

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL
FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
APLICABLES A CONTRIBUYENTES QUE SE DEDICAN A LA
EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS FORESTALES**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN
(Monografía)**

Sometido a consideración del Honorable Consejo Directivo

Por

ROSSANA JEZABEL PINTO PÉREZ

Al conferírsele el título de

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

En el grado académico de

LICENCIADA

CHIQUMULA, GUATEMALA, ABRIL 2008

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONOMICAS
CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA**

RECTOR

Lic. CARLOS ESTUARDO GALVEZ BARRIOS

CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:	MSc. MARIO ROBERTO DIAZ MOSCOSO
Representantes de Profesores:	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN Dr. BENJAMIN ALEJANDRO PEREZ VALDES
Representante de Graduados:	Ing. Agr. WALTER ORLANDO FELIPE ESPINOZA
Representantes Estudiantiles:	T.A.E. RENATO ESTEBAN FRANCO GOMEZ
Secretario:	MSc. NERY WALDEMAR GALDAMEZ CABRERA

AUTORIDADES ACADEMICAS

Coordinador Académico:	Ing. Agr. FILIBERTO COY CORDON
Coordinador del Programa:	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Contabilidad:	MSc. RAUL AUGUSTO DIAZ MONROY
Auditoría:	Lic. LUIS EDUARDO CASTILLO RAMIREZ
Finanzas e Impuestos:	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN

**JURADO QUE PRACTICO LA EVALUACION DEL INFORME FINAL DEL
TRABAJO DE GRADUACION**

Presidente:	Lic. LUIS EDUARDO CASTILLO RAMIREZ
Secretario:	Lic. MAYNOR ISRAEL RIVERA ACUÑA
Vocal:	MSc. HELMUTH CESAR CATALAN JUAREZ



Chiquimula, 8 de abril de 2008

Maestro

MARIO ROBERTO DÍAZ MOSCOSO
PRESIDENTE DEL CONSEJO DIRECTIVO

Su Despacho

Señor Presidente:

En virtud del nombramiento emitido por la Coordinatura Adjunta del Programa de Ciencias Económicas de este centro de estudios superiores, procedí a asesorar el trabajo de graduación profesional de la Auditora Técnica **ROSSANA JEZABEL PINTO PEREZ**, que consistió en el desarrollo de la monografía que intituló: **"CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, APLICABLES A CONTRIBUYENTES QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACION DE PRODUCTOS FORESTALES"**.

Por medio del Decreto 20-2006, se aprobó la ley denominada: Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, conocida también como Ley FAT o Ley Antievasión, la cual introdujo una serie de requisitos adicionales para el cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter material, subsidiario, y formales, a fin de limitar ciertas prácticas que los contribuyentes habían utilizado para sustraerse del pago correcto de sus impuestos. Consecuentemente, han surgido una serie de dudas en cuanto a su aplicación, especialmente en lo concerniente al tratamiento de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y su devolución cuando proceda, así como de la participación del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, en la relativo al régimen de devolución optativo.

En ese sentido, el trabajo desarrollado por la señorita Pinto Pérez, aporta elementos importantes que ayudarán tanto a contribuyentes como a profesionales de la Contaduría Pública, a cumplir adecuadamente con cada uno de los nuevos requerimientos establecidos por la ley mencionada, en lo tocante a las obligaciones tributarias propiamente y en lo que respecta a la operatoria contable.

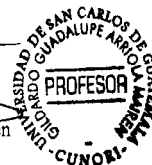
Por lo expuesto, en mi opinión, el trabajo de graduación profesional de la señorita Rossana Jezabel Pinto Pérez, cumple con los requisitos exigidos por el Normativo de Trabajos de Graduación de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría de este centro de estudios, por lo que por su medio, recomendando al Consejo Directivo, se acepte como requisito parcial previo a optar al título de **Contadora Pública y Auditora** en el grado académico de Licenciada.

Atentamente,

ID Y ENSEÑAD A TODOS

Prof. Gildardo Guadalupe Arriola Maíren

ASESOR PRINCIPAL



Contaduría Pública y Auditoría - Administración de Empresas



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
Finca El Zapotillo, Zona 5, Chiquimula
Teléfono 79424679 Extensión 114



PROVIDENCIA: CCEE-LCPA-001/2008

COORDINATURA GENERAL DEL PROGRAMA DE CIENCIAS ECONOMICAS DEL
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA: Chiquimula, catorce de abril de dos mil ocho.-----

ASUNTO: Solicitud de impresión del informe final de trabajo de graduación, intitulado: "CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, APLICABLES A CONTRIBUYENTES QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACION DE PRODUCTOS FORESTALES", que para optar al título de CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA en el grado académico de Licenciada, presenta la estudiante ROSSANA JEZABEL PINTO PEREZ.-----

Siendo que en opinión de esta Coordinatura, el informe final del trabajo de graduación presentado por la interesada, ha cumplido con el proceso regulado por el normativo específico, atentamente pase a la Dirección, para que se sirva autorizar la impresión del informe de mérito.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Prof. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén
COORDINADOR GENERAL



c.c. Archivo



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
DIRECCION

**DIRECCION DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Chiquimula, quince de abril de dos mil ocho.-----

Con base en el dictamen emitido por el Profesor Gildardo Guadalupe Arriola Mairén, quien fuera designado Asesor Principal por la Coordinatura General Adjunta del Programa de Ciencias Económicas, y la opinión favorable de ésta última, se acepta el informe final del trabajo de graduación intitulado: **"CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, APLICABLES A CONTRIBUYENTES QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACION DE PRODUCTOS FORESTALES"**, que como requisito parcial para optar al título de **CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA** en el grado académico de **Licenciada**, presenta la estudiante **ROSSANA JEZABEL PINTO PEREZ**, autorizándose su impresión.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


MSc. Mario Roberto Díaz Moscoso
DIRECTOR



c.c. Archivo

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

- A DIOS:** Ser supremo, que es mi guía espiritual.
- A MIS PADRES:** **Francisca Pérez y César Humberto Pinto España (+)** por ser el motivo que hizo cumplir mi meta.
- A MI ABUELA:** **María Magdalena García**, con todo mi amor, por estar siempre a mi lado.
- A MIS HERMANOS:** **Sandra Maribel, Marco Antonio y César Danilo**, por su amor y apoyo incondicional.
- A LA FAMILIA AGUILAR PINTO y Hna. STEFANIE WEISGRAM:** Con cariño especial.
- A MIS ASESORES:** **Gildardo Guadalupe Arriola Mairén**; por su sabiduría sobre el aprendizaje y la docencia, impulsor de este trabajo, consejero y amigo. **Edgar Armando Pérez Santos**, por su colaboración y apoyo.
- A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:** Por su cariño, colaboración y apoyo.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Especialmente al **Centro Universitario de Oriente, Cunori**, casa de estudios que me ayudó a adquirir conocimientos.
- A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:** Por brindarme la oportunidad de desarrollarme como profesional.

RESUMEN

La investigación es de carácter monográfico y consistió en desarrollar los mecanismos que permitan el adecuado cumplimiento de la ley denominada “Disposiciones Legales par el Fortalecimiento de la Administración Tributaria”, en el caso particular de los contribuyentes que se dedican a la actividad exportadora de productos forestales, considerando que el sector forestal es identificado como uno de los focos de desarrollo del país.

El informe se encuentra contenido en cinco capítulos. En el primero, se incluyen generalidades del Sector Forestal en Guatemala, el cual se encuentra conformado desde viveros, plantaciones, aserraderos, hasta industrias de muebles que compiten en el ámbito mundial. La mayor importancia se manifiesta en la comercialización nacional e internacional, de variedad de productos de la industria, como el papel y cartón, pero cada vez más también en otros productos con mayor valor añadido como la ebanistería, muebles, etc. Asimismo se hizo referencia al marco legal que rige en aspectos forestales y disposiciones en materia tributaria, que se deben atender.

En el segundo capítulo se da a conocer el por qué del origen de la ley antievasión (como es conocida en el medio), dicho capítulo se encuentra dividido en dos partes, en la primera se describieron las prácticas más comunes de evasión, determinando que en la actividad exportadora puede surgir en las etapas del proceso productivo y de comercialización; en la segunda, se hace referencia al delito de defraudación, específicamente en la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, solicitado por los exportadores de productos forestales.

En el tercer capítulo se desarrolló el tratamiento relacionado con las retenciones del impuesto al valor agregado, que es el régimen por el cual la ley designa a determinadas personas como agentes de retención del impuesto referido y dentro del cual se encuentran contemplados los contribuyentes exportadores de productos forestales, incluyendo las maquilas, considerando en que casos los contribuyentes referidos, deben aplicar la

retención y el porcentaje que les corresponde, así como la manera en que deben proceder para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a partir de la habilitación de sus libros hasta su contabilización, al ser designados por la Administración Tributaria como retenedores.

En el cuarto capítulo, se expone lo relacionado con la bancarización, que se refiere a utilizar intensivamente el sistema financiero para facilitar las transacciones efectuadas entre los agentes económicos. Cabe mencionar, que internacionalmente se ha demostrado que existe una innegable relación entre los niveles de bancarización y de evasión tributaria.

Finalmente, en el capítulo quinto, se desarrolló el trámite para solicitar la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, conforme al régimen general, especial y optativo, incluyendo, la forma en que procede la Administración Tributaria para realizar la verificación del crédito fiscal previo a su devolución y medios de impugnación a las cuales pueden recurrir los contribuyentes, al ejercer su derecho de defensa.

