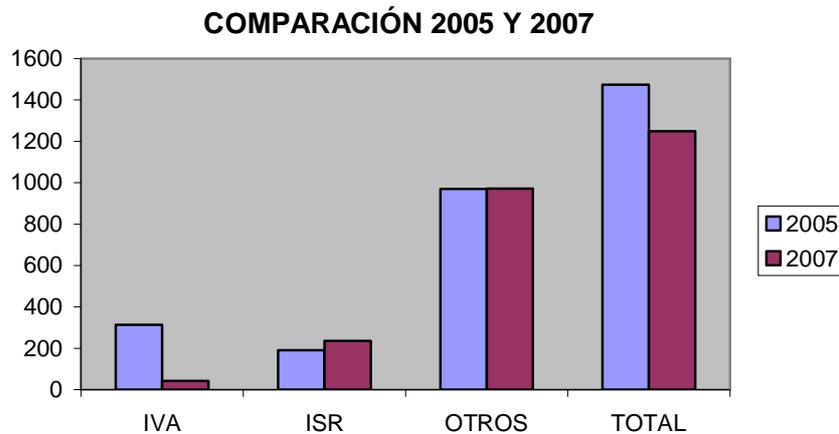
Por servicios de seguridad de planta, oficinas y en ruta. En esto se reconoce crédito fiscal cuando se comprueba que la seguridad es prestada en ruta; es decir, al transporte de la mercancía, durante su recorrido de la planta a los puertos del país.

Los servicios por telecomunicaciones, tales como servicio telefónico y tiempo de aire para telefonía celular, internet e intranets; asimismo, energía eléctrica domiciliar y de oficinas, agua entubada y en garrafón, equipo de oficina, suministros, papelería y útiles, siguen siendo motivo de controversia en virtud de que la legislación no regula expresamente los gastos administrativos o indirectos.

De tal manera que hasta en tanto no se regule expresamente si los gastos por adquirir los bienes y servicios anteriormente descritos, generan o no crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, seguirán causando ajustes por parte de la Administración Tributaria

e impugnaciones de los contribuyentes exportadores. Por lo que se hace necesario un pronunciamiento general de la Administración Tributaria en ese sentido.

De acuerdo con la investigación efectuada se estableció que con las reformas efectuadas tanto por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como la emisión de su nuevo Reglamento, acorde con las disposiciones de la ley, se redujeron notablemente las impugnaciones relacionadas con la devolución del crédito fiscal a los exportadores, ya que en el año 2007 se tramitaron sólo 42 (en comparación con 313 en el 2005 con las normas derogadas), de un total de 1249 impugnaciones ingresadas, de las cuales 235 corresponden al Impuesto Sobre la Renta; por lo que puede deducirse que ahora está mejor regulado qué bienes y servicios generan el derecho a la devolución del crédito fiscal a los exportadores y cuales no; sin embargo, debe tomarse en cuenta que derivado de tales reformas legales, los exportadores ahora efectúan retenciones del Impuesto al Valor Agregado que deben pagar por las compras locales que efectúan; es decir, en lugar de pagar a su proveedor la totalidad del valor del Impuesto al Valor Agregado incluido en la factura, le paga y, a la vez, le retiene este impuesto en los porcentajes establecidos en el Artículo 1 del referido Decreto 20-2006. Este Impuesto al Valor Agregado retenido es (auto) compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución; lo que también podría estar causando la reducción en las solicitudes de devolución de crédito fiscal.



Fuente: Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.1. Instrumento encuestable

Tomando en consideración los lineamientos trazados en el plan de investigación y habiéndose determinado que efectivamente existen algunos bienes y servicios que más controversia y ajustes han generado en las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los exportadores, tanto durante la vigencia de la normativa anterior a la vigencia del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, como durante la vigencia de éste en el 2007, se elaboró una lista de los mismos, para entrevistar a una muestra de exportadores, empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria relacionados con el tema, especialmente los auditores tributarios y personal de la Asesoría Técnica del Directorio, encargada de tramitar las impugnaciones. La lista está compuesta de 37 bienes o servicios. A continuación se inserta la misma, para luego mostrar tabuladamente los datos recabados.