ÍNDICE GENERAL

Resumen.....	vii
Índice general.....	ix
Listado de abreviaturas.....	xiv
Índice de apéndices.....	xvii
Índice de anexos.....	xviii
Índice de cuadros.....	xix
Introducción.....	1

CAPÍTULO I

LA EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS FORESTALES

1.1	Origen y evolución.....	3
1.1.1	Información sobre la industria en Guatemala,.....	5
1.1.2	Crecimiento y desarrollo del sector.....	8
1.2	Productividad forestal.....	9
1.3	Comercialización.....	11
1.4	Formas de organización, de operación e inscripción.....	12
1.4.1	Ante la Superintendencia de Administración Tributaria.....	12
1.4.2	Requisitos para inscribirse como exportador de productos forestales según el INAB.....	14
1.4.3	Inscripción como exportador de productos forestales ante el Registro Nacional Forestal del INAB.....	14
1.4.4	Requisitos para exportar productos forestales.....	15
1.5	Normativa legal.....	16
1.5.1	Ley forestal de Guatemala.....	17
1.5.2	Ley de áreas protegidas.....	18
1.5.3	Ley de protección y mejoramiento del medio ambiente.....	19
1.5.4	Otras leyes y normas relacionadas con los recursos forestales.....	20
1.5.5	Convenios internacionales ratificados por Guatemala relacionados con los recursos forestales.....	22

1.5.6	Instituciones, organizaciones y proyectos involucrados en los recursos forestales.....	22
1.5.7	Cooperación internacional.....	22
1.5.8	Otras leyes de observancia general para los exportadores de productos forestales.....	23

CAPÍTULO II

LA LEY ANTIEVASIÓN Y SUS MOTIVOS

2.1	La evasión tributaria en el contexto guatemalteco.....	25
2.1.1	Definición.....	25
2.1.2	Antecedentes.....	26
2.1.3	Investigaciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.....	29
2.2	La evasión en la actividad exportadora.....	30
2.2.1	Omisión en la producción.....	31
2.2.2	Omisión en los ingresos.....	31
2.2.3	Omisión en los inventarios.....	32
2.2.4	Excesos en los costos y gastos.....	33
2.3	Vigencia del decreto 20-2006, disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.....	34
2.3.1	Antecedentes.....	34
2.3.2	Justificación de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda.....	35
2.3.3	Objetivos de la ley.....	39
2.3.4	Dictamen de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda.....	40
2.4	La defraudación en la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado.....	40
2.4.1	Definición de defraudación tributaria.....	40
2.4.2	Defraudación tributaria en Guatemala.....	42

CAPÍTULO III

LAS RETENCIONES EN EL RÉGIMEN DEL IVA

3.1	Marco doctrinal.....	45
3.1.1	Retenciones.....	47
3.1.2	Percepciones.....	50
3.1.3	Detracciones.....	50
3.1.4	Sistema peruano.....	52
3.1.5	Sistema chileno.....	54
3.2	Su regulación según el Código Tributario, Decreto 6-91.....	57
3.3	Tratamiento de acuerdo con las disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria y su reglamento.....	58
3.3.1	Exportadores habituales con exportaciones mensuales promedio de cien mil quetzales como mínimo.....	58
3.3.2	Exportadores al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República.....	61
3.3.3	Sector público.....	63
3.3.4	Personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito.....	63
3.3.5	Otros agentes de retención.....	67
3.4	Su relación con la ley del impuesto al valor agregado.....	70
3.5	Formalidades de libros y registros.....	71
3.5.1	Libro de compras y/o servicios recibidos.....	72
3.5.2	Libro de ventas y/o servicios prestados.....	74
3.6	Contabilización.....	77

CAPÍTULO IV

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA BANCARIZACIÓN

4.1	Antecedentes en el contexto internacional.....	79
4.1.1	Experiencia en Perú.....	79
4.1.2	Experiencia en Argentina.....	80
4.2	Razones para su establecimiento en Guatemala.....	81

4.3	Requisitos en los medios de pago para la deducción de costos y gastos.....	83
4.4	Obligación de registros y archivos.....	84

CAPÍTULO V

REGÍMENES DE DEVOLUCIONES DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1	EL crédito fiscal	85
5.1.1	Marco doctrinal.....	85
5.1.2	Tratamiento ordinario según la ley del impuesto al valor agregado.....	90
5.1.3	Regímenes de devolución del crédito fiscal.....	96
5.2	Régimen de devolución general.....	96
5.2.1	Requisitos formales de la solicitud.....	97
5.2.2	Procedimientos de verificación y autorización del pago.....	99
5.3	Régimen de devolución especial.....	101
5.3.1	Requisitos formales de la solicitud.....	102
5.3.2	Procedimientos de verificación y autorización del pago.....	105
5.4	Régimen de devolución optativo.....	106
5.4.1	Requisitos formales de la solicitud.....	107
5.4.2	Procedimientos de verificación y autorización del pago.....	108
5.5	Ventajas y desventajas de cada régimen utilizado.....	110
5.5.1	Régimen general.....	111
5.5.2	Régimen especial.....	112
5.5.3	Régimen optativo.....	112
5.6	Medios de impugnación.....	112
5.7	Cambio de régimen.....	114
5.8	El dictamen fiscal en el régimen de devolución optativo.....	115
5.8.1	El dictamen fiscal.....	115
5.8.2	Requisitos del dictamen emitido por el contador público y auditor.....	119
5.8.3	Inscripción y registro del contador público y auditor, habilitados	

para dictaminar.....	120
Conclusiones.....	122
Recomendaciones.....	125
Apéndices.....	126
Anexos	145
Literatura citada y consultada.....	169

LISTADO DE ABREVIATURAS

AFIP.....	Administración Federal de Ingresos Públicos
(ha).....	Hectárea
AGEXPRONT.....	Asociación Gremial de Exportadores de Productos no Tradicionales
AID.....	Agencia para el Desarrollo Internacional
BANGUAT.....	Banco de Guatemala
BANRURAL.....	Banco de Desarrollo Rural, S.A.
CACIF.....	Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras
CARE.....	Cooperativa Americana de Remesas al Exterior
CATIE.....	Centro Agronómico Tropical de Investigación y Enseñanza
CC.....	Corte de Constitucionalidad
CFF.....	Código Fiscal de la Federación
CI.....	Conservación Internacional
CIEN.....	Centro de Investigaciones Económicas Nacionales
COFAMA.....	Comisión de Fabricantes de Muebles
CONAP.....	Consejo Nacional de Áreas Protegidas
CPA.....	Contador Público y Auditor
CTAL.....	Código Tributario para América Latina
DGA.....	Dirección General de Aduanas
DGI.....	Dirección General Impositiva
Dr.....	Doctor

FAO.....	Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y Alimentación
FAT.....	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria
FINNIDA.....	Corporación Técnica Finlandesa
FOB.....	Free on bord (Libre a bordo)
GTZ.....	Cooperación Técnica Alemana
IGV.....	Impuesto general a las ventas
INAB.....	Instituto Nacional de Bosques
INCAE.....	Instituto Centroamericano de Administración de Empresas
INE.....	Instituto Nacional de Estadística
IVA.....	Impuesto al Valor Agregado
mts.....	Metros
NIT.....	Número de identificación tributaria
PIB.....	Producto Interno Bruto
PINFOR.....	Programa de Incentivos Forestales
PNUD.....	Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo
SAC.....	Sistema Arancelario Centroamericano
SAT.....	Superintendencia de Administración Tributaria
SHCP.....	Dirección de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIIC.....	Servicio de Impuestos Internos de Chile
SIVEPA.....	Sistema de Verificación de Precios en Aduanas

SUNAT.....	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
TCA.....	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
UE.....	Unión Europea
US\$.....	Dólares de los Estados Unidos de América
VUPE.....	Ventanilla Única para las Exportaciones

INDICE DE APENDICES

No.	TÍTULO	
1	Caso práctico.....	126
2	Detalle de declaraciones del impuesto al valor agregado.....	141
3	Revisión de libros.....	141
4	Integración de compras y crédito fiscal según declaraciones del impuesto al valor agregado, libro de compras y libro diario mayor general.	142
5	Integración de ventas y débito fiscal, según declaraciones del impuesto al valor agregado, libro de ventas y libro, diario, mayor general.....	142
6	Verificación de proveedores importantes.....	143
7	Comparativo de IVA declarado y registrado en el libro de compras y servicios recibidos.....	143
8	Hoja de liquidación del impuesto al valor agregado.....	144

ÍNDICE DE ANEXOS

No.	TÍTULO	
1	Compras de madera (total).....	145
2	Compras de madera (parcial).....	146
3	Compras de productos silvestres.....	147
4	Resolución emitida por el Departamento de Dictámenes y Resoluciones, Regional Central.....	148
5	Dictamen emitido por la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	159
6	Constancia de retención de IVA.....	165
7	Dictamen del Contador Público y Auditor independiente en la devolución del crédito fiscal, utilizado en el régimen optativo.....	166
8	Solicitud de inscripción y actualización de Contadores Públicos y Auditores	168

ÍNDICE DE CUADROS

No.	TÍTULO	
1	Libro de compras y/o servicios recibidos.....	74
2	Libro de ventas y/o servicios prestados.....	76
3	Procedencia del crédito fiscal.....	95
4	Comparativo de los regímenes de solicitud de devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado.....	111

INTRODUCCIÓN

Para la realización de la investigación, se plantearon como objetivos específicos, los siguientes: a) Caracterizar la actividad exportadora de productos forestales en el contexto guatemalteco; b) Exponer las circunstancias que motivaron la puesta en vigencia de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; c) Explicar los mecanismos para el cumplimiento del régimen de retenciones a cargo de los exportadores de productos forestales, según lo regulado por las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su Reglamento; d) Describir los efectos de la bancarización en materia tributaria, de acuerdo con lo normado por las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su Reglamento; y e) Desarrollar los procedimientos para la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, considerando el nuevo régimen establecido por las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su Reglamento.

En la actualidad se han detectado prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo; por tal razón el Estado de Guatemala por medio del Congreso, emitió las normas legales que permitan contar con mecanismos para prevenir y combatir la evasión y elusión tributaria, con el objeto de aumentar los recursos tributarios necesarios para la atención de los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país.

De esta necesidad nace a la vida jurídica el Decreto 20-2006, “Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria”, conocida en el medio como ley antievasión (LEY FAT), la cual contiene mecanismos de control para fortalecer la recaudación tributaria sin crear nuevos impuestos ni aumentar las tarifas de los que ya existen.

Por lo tanto, en la investigación se desarrollan algunos mecanismos que permitan el adecuado cumplimiento de dicha ley, que conlleva estructurar los procedimientos en materia tributaria, en el caso particular de los contribuyentes que se dedican a la actividad exportadora de productos forestales, considerando que el sector forestal es identificado como uno de los focos de desarrollo del país; constituyendo ésta, un aporte importante, para los exportadores de productos forestales, contribuyentes en general, Contadores Públicos y estudiantes de las ciencias económicas.

La monografía contiene cinco capítulos; los capítulos I y II, constituyen el marco teórico, relacionados con la exportación de productos forestales y las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y sus motivos; el capítulo III, Régimen de retenciones a cargo de exportadores de productos forestales; el capítulo IV, Efectos tributarios de la bancarización; y el capítulo V, Regímenes de devoluciones de crédito fiscal del impuesto al valor agregado. Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se llegaron con la investigación.

CAPITULO I

LA EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS FORESTALES

1.1 Origen y evolución

El punto medular de la investigación consiste en desarrollar algunos mecanismos que permitan a los contribuyentes exportadores de productos forestales, cumplir adecuadamente con las disposiciones contenidas en la ley antievasión. Pero antes de entrar a explicar tales disposiciones, es necesario hacer referencia de manera general, al sector forestal, agregando que: “El aprovechamiento y la explotación de los bosques son tan antiguos como el ser humano. En un principio, los fines de la explotación de los bosques eran casi exclusivamente de subsistencia: alimentos, leña y materiales de construcción. Las primeras labores de explotación consistían sobre todo en incendios y talas para ganar espacio al bosque y destinar el terreno a otros usos (sobre todo, a la agricultura). La sobreexplotación fue una drástica reducción de la superficie forestal de Europa, Oriente próximo, India, China y con posterioridad, algunas zonas de Norteamérica. En la actualidad, los bosques cubren aproximadamente una cuarta parte de la tierra firme del globo terráqueo. El proceso de deforestación se ha detenido en los países industrializados, cuya superficie forestal está aumentando, aunque con lentitud. Con todo, en la mayoría de los países tropicales y subtropicales, las masas forestales se están reduciendo a un ritmo de 15 a 20 millones de hectáreas (ha), es decir, el 0.8% anual.

A pesar de la constante deforestación, los países en desarrollo siguen representando cerca del 60% de la superficie forestal mundial. Los países con mayores masas forestales son, con diferencia, Federación Rusa, Brasil, Canadá y Estados Unidos. El menor porcentaje de superficie terrestre boscosa y hectáreas per cápita lo tiene Asia.

Los recursos forestales varían notablemente según las diferentes partes del mundo. Tales diferencias tienen un efecto directo en el entorno de trabajo, en la tecnología utilizada en las labores forestales y en el nivel de riesgo asociado a las mismas.

Los bosques templados del Canadá meridional, Estados Unidos, Europa central, Rusia meridional, China y Japón se componen de una gran variedad de especies de coníferas y frondosas.

La densidad de arbolado es alta y los árboles pueden ser muy grandes, de más de un metro de diámetro y una altura superior a cincuenta metros. Los bosques pueden ser naturales o artificiales (es decir, explotados de forma intensiva con un menor número de especies de árboles de tamaño más uniforme). Los volúmenes en pie por hectárea y el incremento son elevados. Este último suele oscilar entre 5 y más de 20 m³/ha/año. Las selvas tropicales y subtropicales se componen principalmente de frondosas. Los volúmenes de árboles en pie y sus tamaños varían bastante, pero los pies maderables tropicales cortados con fines industriales suelen ser grandes árboles con grandes copas.

Un tipo de bosque cada vez más importante en términos de producción de madera y de puestos de trabajo es el constituido por las plantaciones de árboles. Se cree que las plantaciones tropicales cubren alrededor de 35 millones de hectáreas, que aumentan a razón de unos 2 millones de hectáreas anuales (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación-FAO-1995). Suelen constar de una sola especie de muy rápido crecimiento. Por lo general aumentan a razón de 15 a 30 m³/ha/año. Varias especies de pinos y eucaliptos, son las más comunes entre las plantadas con fines industriales. Las plantaciones se explotan intensivamente y en breves rotaciones (de 6 a 30 años), aunque la mayoría de los bosques templados necesitan 80 y a veces hasta 200 años para madurar. Los árboles son bastante uniformes y de tamaño pequeño o mediano, con alrededor de 0,05 a 0,5 m³/árbol. El sotobosque suele ser escaso. A consecuencia de la escasez de la madera y de los desastres naturales, como corrimientos de tierras, inundaciones y avalanchas, la superficie boscosa sometida a alguna forma de gestión ha ido aumentando durante los últimos 500 años. La mayoría de los países industrializados aplican el principio del rendimiento sostenido, por el que la explotación actual de los bosques no puede reducir su potencial para producir bienes y beneficios para generaciones posteriores. En casi todos ellos, los niveles de aprovechamiento forestal se encuentran por

debajo de las velocidades de crecimiento. No sucede lo mismo en muchos países tropicales”.¹

1.1.1 Información sobre la industria en Guatemala

Guatemala es un país rico en recursos naturales, de allí que su nombre deriva del vocablo “nahuatl guauhtemallan, que significa tierra de árboles, expresa la riqueza natural con que estas tierras están dotadas, característica primordial de un país con vocación forestal natural. La extensión forestal guatemalteca, es de más de 4 millones de hectáreas, equivale al 37.1% del territorio nacional. Del total de la superficie boscosa, el 82% son bosques latifoliados, el 10% es de coníferas y el 8% es bosque mixto. Asimismo, más del 50% de los suelos guatemaltecos tienen vocación forestal.

Guatemala, el país de la Eterna Primavera como se le conoce mundialmente, tiene la gran ventaja de no verse afectado por climas extremos, lo que beneficia la tasa de crecimiento anual de sus bosques, la cual es mayor a la de muchos de los países de igual vocación. Con sus 360 microclimas, posibilita la producción industrial de maderas preciosas tales como: cedro, caoba, rosul, palo blanco y hormigo, entre otras, así como de otras de mucha importancia como el pino y el ciprés”.²

“El sector forestal se encuentra conformado por toda clase de empresas, las cuales van desde viveros, enfocados en mejorar la calidad de las plantaciones, hasta industrias de muebles que compiten en el ámbito mundial. Según el Registro Nacional Forestal, el sector se encuentra conformado en primer lugar por los comercios, le sigue la industria, importadores, exportadores y finalmente los viveros.

Cabe mencionar que dentro del sector primario de la industria (que incluye la silvicultura, plantaciones, aserraderos, etc.), Guatemala, cuenta con más de 120 fincas privadas

¹ Peter Poschen. *Enciclopedia de Salud y Seguridad en el Trabajo, Capítulo 68* (en línea): www.mtas.es/insht/EncOIT/pdf/tomo3/68.pdf. (Consulta: 6 de marzo de 2007) p. 68.2

² Invest in Guatemala (en línea): www.investinguatemala.org/main.php?id_area=36. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

trabajando para el desarrollo forestal”.³

“En Guatemala existe el Sistema Guatemalteco de Áreas Protegidas el cual es administrado por el Consejo Nacional de Áreas Protegidas – CONAP –. El aprovechamiento de los recursos dentro de dichas áreas es restringido dependiendo en que categoría de la zonificación se encuentran los mismos. El 54.6 % de la superficie boscosa del país se encuentra dentro de áreas protegidas y el 45.4 % fuera de ellas.

A partir de la creación del Instituto Nacional de Bosques – INAB – y de su Programa de Incentivos Forestales – PINFOR – en 1996, se ha establecido el objetivo de alcanzar un total de 285,000 (ha), de plantaciones para los próximos 20 años. El PINFOR otorga incentivos de tipo económico para ejecutar proyectos de reforestación a interesados en el manejo sostenible de los bosques. Aunado a este esfuerzo, el programa de industrialización privado, liderado por la Gremial Forestal, tiene como objetivo reforestar con fines de explotación industrial y comercial cerca de 1,500,000 (ha), en el mismo período. Lo que conlleva a ofrecer gran variedad de materia prima forestal para la elaboración de productos industriales”.⁴

“El Instituto Nacional de Bosques – INAB –, consciente de la importancia que el pasado mantenga una producción forestal sostenible, ha fomentado todos aquellos mecanismos de repoblación forestal, dando como resultado una cantidad considerable de existencias en formación que pueden llegar a suplir la demanda tanto de mercados nacionales como internacionales. Dichas plantaciones comprenden tanto especies latifoliadas como coníferas, las cuales abarcan un amplio rango de edades que va desde los años de establecimiento hasta cerca de los 30 años. El área nororiente del país es la que posee mayor cantidad de área plantada, siendo la del Programa de Incentivos Forestales la que ocupa mayor extensión. Todas las plantaciones establecidas mediante los mecanismos anteriormente mencionados, fueron sembradas en áreas de propiedad privada”.⁵

³ Cámara de Industria de Guatemala (en línea): www.export.com.gt. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

⁴ Invest in Guatemala (en línea), Op. Cit.