PROYECTO DE LISTA DE BIENES Y SERVICIOS CUYA ADQUISICIÓN DA DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

POR FAVOR MARQUE CON UNA X A QUÉ SE DEDICA:

EXPORTADOR:

EMPLEADO O FUNCIONARIO DE LA SAT

OTRO:

Por favor marque con una equis a la par de cada bien o servicio, su opinión si procede o no la devolución a los exportadores del Impuesto al Valor Agregado generado por su adquisición, como crédito fiscal, de conformidad con el artículo 16 de la ley de ese impuesto, que en lo procedente regula: "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación (...) tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente".

No.	Bienes y servicios	PROCEDE		Observaciones/excepciones
		Sí	No	
	Todos los facturados a nombre del ente			
	Si contestó afirmativamente el anterior ítem por favor ya no conteste los demás			
1	Administración de escuelas y servicios educativos para hijos de empleados			
2	Alimentos a empleados			
3	Arrendamiento de vivienda de funcionarios			
4	Arrendamientos vinculados al proceso productivo o a la comercialización			
5	Beneficiado de café			
6	Boletos aéreos			
7	Capacitación al personal			
8	Combustibles			
9	Comisiones sobre ventas			
10	Compra de activos fijos			
11	Construcción de carreteras por la industria extractiva			
12	Contratación de personal			
13	Energía eléctrica			
14	Gastos de representación (alimentos, combustibles, hospedajes, ventajas económicas, etc.)			
15	Gastos médicos y medicina para empleados			
16	Honorarios profesionales			
17	Intereses sobre préstamos entre particulares (No bancarios)			
18	Maquinaria, equipo y vehículos de carga, y mantenimiento de los mismos			
19	Materia prima e insumos			
20	Material de empaque y embalaje			
21	Materiales de construcción			
22	Mobiliario, útiles y equipo de oficina			
23	Publicidad y mercadeo			
24	Seguridad para funcionarios			
25	Seguridad para oficinas administrativas			
26	Seguridad para planta de producción			
27	Seguros			
28	Seguros médicos para empleados y funcionarios			
29	Servicio de courier			
30	Servicio de fumigación de plantaciones			
31	Servicio telefónico e internet			
32	Servicios de reparaciones y mantenimiento			
33	Servicios de transporte de carga			
34	Telecomunicaciones (internet y teléfono)			
35	Transporte de personal			
36	Uniformes y accesorios para uso del personal de producción			
37	Vehículos			

4.2. Proyectos de listados de gastos procedentes e improcedentes

Las respuestas obtenidas de la entrevista realizada se tabularon por porcentajes, los cuales reflejan el criterio de los entrevistados.

4.3.1. Criterio del exportador

Se trató de obtener el criterio de una muestra representativa del gremio exportador, por lo que se acudió a la Asociación Guatemalteca de Exportadores (AGEXPORT), cuya sede se localiza en la 15 avenida 14-72 zona 13 del municipio y departamento de Guatemala, donde la Licenciada Rosamaría Monzón, Coordinadora Ejecutiva, informó que ésta aglutina aproximadamente a más de 3,000 exportadores; sin embargo, al solicitarle a varios de ellos la contestación a la encuesta antes mencionada, se negaron por variadas razones. No obstante, también se estableció que muchos de los exportadores no reclaman la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, algunos por temor a ser fiscalizados por la Administración Tributaria y otros por el costo administrativo que dicha solicitud conlleva.

Por lo anterior, se optó por conocer el criterio de los exportadores que impugnan los ajustes que formula la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la Asesoría Técnica del Directorio, estableciéndose que *el 100% de estos opina que todas las compras de bienes o servicios amparados con la factura a nombre del ente, procede la devolución del crédito fiscal.*

4.3.2. Criterio de la SAT

Se encuestó a 40 empleados y funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, estableciéndose que ninguno opinó que todos los bienes o servicios amparados con la factura a nombre del ente procede la devolución del crédito fiscal.