⁵ Instituto Nacional de Bosques, *Boletín de estadística forestal* (en línea): <http://www.inab.gob.gt/espanol/inab/estadisticas/estadisticas.htm>. (Consulta: 7 de marzo de 2007).

“La Comisión de Fabricantes de Muebles, COFAMA de la Asociación Gremial de Exportadores de Productos no Tradicionales-AGEXPRONT, se ubica dentro de la parte secundaria del sector, que corresponde a la parte de la industria que da valor agregado a la materia prima y en la que se encuentran diferentes instituciones que velan por la integración y desarrollo del sector forestal de Guatemala. Dicha comisión agrupa a más de 60 empresas dedicadas a la fabricación de muebles de madera, artesanías de madera, casas prefabricadas y diversos tipos de manufacturas de madera y otros productos forestales. En este contexto, su objetivo principal es diversificar e incrementar las exportaciones de productos de madera. Para esto, la Comisión desarrolla anualmente un plan de trabajo el cual se enfoca en cuatro puntos principales: la determinación de la situación actual, capacitación, promoción comercial y el desarrollo de proyectos del sector. Enfocados en el primer punto, COFAMA ha dado seguimiento a la evolución de las exportaciones y su crecimiento. Las exportaciones de madera y sus manufacturas han experimentado un crecimiento sostenido de aproximadamente 8% anual. En el año 2004 las exportaciones de estos productos sumaron los US\$59.87 millones”.⁶

“Los fabricantes de muebles en Guatemala se han distinguido en el mercado de exportación por sus productos de alta calidad, el uso de maderas finas provenientes de bosques manejados y sus precios competitivos. Ofreciendo una gran variedad de estilos, en Guatemala se cuenta con una mano de obra calificada y amplio abastecimiento de productos forestales, enfocando el desarrollo de la industria con las siguientes prioridades: manejo nacional y sostenido de los recursos naturales, desarrollo de madera alternativa, capacitación y asistencia técnica a productores, diseños originales y apertura de mercado.

Entre los principales productos de exportación del sector se encuentran los semielaborados; al contar con una cadena productiva totalmente integrada en la industria de la madera, se producen también bienes intermedios, que son utilizados como materias primas para otros productos con mayor valor agregado. La elaboración de chapas, tableros, contrachapados o de aglomerados, son elaborados con materiales de alta calidad y de acuerdo a estándares internacionales de dureza, resistencia, manufactura, etc.

⁶ Invest in Guatemala, (en línea), Op. Cit.

Guatemala tiene una larga tradición en la manufactura de muebles. Eso permite trabajar muebles en estilos antiguos y contemporáneos, utilizando tanto diseños propios, como los diseños de los clientes, de acuerdo a las más rigurosas especificaciones internacionales.

Dada la posición estratégica en el centro geográfico del continente americano, Guatemala es un proveedor interesante para muchos mercados del mundo. Los mercados de los muebles y productos forestales de Guatemala, mantienen posiciones de importancia siendo los principales mercados de exportación los siguientes: Estados Unidos, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Panamá, Belice, México, República Dominicana, Italia, Taiwán, Japón, Francia y España”.⁷

1.1.2 Crecimiento y desarrollo del sector

“En San José, Costa Rica, los presidentes de los países centroamericanos de 1995 se reunieron con el Dr. Michael Porter, Profesor de Negocios de la Universidad de Harvard, Estados Unidos, para conocer sobre la teoría de la Competitividad y Cluster o conjunto productivo (...); que se puede definir como un “conglomerado de empresas localizadas en un área geográfica específica, trabajando en actividades relacionadas con un sector industrial, mercado y/o producto en particular”.

“Producto de esa reunión, en la Agenda Centroamericana para el Desarrollo Sostenible, se define apoyar las acciones tendentes a desarrollar clusters exitosos en cada país. Para tal efecto un equipo de especialistas de Harvard- INCAE, definieron que para el caso de Guatemala los posibles clusters a desarrollar serían: Turismo, Forestal, Agroindustria, Vestuario y Textil”.⁸

“El sector Forestal es identificado en 1999, como uno de los focos de desarrollo para el país. Ese mismo año se conforma la oficina del Cluster Forestal de Guatemala y se plantea una estrategia de desarrollo para el sector. Esta es revisada y corregida en el año 2002. Hoy

⁷ Instituto Nacional de Bosques, (en línea), Op. Cit.

⁸ Gremial Forestal de Guatemala (en línea): www.gremialforestal.com. (Consulta: 1 de marzo de 2007).

en día el sector genera aproximadamente 150,000 empleos”.⁹

“Dicho cluster se encuentra vinculado al Ministerio de Economía a través del Programa Nacional de Competitividad, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación a través del Instituto Nacional de Bosques y el sector privado a través de la Gremial Forestal de la Cámara de Industria de Guatemala. Dicho cluster tiene el objetivo de elevar la competitividad del sector, promover inversión y promover negocios y exportaciones”.¹⁰

“La propuesta de creación de un cluster (en nuestro caso un cluster de toda una actividad económica como lo es la forestal) no tiene una definición en cuanto al tiempo que necesita para desarrollarse. Lo que es seguro es que está muy ligado al entorno del desarrollo del país. De tal manera que:

- a) No se puede pensar en altas exportaciones, si no existe una base de materia prima nacional en cantidad y calidad adecuada.
- b) No se puede pensar en grandes inversiones si el tamaño de la economía local de los más grandes empresarios es más pequeño de lo propuesto.
- c) No se puede pensar en un alto aporte tecnológico si no hay recurso humano disponible con capacidad de innovar.
- d) No se puede pensar en invertir y exportar si el marco jurídico y legal está rezagado con respecto al de otros países”¹¹.

1.2 Productividad forestal

“Cuando se habla de zonas con una productividad forestal determinada que incluye

⁹ Invest in Guatemala (en línea), Op. Cit.

¹⁰ Ibidem

¹¹ Gremial forestal, (en línea), Op. Cit.

diferentes sitios, hay participación de factores biofísicos, económicos y sociales, que en conjunto afectan un rendimiento, tanto en su expresión biológica, como en la posibilidad de vincular esta actividad generadora de bienes y servicios forestales, con un mercado (...).

Bajo lo indicado, se establece la siguiente definición de productividad forestal: **“Capacidad de producir productos forestales maderables y no maderables bajo la presencia de condiciones biofísicas que afectan al crecimiento; clima, suelo, fisiografía y condiciones que afectan al manejo, extracción, comercialización, mercadeo, industrialización y a la conservación de condiciones que con probabilidad afectan respuesta de los suelos, los caudales y la vegetación a los cambios propuestos.** Esta definición, por razones de escala puede tener dos ámbitos de aplicación: un nivel macro, es decir, zonas o regiones productivas en términos forestales y un nivel micro, es decir, sitios forestales, dentro o fuera de zonas o regiones productivas.

Resulta que una de las formas de medir productividad forestal para Guatemala, tiene que ver con el uso de indicadores de tipo biofísico e indicadores para las condiciones que afectan al manejo o la conservación de la masa forestal. Estas acepciones obligan a revisar las condiciones que definen que una zona pueda ser calificada o no como de alta productividad forestal. Para esto se toma de base algunas directrices presentadas por el esquema de evaluación de tierras con fines forestales productivos, propuesto por la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación-FAO (FAO, 1995), equivalente a evaluaciones de aptitud física y económica de unidades de tierra. Las condiciones sugeridas son las siguientes:

- a) **Condiciones para el crecimiento:** Disponibilidad de humedad, régimen de temperatura, condiciones de enraizamiento y absorción de nutrientes puede ser representado por el tipo de suelo. En el caso de bosques naturales, las condiciones para el crecimiento se reemplazan por el volumen forestal presente.
- b) **Condiciones que afectan el manejo:** trabajabilidad silvícola, facilidad para la comercialización y disponibilidad de tierra tamaño promedio de rodales, integración

bosque-industria, entre otros.

- c) **Condiciones que afectan la conservación:** producción de agua, riesgo a la erosión, mejoramiento a la condición hidrológica.
- d) **En el caso de las zonas macro se consideran aquellas cualidades que mas influyen en la productividad forestal.** Para el caso de Guatemala se consideran con mayor peso las condiciones asociadas al manejo y conservación de los usos forestales.

En síntesis, la máxima productividad forestal está determinada por la confluencia de las mejores condiciones globales de carácter socioeconómico que afectan una región geográfica determinada y la existencia de condiciones biofísicos que definen el mejor sitio para un uso forestal específico”¹².

1.3 Comercialización

“La comercialización de productos forestales es otro de los aspectos que ha impulsado el INAB, alcanzando cifras que superan los cinco mil metros cúbicos de madera en troza y quinientos cuarenta y siete metros cúbicos de producto que proviene de los mismos raleos.

El acento se pone especialmente en la comercialización nacional e internacional de una variedad de productos de la industria forestal, como la madera aserrada, la madera contrachapada, el papel y el cartón, pero cada vez más también en otros productos con mayor valor añadido como la ebanistería, los muebles, etc”¹³.

¹² José Juventino, Gálvez R. y Ogden Antonio, Rodas C. Potencial de Producción Forestal de Guatemala, (en línea): Produccionforestal.com (Consulta: 3 de marzo 2007).

¹³ Invest in Guatemala, (en línea), Op. Cit.

1.4 Formas de organización, de operación e inscripción

Los exportadores de productos forestales, bien sean personas individuales o jurídicas, deben operar eficientemente bajo un marco de legalidad que incluye las formas de organización, para lo cual deben atender las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio, el cual señala que son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera actividad que se refiere a la industria dirigida a la producción o transformación de bienes y la prestación de servicios, así mismo indica que las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciantes cualquiera que sea su objeto. Entre las cuales se encuentran las siguientes: Sociedad colectiva, en comandita simple, responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones.

Los contribuyentes exportadores pueden organizarse en cualquiera de las sociedades referidas, sin embargo en Guatemala se observa que la forma de organización más utilizada es la Sociedad Anónima, que deberá estar inscrita en el Registro Mercantil.

Dicha sociedad, es la que tiene un capital dividido y representado en acciones, su capital autorizado, podrá estar total o parcialmente suscrito al constituirse la sociedad y debe expresarse en escritura constitutiva de la misma. El capital pagado inicial de la sociedad, deber ser por lo menos de cinco mil quetzales (Q.5,000.00).

Así mismo, los exportadores deben cumplir con requisitos, plazos y procedimientos, tal como se presentan a continuación:

1.4.1 Ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Inscripción en el régimen especial de devolución de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado a exportadores. Esta gestión deben realizarla los contribuyentes, en la Unidad de Registro de Exportadores, ubicada en el 2do. Nivel del edificio del Ministerio de Finanzas Públicas. Para ello deben presentar lo siguiente:

- a) “Formulario de solicitud SAT-2051.
- b) Fotocopia legalizada de la cédula de vecindad del contribuyente (Si es persona individual).
- c) Fotocopia legalizada de la cédula de vecindad del representante legal (Si es persona jurídica).
- d) Fotocopia legalizada del nombramiento de representante legal (Si es persona jurídica).
- e) Fotocopia legalizada de la Patente de Comercio de Empresa, en caso de ser persona individual.
- f) Fotocopia legalizada de la Patente de Comercio de Sociedad, si es persona jurídica. En caso de las cooperativas, su equivalente.
- g) Estados financieros del período de imposición inmediato anterior del impuesto sobre la renta, firmado por: El contribuyente o su apoderado en caso de personas individuales; y representante legal en caso de persona jurídica y certificado por contador registrado ante la SAT, en caso se hayan inscrito en ese mismo año será necesario el de apertura.
- h) Si el contribuyente está calificado de acuerdo al Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, debe presentar fotocopia de la resolución.
- i) Fotocopias de los folios del libro de compras, del período consignado en el formulario SAT-2051, certificado por el contador del contribuyente.
- j) Fotocopias de los folios del libro de ventas, del período consignado en los

formularios SAT-2051, certificados por el contador del contribuyente.

- k) Fotocopia simple de por lo menos 10 facturas de compras o pólizas de importación por mes, del período consignado en el formulario SAT-2051, en caso que se haya inscrito ante la Administración Tributaria, ese mismo año no es necesario presentar facturas.
- l) Listado de las facturas de venta por exportación, con sus respectivas licencias, declaraciones aduaneras de exportación y formularios aduaneros, en caso se haya inscrito ante la Administración Tributaria, en ese mismo año no es necesario presentar facturas”.¹⁴

1.4.2 Requisitos para poseer código de exportador proporcionado por la Ventanilla Única para las Exportaciones, del INAB

Para el efecto se necesita presentar los siguientes documentos:

- a) “Patente de Comercio de la empresa o sociedad.
- b) Constancia de inscripción en el Registro Tributario.
- c) Fotocopia de cédula o pasaporte del representante legal.
- d) Facturas impresas de personas individuales o jurídicas (en blanco).

1.4.3 Inscribirse como exportador de productos forestales ante el Registro Nacional Forestal del Instituto Nacional de Bosques

¹⁴ Superintendencia de Administración Tributaria, Registro y Actualización de exportadores (en línea): [www/sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). Guatemala. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Para el efecto, deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Solicitar un formulario de inscripción en cualquier Región o Subregión del INAB.
- b) Llenar el formulario completamente y autenticar en él, la firma del propietario o representante legal.
- c) Adjuntar al formulario los documentos siguientes: Fotocopia autenticada del nombramiento según sea el caso (Patente de Comercio y/o Sociedad, Certificación o Acuerdo Gubernativo) y fotocopia del carné de inscripción en el Registro Tributario Unificado.
- d) Presentar estos documentos en las Regiones, Subregiones o en el Registro Nacional Forestal del INAB.

1.4.4 Requisitos para exportar productos forestales

Para exportar productos forestales deberá llenarse un formulario que proporciona el INAB, y que contiene la información siguiente:

- a) “Datos del exportador (nombre o razón social, número de registro ante el INAB, lugar para recibir notificaciones, firma y sello).
- b) Datos del producto a exportar (especie, volumen en pies tablares y metros cúbicos).
- c) Datos del destino (país, aduana, dirección).
- d) Factura de venta, documento necesario para conocer el volumen, especie y tipo de producto que fue objeto de comercio y que servirá para garantizar que lo exportado corresponda a lo solicitado”.

Además deberá acompañarse un listado de productos a exportar que deberá contener:

- a) “Dimensiones del producto por especie (ancho, largo, grosor): volumen del producto.
- b) Clasificación de la calidad de la madera por especie.
- c) Documentos que amparan el origen lícito de los productos a exportar. Estos documentos no deben exceder de seis meses de haber sido autorizados para su uso, pero si excediera de este período, deberá demostrarse en patio que el producto pertenece a la documentación presentada, justificando su permanencia en almacén (lo que requiere inspección por el personal del INAB).

Es importante mencionar que “está prohibida la exportación de madera en troza rolliza o labrada y de madera aserrada de dimensiones mayores de once centímetros de espesor, sin importar su largo y ancho, excepto:

- a) Postes, pilotes, durmientes y bloques impregnados a presión.
- b) Productos de plantaciones voluntarias registradas en INAB.
- c) Partes de muebles y piezas de madera con valor agregado”.¹⁵

1.5 Normativa legal

De suma importancia se hace para los exportadores, el conocimiento y la aplicación de las normas legales, la observancia de convenios ratificados por Guatemala, así como la función de organismos tanto nacionales e internacionales existentes en nuestro medio, todos ellos relacionados en materia forestal. A continuación se dan a conocer lo más relevantes para el

¹⁵Instituto Nacional de Bosques (en línea): <http://www.inab.gob.gt/espanol/inab/estadisticas/estadisticas.htm>. (Consulta. 8 de marzo de 2007).

exportador de productos forestales:

1.5.1 Ley forestal de Guatemala

En aspectos forestales en Guatemala, las actividades se rigen por lo establecido en la Ley Forestal (Decreto Legislativo 101-96), que crea el Instituto Nacional de Bosques –INAB-, con carácter de entidad estatal, autónoma, descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio propio e independencia administrativa, el cual es el órgano de dirección y autoridad competente del Sector Público Agrícola, en materia forestal. Como parte de las atribuciones del INAB están:

- a) Promover y fomentar el desarrollo forestal del país, mediante el manejo sostenible de los bosques, la reforestación, la industria y la artesana forestal basada en los recursos forestales y la protección y desarrollo de las cuencas hidrográficas.
- b) Desarrollar programas y proyectos para la Conservación de los Bosques y colaborar con entidades que lo requieran.

La ley forestal contempla sanciones para los exportadores de productos forestales, cuando cometan uno de los siguientes presupuestos:

- a) Quien exporte madera de especies protegidas o de dimensiones prohibidas, que no provenga de plantaciones voluntarias, será sancionado con prisión de tres a seis años y multa equivalente al valor de la madera de exportación (Artículo 100, Decreto No. 101-96, Ley Forestal).
- b) Quién exporte productos forestales con documentación adulterada, será sancionado, cuando se trate de uno a cinco metros cúbicos, con multa equivalente al 25 % del valor extraído (Artículo. 94, Decreto No. 101-96, Ley Forestal), y de más de cinco metros cúbicos, con prisión de uno a cinco años y multa equivalente al 50 % del valor extraído (Art. 94, Decreto No. 101-96, Ley Forestal).

Así mismo contempla incentivos para la producción y/o conservación de ecosistemas forestales, tales como:

- a) Concesiones en áreas con bosque, a personas guatemaltecas, individuales o jurídicas, con el objeto de que se haga un manejo sostenible del bosque.
- b) Incentivos por bonificaciones directas, que son pagos directos otorgados por el Estado para promover el manejo sostenible del bosque natural, en este caso se encuentra el Programa de Incentivos Forestales, PINFOR. El Estado destinará anualmente una partida en el presupuesto de ingresos y egresos de la nación al INAB, para otorgar incentivos forestales equivalente al 1% del presupuesto de ingresos ordinarios del estado. La existencia de este marco no impide la creación de otros incentivos con diferencias en su aplicación y operación.
- c) Garantías crediticias para producción de plantas en vivero, establecimiento, manejo de plantaciones o de bosque natural; créditos de apoyo a usuarios del PINFOR; y apoyo a inversiones forestales a través de fideicomisos. Para el funcionamiento y operación del crédito forestal, entre el INAB y BANRURAL existen convenios específicos. Cuando no se afecten los mercados financieros, el crédito forestal será usado como un instrumento, atrayendo ahorrantes extranjeros o nacionales interesados en inversiones de largo plazo. Así mismo, la cooperación internacional se podrá dirigir al fomento de las actividades forestales a través de apoyo a este mecanismo.

1.5.2 Ley de áreas protegidas

Las áreas protegidas de Guatemala, administradas por el Consejo Nacional de Áreas Protegidas –CONAP-, se rigen por lo establecido por la Ley de Áreas Protegidas (Decreto 4-89 del Congreso de la República y sus reformas contenidas en los Decretos 18-89 y 110-96), que tienen los siguientes objetivos:

- a) Asegurar el funcionamiento óptimo de los procesos ecológicos esenciales y de los sistemas naturales vitales para beneficio de todos los guatemaltecos.
- b) Lograr la conservación de la diversidad genética de flora y fauna silvestre del país.
- c) Alcanzar la capacidad de una utilización sostenida de las especies y ecosistemas en todo el territorio nacional.
- d) Defender y preservar el patrimonio natural de la nación.
- e) Establecer las áreas protegidas necesarias en el territorio nacional, con carácter de utilidad pública e interés social.