PROYECTO DE LISTA DE BIENES Y SERVICIOS CUYA ADQUISICIÓN DA DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

No.	Bienes y servicios	PROCEDE		TOTAL	Observaciones/excepciones
		Si	No	100%	
	Todos los facturados a nombre del ente		100	100	
	Si contestó afirmativamente el anterior ítem por favor ya no conteste los demás			0	
1	Administración de escuelas y servicios educativos para hijos de empleados	1	99	100	
2	Alimentos a empleados		100	100	
3	Arrendamiento de vivienda de funcionarios		100	100	
4	Arrendamientos vinculados al proceso productivo o a la comercialización	100		100	
5	Beneficiado de café	100		100	
6	Boletos aéreos		100	100	
7	Capacitación al personal	1	99	100	
8	Combustibles	60	40	100	No procede si no es diesel.
9	Comisiones sobre ventas		100	100	
10	Compra de activos fijos	65	35	100	No procede si no se relacionan con el proceso productivo
11	Construcción de carreteras por la industria extractiva		100	100	
12	Contratación de personal		100	100	
13	Energía eléctrica	70	30	100	No procede la utilizada para oficinas.
14	Gastos de representación (alimentos, combustibles, hospedajes, ventajas económicas, etc.)		100	100	
15	Gastos médicos y medicina para empleados		100	100	
16	Honorarios profesionales	10	90	100	Si procede los pagados a agentes aduaneros y por estudios de pre-factibilidad
17	Intereses sobre préstamos entre particulares (No bancarios)		100	100	
18	Maquinaria, equipo y vehículos de carga, y mantenimiento de los mismos	100		100	
19	Materia prima e insumos	100		100	
20	Material de empaque y embalaje	100		100	
21	Materiales de construcción	10	90	100	Sí procede por bodegas, cuartos fríos y hangares para la planta
22	Mobiliario, útiles y equipo de oficina		100	100	
23	Publicidad y mercadeo	50	50	100	Procede la que se realiza internacionalmente o por internet.
24	Seguridad para funcionarios		100	100	
25	Seguridad para oficinas administrativas		100	100	
26	Seguridad para planta de producción		100	100	
27	Seguros	10	90	100	Procede el que se paga en contratación CIF
28	Seguros médicos para empleados y funcionarios		100	100	
29	Servicio de courier		100	100	Por ser gasto indirecto o administrativo
30	Servicio de fumigación de plantaciones	100		100	
31	Servicio telefónico e internet		100	100	Por ser gasto indirecto o administrativo
32	Servicios de reparaciones y mantenimiento	100		100	Si es de activos vinculados a la producción o comercialización
33	Servicios de transporte de carga	100		100	
34	Telecomunicaciones (internet y teléfono)		100	100	
35	Transporte de personal		100	100	
36	Uniformes y accesorios para uso del personal de producción	100		100	
37	Vehículos	50	50	100	Sólo procede en los que se utilizan para el proceso productivo o de comercialización

4.3.3. Criterio del Sustentante.

Tomando en cuenta la opinión de los entrevistados obtenida en la investigación realizada, así como la doctrina y la legislación nacional y comparada, se establece que sí hay restricciones o limitantes al derecho de devolución del crédito fiscal a los exportadores, dependiendo de los bienes y servicios adquiridos; asimismo, que no puede elaborarse un listado categórico y generalizado de los bienes y servicios que sí y cuales no, generan el derecho a la devolución del crédito fiscal a los exportadores, toda vez que va a depender del proceso productivo o de comercialización de cada exportador; sin embargo, se considera con base en la investigación realizada que el más acercado a la ley sería el siguiente:

No.	Bienes y servicios	PROCEDE		Observaciones/excepciones
		Si	No	
	Todos los facturados a nombre del ente		x	
	Si contestó afirmativamente el anterior ítem por favor ya no conteste los demás			
1	Administración de escuelas y servicios educativos para hijos de empleados		x	
2	Alimentos a empleados		x	
3	Arrendamiento de vivienda de funcionarios		x	
4	Arrendamientos vinculados al proceso productivo o a la comercialización	x		
5	Beneficiado de café	x		
6	Boletos aéreos		x	
7	Capacitación al personal		x	
8	Combustibles	x		
9	Comisiones sobre ventas		x	
10	Compra de activos fijos	x		Sólo si están vinculados, sino deben capitalizarse.
11	Construcción de carreteras por la industria extractiva		x	
12	Contratación de personal		x	
13	Energía eléctrica	x		
14	Gastos de representación (alimentos, combustibles, hospedajes, ventajas económicas, etc.)		x	
15	Gastos médicos y medicina para empleados		x	
16	Honorarios profesionales		x	
17	Intereses sobre préstamos entre particulares (No bancarios)		x	
18	Maquinaria, equipo y vehículos de carga, y mantenimiento de los mismos	x		
19	Materia prima e insumos	x		
20	Material de empaque y embalaje	x		
21	Materiales de construcción		x	
22	Mobiliario, útiles y equipo de oficina		x	
23	Publicidad y mercadeo	x		
24	Seguridad para funcionarios		x	
25	Seguridad para oficinas administrativas		x	
26	Seguridad para planta de producción	x		
27	Seguros		x	
28	Seguros médicos para empleados y funcionarios		x	
29	Servicio de courier		x	
30	Servicio de fumigación de plantaciones	x		
31	Servicio telefónico e internet		x	
32	Servicios de reparaciones y mantenimiento	x		Sólo de vehículos de reparto o comercialización
33	Servicios de transporte de carga	x		
34	Telecomunicaciones (internet y teléfono)		x	
35	Transporte de personal		x	
36	Uniformes y accesorios para uso del personal de producción	x		
37	Vehículos	x		Sólo de reparto o comercialización

PROYECTO DE LISTA DE BIENES Y SERVICIOS CUYA ADQUISICIÓN DA DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

INTEGRADO

No.	Bienes y servicios	EXPORTADORES			SAT			PONENTE	
		PROCEDE			PROCEDE			Si	No
		Si	No	100%	Si	No	100%		
	Todos los facturados a nombre del ente	x				x	0		x
	Si contestó afirmativamente el anterior ítem por favor ya no conteste los demás								
1	Administración de escuelas y servicios educativos para hijos de empleados				1	99	100		x
2	Alimentos a empleados					100	100		x
3	Arrendamiento de vivienda de funcionarios					100	100		x
4	Arrendamientos vinculados al proceso productivo o a la comercialización				100		100	x	
5	Beneficiado de café				100		100	x	
6	Boletos aéreos					100	100		x
7	Capacitación al personal				1	99	100		x
8	Combustibles				60	40	100	x	
9	Comisiones sobre ventas					100	100		x
10	Compra de activos fijos				65	35	100	x	
11	Construcción de carreteras por la industria extractiva					100	100		x
12	Contratación de personal					100	100		x
13	Energía eléctrica				70	30	100	x	
14	Gastos de representación (alimentos, combustibles, hospedajes, ventajas económicas, etc.)					100	100		x
15	Gastos médicos y medicina para empleados					100	100		x
16	Honorarios profesionales				10	90	100		x
17	Intereses sobre préstamos entre particulares (No bancarios)					100	100		x
18	Maquinaria, equipo y vehículos de carga, y mantenimiento de los mismos				100		100	x	
19	Materia prima e insumos				100		100	x	
20	Material de empaque y embalaje				100		100	x	
21	Materiales de construcción				10	90	100		x
22	Mobiliario, útiles y equipo de oficina					100	100		x
23	Publicidad y mercadeo				50	50	100	x	
24	Seguridad para funcionarios					100	100		x
25	Seguridad para oficinas administrativas					100	100		x
26	Seguridad para planta de producción					100	100	x	
27	Seguros				10	90	100		x
28	Seguros médicos para empleados y funcionarios					100	100		x
29	Servicio de courier					100	100		x
30	Servicio de fumigación de plantaciones				100		100	x	
31	Servicio telefónico e internet					100	100		x
32	Servicios de reparaciones y mantenimiento				100		100	x	
33	Servicios de transporte de carga				100		100	x	
34	Telecomunicaciones (internet y teléfono)					100	100		x
35	Transporte de personal					100	100		x
36	Uniformes y accesorios para uso del personal de producción				100		100	x	
37	Vehículos				50	50	100	x	