1.5.3 Ley de protección y mejoramiento del medio ambiente

La Ley de Protección y Mejoramiento del Medio Ambiente creada mediante el Decreto 68-86 y reformada por los Decretos 1-93 y 90-2000, aplicada en la actualidad por el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, a quien le corresponde cumplir y hacer que se cumpla el régimen concerniente a la conservación, protección, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales en el país y el derecho humano a un ambiente saludable y ecológicamente equilibrado, debiendo prevenir la contaminación del ambiente, disminuir el deterioro ambiental y la pérdida del patrimonio natural. Algunos de los objetivos de la ley son:

- a) La protección, conservación y mejoramiento de los recursos naturales del país, así como la prevención del deterioro y mal uso o destrucción de los mismos, y la restauración del medio ambiente en general.
- b) La prevención, regulación y control de cualesquiera de las causas o actividades que origine deterioro del medio ambiente y contaminación de los sistemas ecológicos, y

excepcionalmente, la prohibición en casos que afecten la calidad de vida y el bien común calificados, previos dictámenes científicos y técnicos emitidos por organismos competentes.

- c) La creación de toda clase de incentivos y estímulos para fomentar programas e iniciativas que se encaminen a la protección, mejoramiento y restauración del medio ambiente, entre otras.

1.5.4 Otras leyes y normas relacionadas con los recursos forestales

Además de las leyes mencionadas anteriormente también existen otros ordenamientos, entre los que se pueden citar:

- a) “Reglamento de Ley Forestal (Resolución 1.43.2005 de Junta Directiva del INAB).
- b) Reglamento de la Ley de Áreas Protegidas (Acuerdo Gubernativo 759-90).
- c) Ley Reguladora del Registro, Autorización y Uso de Motosierras (Decreto 122-96).
- d) Lista roja de flora silvestre para Guatemala (Resolución No. ALC 028/2001 del CONAP).
- e) Ley Reguladora de las áreas de Reserva de la Nación (Decreto Legislativo 11-80).
- f) Ley de Reserva de la Biosfera de la Sierra de Las Minas (Decreto Legislativo 49-90).
- g) Ley de Reserva de Biosfera Maya (Decreto Legislativo 5-90).
- h) Ley de la Reserva de Biosfera Trifinio (Decreto Legislativo 939-87).

- i) Ley que declara como área Protegida la parte sur del Peten (Decreto Legislativo 64-95).
- j) Arrendamiento de áreas de Reserva del Estado (Acuerdo Gubernativo 199-93).
- k) Convenio de Cooperación Técnica entre el Gobierno de la Republica de Guatemala y el Gobierno de la República de Finlandia sobre el manejo y utilización sostenida de bosques naturales de coníferas de Guatemala (Decreto 10-93).
- l) Convención sobre Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Flora y Fauna Silvestre (1973). Según Resolución 22/90 se autorizan las enmiendas a los apéndices I y II de la Convención (24/6/92) (Decreto Legislativo 63-79).
- m) Convenio relativo a los humedales de importancia internacional especialmente como hábitat de aves acuáticas (Decreto Legislativo 4-86).
- n) Convenio para la Conservación de la Biodiversidad y Protección de áreas Silvestres Prioritarias de América Central (Decreto Legislativo 5-95).
- o) Ley para el Aprovechamiento y Comercialización del Chicle y para la Protección del árbol de Chicozapote (Decreto Legislativo 99-96).
- p) Acuerdo de Gerencia 52-2001, que aprueba los requisitos y formatos que se deben usar por el Delegado del INAB ante la Ventanilla Única para las Exportaciones.
- q) El Acuerdo Gubernativo 790-86, crea la Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE) y el Acuerdo Gubernativo 575-98, que modifica el Acuerdo de creación, en el sentido de delegar las funciones de la Ventanilla Única para las Exportaciones del Ministerio de Economía a la Asociación Gremial de Exportadores de Productos No Tradicionales (AGEXPRONT)”¹⁶.

¹⁶ Instituto Nacional de Bosques, (en línea): <http://www.inab.gt/español/inab/estadisticas/estadisticas.ht>., (Consulta: 8 de marzo de 2007).

1.5.5 Convenios internacionales ratificados por Guatemala relacionados con los recursos forestales

Guatemala ha venido participando en Congresos, Convenciones y Protocolos realizados en diversos países, en materia de protección de los recursos forestales. Se citan como ejemplo los siguientes: Convención para la Protección de Flora, Fauna y de las Bellezas escénicas naturales en América; Convención para la Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural; Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestre; Creación de Consejos Desarrollo Sostenible; entre otros.

1.5.6 Instituciones, organizaciones y proyectos involucrados en los recursos forestales

Existen en Guatemala múltiples instituciones, organizaciones y proyectos que de una u otra forma están involucradas en la conservación y manejo de los recursos forestales. Entre estas instituciones u organizaciones, así como el papel que desarrollan en relación con los recursos forestales, se encuentran las siguientes: INAB; administración, fomento y desarrollo forestal fuera de las áreas protegidas; CONAP; administración de las áreas protegidas y de especies de flora y fauna amenazadas; Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales; cumplir y hacer que se cumpla el régimen concerniente a la conservación, protección, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales del país; Corporaciones Municipales; velar por la integridad territorial y la preservación del patrimonio natural y cultural de sus municipios; administración de áreas protegidas denominadas parques regionales; entre otros.

1.5.7 Cooperación internacional

Guatemala ha recibido apoyo de numerosos gobiernos y agencias de desarrollo ambiental, forestal, recursos naturales y de agricultura, que son actores importantes en la conservación y manejo de los recursos genéticos forestales. A continuación se describen estas agencias e

instituciones internacionales:

- a) “Agencia Española de Cooperación Internacional.
- b) Agencia para el Desarrollo Internacional -AID-.
- c) Centro Agronómico Tropical de Investigación y Enseñanza -CATIE-.
- d) Cooperación Técnica Alemana –GTZ-.
- e) Cooperación Técnica de Gobierno de los Países Bajos (Holanda).
- f) Cooperativa Americana de Remesas al Exterior -CARE-.
- g) Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo -PNUD-.
- h) Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación -FAO-.
- i) Corporación Técnica Finlandesa -FINNIDA-.
- j) Unión Europea -UE-.
- k) Conservación Internacional -CI-.”¹⁷.

1.5.8 Otras leyes de observancia general para los exportadores de productos forestales

Además se pueden mencionar las siguientes normas que deben cumplir quienes se dedican a la actividad forestal:

¹⁷ Ibidem.

- a) Constitución Política de la República de Guatemala.
- b) Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- c) Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.
- d) Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- e) Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala. Su contenido será desarrollado y analizado en los siguientes capítulos del presente informe.
- f) Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.
- g) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo número 424-2006, Reglamento de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Acuerdo Gubernativo número 425-2006; y Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Acuerdo Gubernativo 533-89.

CAPITULO II

LA LEY ANTIEVASIÓN Y SUS MOTIVOS

2.1 La evasión tributaria en el contexto guatemalteco

2.1.1 Definición

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos que los obtiene, por un lado, a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. *Desde el punto de vista de los recursos tributarios*, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado, una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "**evasión fiscal**", que también ha sido definida de la siguiente forma:

- a) “Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”.¹⁸
- b) “Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras

¹⁸ La evasión fiscal: Origen y medidas de acción para combatirla. Monografía (en línea) <http://www.monografias.com>. (Consulta 3 de marzo de 2007).

c) engañosas”.¹⁹

d) “Delito que atenta contra la Administración Pública, como bien jurídicamente protegido, y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal, mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas”.²⁰

e) “Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”.²¹

En estas definiciones se conjugan varios elementos, donde uno de lo más importantes es que existe una sustracción o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

En ese sentido, los exportadores de productos forestales deben ser conscientes de lo perjudicial que puede ser para su país, estas prácticas.

“En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen: carencia de una conciencia tributaria, sistema tributario poco transparente, administración tributaria poco flexible y bajo riesgo de ser detectado”.²²

2.1.2 Antecedentes

“Como parte de los Acuerdos de Paz de 1996, se firmó un compromiso destinado a reestructurar ciertos aspectos de la economía guatemalteca. Entre los compromisos estaba el aumentar la carga tributaria -relación entre ingresos tributarios y Producto Interno Bruto

¹⁹ La evasión fiscal (en línea): www.adital.org. (Consulta: 3 de marzo de 2007)

²⁰ Manuel, Ossorio. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales* (Buenos Aires: Heliasta, S.R.L., 1981), p. 300.

²¹ Héctor B., Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 6ª. ed. (Buenos Aires, Depalma, 1997), p. 382.

²² La evasión fiscal: *Origen y medidas de acción para combatirlas*. Monografía (en línea): <http://www.monografias.com>. (Consulta: 3 de marzo de 2007).

(PIB)- de 8% en 1996, la más baja de América Central, a 12% para el 2000, cifra todavía menor al 14%, promedio de la mayoría de países en desarrollo. Los críticos sostuvieron que una mejor recaudación funcionaría mejor, que con nuevos impuestos.

En agosto del 2001, se aprobó una legislación para hacer más difícil la evasión fiscal, al tiempo que se elevaba el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 10% a 12%. Aclamada por el gobernante Frente Republicano Guatemalteco (FRG) como un importante avance de la legislación tributaria, ésta generó amplias protestas y cargó con lo más recio de las críticas del Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF). Aunque la legislación entró en vigor pese a las protestas, el CACIF cabildeó con éxito para que se incluyeran en el Código Penal los artículos 15, 16 y 72 inciso 5º. que establecen que el juez a cargo de un caso de evasión tributaria puede suspender la prisión efectiva si el infractor reembolsa los impuestos, con intereses y otras sanciones financieras correspondientes. En ese entonces los críticos temieron que la suspensión condicional de prisión dejaría la legislación tributaria con poco peso punitivo para desalentar el fraude, quizás alentando los delitos financieros. Sus temores parecen haber estado justificados. En enero la Corte Constitucional (CC) declaró inconstitucionales partes de los artículos 15 y 16 del Código Penal, con lo cual ya no es necesario reembolsar la totalidad del impuesto adeudado para recibir un perdón condicional. Las resoluciones de la CC debilitan aún más la ley. Aunque puede haber sido débil antes, la ley por lo menos especificaba la devolución de los impuestos más intereses. Ahora se queda sin nada. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) debe, en concordancia con los Acuerdos de Paz, publicar informes anuales sobre la evasión fiscal. Según documentos de la SAT, en el periodo 2000-2002 se presentaron un total de 2,133 denuncias por evasión tributaria ante la fiscalía pública y los tribunales. Sólo 92 de estos casos han sido resueltos y apenas 4 terminaron en sentencias de prisión.

Además, según el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales (CIEN), ninguno de los cuatro evasores cumplió con prisión efectiva, sino que pagó cinco quetzales (US\$0.60) por cada día de su sentencia a prisión. Para los analistas económicos e integrantes del comité negociador del pacto fiscal en 1996, es claro que la práctica de dejar libre a los

acusados después de pagar los impuestos debidos hace poco por disuadir el fraude fiscal. Es fácil pagar una multa cuando no se tiene que ir a la cárcel. El aspecto punitivo se ha perdido por completo, añadiendo que básicamente es más barato evadir impuestos conscientemente, corriendo el poco riesgo de sanciones financieras, que pagarlos efectivamente. Esto no quiere decir que se incita a los exportadores de productos forestales para que realicen lo mismo, al contrario deben realizar todas sus operaciones apegados a derecho. Pues como se hará ver más adelante no se trata solamente de pagar el impuesto, sino además de la credibilidad de los exportadores ante la opinión pública, ya que la Administración Tributaria, deberá publicar como mínimo en su página Web, en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación, dos veces durante cada año, un listado que contenga los datos de las sentencias firmes emitidas en los procesos en materia tributaria, en las que se cita el nombre y número de identificación tributaria del exportador sentenciado, el número de proceso y la sanción emitida.

Según el informe de la SAT sobre evasión tributaria en el 2001, las pérdidas por evasión fiscal ascendieron a US\$975 millones en ese momento, casi 50% de lo recaudado y aproximadamente 5% del PIB guatemalteco. La evasión a ciertos impuestos es notablemente alta: la evasión al Impuesto Sobre la Renta fue de 54.5% en el 2001, según la SAT. La evasión global por impuestos directos alcanzó el 47%. Pérdidas tan altas son difíciles de superar en cualquier circunstancia, pero particularmente perjudiciales en el contexto del bajo desarrollo social de Guatemala. Las metas principales de las reformas económicas de los Acuerdos de Paz fueron facilitar tal desarrollo, y corregir la estructura tributaria más regresiva de la región.

En la más reciente reunión del Grupo Consultivo -que representa a las naciones donantes-, en mayo, se observó que Guatemala tiene todavía la más baja relación ingresos tributarios-PIB de la región. Según cifras del 2001, si la evasión fiscal global disminuyera en 20%, Guatemala podría lograr el 12% de carga tributaria a la que se comprometió en 1996.”²³

²³ Matt, Furshong. Impunidad para evasión tributaria Guatemala (en línea): www.adital.org. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

2.1.3 Investigaciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria en el año 2005 y 2006

La Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, de la Superintendencia de Administración Tributaria, ha realizado un estudio de evasión para el caso del Impuesto al Valor Agregado, en los años 2005 y 2006, últimos de los que se tiene información; estableciendo indicadores del grado de cumplimiento del referido impuesto, el modelo de potencial teórico, que consiste en calcular a partir de los agregados macroeconómicos del país, los niveles de productividad y de cumplimiento de un impuesto. Los valores dependen de la calidad y confiabilidad de las cifras del Sistema de Cuentas Nacionales.

“El nivel de incumplimiento del Impuesto del Valor Agregado, es la diferencia del Potencial Teórico Efectivo 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 período de tiempo.”

La tasa del incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, se obtiene de la siguiente manera:

$$\{ = \frac{\text{Potencial teórico efectivo del IVA} - \text{Recaudación realizada del IVA}}{\text{Potencial teórico efectivo del IVA}} \}$$

De acuerdo con este estudio, durante el año 2006, “el potencial teórico efectivo del Impuesto al Valor Agregado, fue de Q.18,149.3 millones, de los cuales fueron recaudados Q.12,491.9 millones, por lo que se dejaron de percibir Q5,657.3 millones, equivalentes a una tasa de incumplimiento del 31.2%. Los resultados del 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 Impuesto al Valor Agregado en dicho año fue de 35.1%”.

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 el pago del impuesto, por lo que incluye las figuras de defraudación, elusión y contrabando tributario.

Dicho estudio también pudo establecer que entre las prácticas utilizadas para la evasión del Impuesto al Valor Agregado, se pueden mencionar:

- a) Reducción del débito fiscal: subfacturación, no facturación.
- b) Exportaciones inexistentes.
- c) Utilización de tratamientos tributarios especiales.
- d) No declaración del impuesto”.²⁴

2.2 La evasión en la actividad exportadora

Según información del Departamento de Proyectos de la Superintendencia de Administración Tributaria, se han determinado prácticas evasivas en la actividad exportadora, basados en experiencias de fiscalizaciones realizadas a varios sectores. La evasión en la actividad exportadora puede surgir en las etapas del proceso productivo y de comercialización. Existiendo la posibilidad que en los registros contables y declaraciones se omita total o parcialmente la producción, los ingresos y los inventarios, así como posibles excesos en los costos y gastos.

A continuación se detallan las prácticas más comunes que pueden emplearse, para evadir el Impuesto al Valor Agregado.

²⁴ Análisis y Estudios Tributarios, *Grado de Cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala* (en línea): <http://portal.sat.gob.gt>. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

2.2.1 Omisión en la producción

Los contribuyentes pueden utilizar diferentes formas para omitir el registro correcto de su producción empleando variedades diferentes, calidades inferiores, rendimientos por debajo de los reales, entre otros, los siguientes:

- a) Omitir el registro de los árboles sembrados por el productor, con el fin de no declarar el total de la producción.
- b) Omitir el registro de variedades cuyo rendimiento sea superior a las variedades declaradas.
- c) Omitir el registro de producción de calidades superiores registrando calidades inferiores.
- d) Omitir total o parcialmente el registro de producción en tierras arrendadas.
- e) Registrar costos mayores a los estimados según hoja técnica de costos.

2.2.2 Omisión de los ingresos

Por el lado de los ingresos se pueden mencionar las siguientes prácticas:

- a) Omisión de la facturación por venta o servicios prestados.
- b) Facturación parcial.
- c) Facturación a un precio menor del realmente vendido, subfacturación.
- d) Doble facturación, cuando los contribuyentes intencionalmente imprimen dos

rangos de facturas de ventas, de la misma resolución.

- e) No entregar la factura original al comprador para posteriormente eliminarla por medio de una nota de crédito.
- f) Alteración de la facturación (Original y copia con montos diferentes).
- g) No registrar contablemente el total de las operaciones realizadas.
- h) No registrar ni declarar los ingresos provenientes de productos financieros.
- i) Registro duplicado de notas de crédito.
- j) Registro de notas de crédito sin entregarlas al cliente.
- k) Emisión de notas de crédito a clientes inexistentes.
- l) Registro de rentas gravadas como exentas.
- m) Declaración incorrecta de ingresos por supuestos errores de sumatoria.
- n) Supuesta pérdida de facturas de ventas ya emitidas, amparándola con una denuncia ante el Ministerio Público.

2.2.3 Omisión en los inventarios

En el caso de los inventarios, se suelen utilizar las siguientes prácticas:

- a) Declarar y registrar faltantes de inventarios, por destrucción o robo del producto, omitiéndose los procedimientos legales para su validez.

- b) Trasladar incorrectamente el saldo final de inventario de un ejercicio anterior al saldo inicial del siguiente, pues con esto incrementan o disminuyen el costo de producción a conveniencia.
- c) Omitir total o parcialmente el registro de compras o importaciones con el fin de omitir la facturación por la venta de las mismas.
- d) Omitir total o parcialmente el registro y declaración de la producción.
- e) Omitir el registro de productos devueltos por los clientes.
- f) Omitir el registro y declaración de subproductos.

2.2.4 Excesos en los costos y gastos

Además de las prácticas evasivas en los rubros de ingresos, producción e inventarios, se han detectado prácticas evasivas en el rubro de costos y gastos, siendo más comunes las siguientes:

- a) “Registro de costos y gastos:
 - Sin documentación de respaldo.
 - Con documentación que no cumple con los requisitos de ley.
 - Con documentación que no corresponde al período.
 - Con documentación cuya autorización fue realizada con base a documentación alterada, suponiendo proveedores inexistentes.
 - Que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas.
- b) Registro duplicado de facturas o importaciones

- c) Registro y declaración en exceso de porcentajes mayores a los establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - De cuentas incobrables, por cálculo con porcentajes mayores establecidos por la ley o no tener la documentación legal de soporte (Requerimientos de cobro).
 - De intereses por obligaciones adquiridas a corto y largo plazo.
 - De prestaciones laborales.
 - Registro de depreciaciones de vehículos, mobiliario y equipo, con porcentajes mayores a los establecidos en la ley.
- d) Registro de gastos por arrendamiento de bienes no utilizados para generar rentas gravadas.
- e) Depreciación de bienes que no son propiedad del contribuyente.
- f) Registro de gastos personales de los propietarios, socios y directores”.²⁵

2.3 Vigencia del Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

2.3.1 Antecedentes

Con fecha 19 de octubre y 3 de noviembre de 2005, el Pleno del Congreso de la República, conoció las iniciativas de Ley registradas con los números 3374 y 3378, presentadas por los representantes Victor Leonel Ramírez Hernández y Juan Ramón Ponce Guay, y el Presidente de la República, respectivamente, denominada “Disposiciones Legales para Prevenir y Combatir la Evasión y Elusión Tributaria, y dispuso trasladar dichas iniciativas a la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda, de acuerdo a lo establecido en los artículos

²⁵ Superintendencia de Administración Tributaria, Departamento de Proyectos. Guatemala (Consulta: 8 de enero de 2007).