CONCLUSIONES

1. La devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores ha dado lugar a un elevado número de inconformidades. En el año 2005 generó 313 recursos de revocatoria, 21% del total de 1474 recibidos. Sin embargo, con la reforma efectuada por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, en el año 2007 ingresaron 42, 3.36% de un total de 1249 ingresadas.
2. No toda adquisición de un bien o servicio genera derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. La Ley del Impuesto al Valor Agregado regula presupuestos y fija los criterios que la SAT debe aplicar para establecer tal derecho; asimismo, dicha ley delega en su reglamento, desarrollar lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del impuesto.
3. Hace falta una norma legal ordinaria que aclare que los contribuyentes que se dediquen a la exportación demuestren que la adquisición de los bienes o la utilización de los servicios se aplican a actos gravados o a operaciones afectas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que están vinculados con su proceso productivo o de comercialización.
4. Con la reforma efectuada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado por el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República para simplificar en parte el sistema tributario, se delegó en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollar lo relativo a los gastos que no generan crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
5. Existe falta de certeza jurídica, tanto por el lado de los exportadores como por el de los auditores tributarios encargados de formular los ajustes acerca de si la adquisición de algunos bienes y servicios, generan derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores.

RECOMENDACIONES

1. La SAT debe vigilar estadísticamente los casos de devolución del crédito fiscal a los exportadores para que, de ser necesario, haga sugerencias para aclarar las normas pertinentes y evitar el incremento de inconformidades, toda vez que a pesar de la reforma efectuada al Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se generaron impugnaciones en el primer año de su aplicación.
2. La SAT debe difundir la disposición reglamentaria que estipula las restricciones a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores. El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por delegación de la ley, desarrolla lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
3. La SAT debe promover la emisión de una disposición legislativa que aclare expresamente que los contribuyentes en general y los que se dedican a la exportación, que reclaman crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, tienen la carga de probar que los bienes y servicios adquiridos se aplican a actos gravados o a operaciones afectas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vinculados con su procesos productivos o de comercialización.
4. La SAT debe hacer uso de la delegación otorgada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que el reglamento de esa ley desarrolle lo relativo a los gastos que no generan crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, y proponer reformas al mismo; especialmente en lo relativo a precisar que los gastos administrativos no generan derecho al crédito fiscal en ningún caso, ya que es reiterado el criterio del directorio en las resoluciones emitidas en cuanto a que su adquisición no genera derecho a la devolución al crédito fiscal; y así evitar el incremento de casos.
5. La SAT debe elaborar y divulgar un criterio institucional con los bienes y servicios que más controversia y falta de certeza causan en los exportadores y auditores

tributarios, acerca de si otorgan o no el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal, ya que otorgaría seguridad jurídica a los exportadores y serviría de guía a los auditores tributarios al formular ajustes.

BIBLIOGRAFÍA

- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. 11ª ed. Actualizada al año 1999. Guatemala, C. A. Centro de Impresiones Gráficas, 490 págs.
- DE BARROS CARVALHO, Paulo. **Derecho tributario**. Fundamentos jurídicos de la incidencia, 2ª ed. Buenos Aires, Argentina, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, 290 págs.
- EIDELMAN, José R., y Julio C. Yodice. **Manual del Impuesto al Valor Agregado. Teoría y práctica**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Machi, 1988, 475 págs.
- ENRICO A., Federico y Rodríguez Usé, Guillermo. **Análisis del Impuesto al Valor Agregado**. 2ª ed. Ed. La Ley, S. A., 2005, 838 págs.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Temas de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo Perrot, 1982, 282 págs.
- HALPERÍN, David Andrés. **Reclamos de créditos contra el Estado**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1995, 86 págs.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo Perrot, 1999, 968 págs.
- MONTÚFAR RODRÍGUEZ, Rodrigo. **Tendencias modernas del derecho tributario**. (Tesis doctoral), 3ª ed. (S. E.), Guatemala, 2003, 125 págs.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 26ª. ed., actualizada, corregida y aumentada. Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta S. R. L., 1999, 1038 págs.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. **El impuesto sobre el valor añadido**. Editorial Civitas, S. A., Madrid, España, Ed. Civitas, S. A., 1994, 375 págs.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua española**. 22a ed., Ed. Espasa Calpe, S. A., Madrid, España, 2001, 1614 págs.

RIVERO, Susana Silvia. **Impuesto al Valor Agregado**. Manual práctico. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 2000, 307 págs.

Legislación:

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

Código Tributario. Decreto Número 6-91 y sus reformas hasta el Decreto Número 20-2006, ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 y sus reformas incluidas hasta el Decreto Número 20-2006, ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, 1998.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo 434-2006, del Presidente de la República, 2006.