39 40 y 41 de Ley Orgánica del Organismo Legislativo, para su estudio y análisis correspondiente.

De esta iniciativa nace a la vida jurídica el Decreto número 20-2006, “Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria”, conocida en el medio como ley antievasión, con el objeto de establecer los mecanismos de control que le permitan a la Superintendencia de Administración Tributaria, mejorar y fortalecer la recaudación tributaria, sin crear nuevos impuestos ni aumentar las tasas de los existentes.

2.3.2 Justificación de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda

Después de haber estudiado y revisado las propuestas presentadas, los integrantes de esta Comisión Legislativa, consideraron necesaria la unificación de las iniciativas números 3374 y 3378 estudiadas en virtud que su contenido es similar y complementario; y su posterior aprobación ya que habían cumplido con los requisitos impuestos por la ley, exponiendo las razones siguientes:

- a) Porque se encuentra dentro de las facultades del Organismo Ejecutivo, según el Artículo 183 de la Constitución Política de la República, literal g).
- b) Porque la aprobación se encuentra dentro de las facultades del Organismo Legislativo, según el artículo 171 de la Constitución Política de la República, literales a) y c).
- c) Destacan que se hizo necesaria la redacción del contenido de la propuesta de ley, lo cual permitió la incorporación de los capítulos relacionados con el Control Aduanero en Puertos, Aeropuertos y Puestos Fronterizos, así como reformas a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.

Así mismo plantearon que el régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado asegura al fisco la recepción del impuesto que el contribuyente hubiere cargado a su cliente en las operaciones de venta y prestación de servicios, evitando las maniobras de igualar el débito con el crédito fiscal y la reiteración de la práctica de presentar declaraciones sin pago de impuesto, que se vienen observando en el manejo del crédito fiscal por parte de algunos contribuyentes.

En cuanto al Código Tributario, lo importante es la restitución de algunas disposiciones que se encontraban suspendidas por decisión de la Corte de Constitucionalidad, con ello también se persigue estimular el cumplimiento cuando solicite facilidades ante la Superintendencia de Administración Tributaria, al igual que implementar normas que permitan hacer más efectiva y eficiente la fiscalización y aplicando las atribuciones de la Administración Tributaria, facultando la utilización de medios electrónicos modernos para el cumplimiento de sus funciones.

En virtud de ello, se consideró que con la aprobación de la propuesta de ley, se alcanzarían en el corto plazo los siguientes resultados:

- a) Contrarestar la evasión y elusión tributaria por medio de la implementación de nuevos controles a cargo de la Administración Tributaria.
- b) Ampliar la base tributaria detectando a todos aquellos contribuyentes que no se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria, así como aquellos que se encuentran inscritos pero no declaran los tributos.
- c) Incrementar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.
- d) Fortalecer las normas administrativas para mejorar el desempeño de la Administración Tributaria.
- e) Agilizar el procedimiento de devolución del crédito fiscal para los exportadores.

- f) Ejercer las medidas de control aduanero necesario en resguardo de los intereses fiscales.
- g) Disponer de instrumentos legales para la aplicación de sanciones a los infractores en materia aduanera.

En resumen la ley contempla los siguientes aspectos relevantes:

Capítulo I. Agentes de retención: El cual crea un régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, determinando cinco grupos de agentes de retención, entre los cuales se consideran los exportadores cuyas operaciones comerciales sean en promedio mayores de Q.100,000.00 mensuales, los beneficiados del Decreto No. 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, los operadores de tarjetas de crédito y de débito, el Sector Público a excepción de las Municipalidades y otros contribuyentes especiales, instituyendo tres diferentes tarifas de retención.

Capítulo II. Del registro fiscal de imprentas: Se crea un registro a cargo de la Superintendencia de Administracion Tributaria, que tiene por objeto que ésta lleve el control de todas aquellas imprentas y auto impresoras que realicen trabajos de impresión a los contribuyentes de los documentos establecidos en las leyes tributarias, entre otras las facturas y notas de débito.

Capítulo III. Bancarización: Este apartado desarrolla disposiciones que regularán la obligatoriedad del contribuyente para que cuando realice pagos superiores a Q50,000.00 y que tengan incidencia fiscal, deberán realizarse por cualquier medio utilizado en el sistema bancario guatemalteco, siempre que no sea en efectivo.

Capítulo IV. Reformas al Decreto 6-91, Código Tributario: Desarrolla disposiciones legales en las cuales faculta a la Superintendencia de Administracion Tributaria, para ejercer controles del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como el reestablecer los artículos suspendidos por las acciones de inconstitucionalidad

planteadas.

Capítulo V. Reformas al Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado: Se modifican artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionados con la procedencia del crédito fiscal, los procedimientos de devolución del crédito fiscal y las tarifas específicas para el caso de compraventa de vehículos.

Capítulo VI. Control Aduanero en Puertos, Aeropuertos y Puestos Fronterizos: En este capítulo se crean disposiciones legales que le permiten a la Administración Tributaria garantizar el ejercicio del control aduanero en función de practicar las medidas de control necesarias en resguardo de los intereses fiscales.

Capítulo VII. Reformas al Decreto 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros: Modificación de artículos de dicha ley que le otorgan a la Administración Tributaria instrumentos legales para la aplicación de sanciones más severas a los infractores en materia aduanera.

Capítulo VIII. Creación de la Comisión Consultiva: Se crea esta comisión con la finalidad de apoyar las funciones de la Administración Tributaria, en las acciones que esta emprenda en la prevención, combate y erradicación de la defraudación y contrabando aduaneros.

Capítulo IX: Disposiciones transitorias y finales: Para la aplicación de la normativa propuesta, en los capítulos previos, se regulan disposiciones que coadyuven a su instrumentalización y cumplimiento.

Por otra parte, al disponer de estos instrumentos y las reformas propuestas para modificar el Código Tributario, se fortalece y mejoran las calidades del ente recaudador con lo cual al ser aprobada la Ley; se incrementarán los niveles de recaudación actual, fortaleciendo los ingresos que se disminuirán por efecto de la desgravación que se derivará por la incorporación al TLC con Estados Unidos de América y los tratados de libre comercio que

en el futuro Guatemala ratifique. Es por ello que surge la denominada “Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria”.

2.3.3 Objetivos de la Ley

Los objetivos que persigue la ley son:

- a) Prevenir y combatir la evasión y elusión tributaria a través de normas positivas.
- b) Implantar un régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, constituyendo para el efecto como agentes de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, contribuyentes delimitados y controlados por la Administración Tributaria, a efecto que éstos coadyuven en la recaudación del tributo. Así mismo disminuir las solicitudes de crédito fiscal.
- c) Crear un Registro Fiscal de Imprentas para evitar la circulación de facturas falsas y consecuentemente crear una responsabilidad para las imprentas, que permitirá proteger los intereses de los contribuyentes, toda vez que en muchas ocasiones se ha detectado la duplicación de facturas, como su venta a terceros, sin conocimiento del contribuyente.
- d) Implementar la bancarización en materia tributaria, para que el contribuyente tenga prueba documental que respalde la transacción efectuada y que la misma tenga incidencia fiscal (crédito fiscal) y que ésta, esté registrada en el sistema bancario nacional.
- e) Restituir las normas del Código Tributario, suspendidas por las acciones de inconstitucionalidad planteadas en contra de diversos artículos del Decreto número 03-04 del Congreso de la República, Reformas al Código Tributario.

- f) Reformar disposiciones del Decreto número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que sean claras, positivas y vanguardistas, evitando de esta manera el aprovechamiento de los contribuyentes por lagunas legales o la ambigüedad de la norma para eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- g) Derogar los artículos del Decreto número 03-04 del Congreso de la República, los cuales fueron suspendidos por la Corte de Constitucionalidad a fin de dejar sin materia el asunto.

2.3.4 Dictamen de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda

Sobre la base de lo expuesto anteriormente, leyes citadas y lo que para el efecto establece el artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República, 39, 40, 41 y 111 de la Ley del Organismo Legislativo, la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda, emitió dictamen favorable.²⁶

El 7 de junio de 2006, fue aprobado por el Congreso de la República, el Decreto número 20-2006, “Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria”, que es conocida en el medio como ley antievasión, que entró a formar parte del marco jurídico Guatemalteco, a partir del 7 de julio de 2006 y 1 de agosto de 2006, siendo de observancia general para los contribuyentes.

2.4 La defraudación en la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

2.4.1 Definición de defraudación Tributaria

²⁶ Congreso de la República de Guatemala (en línea): www.congreso.gob.gt (Consulta 6 de marzo de 2007).

Según Ossorio, la defraudación en perjuicio de la administración pública es el “fraude cuyo perjuicio recae sobre los bienes pertenecientes al patrimonio público en cualquiera de sus jerarquías. No es necesario que el sujeto activo revista calidad de funcionario público; este extremo servirá sólo como agravante, sin variar la naturaleza del delito. El sujeto pasivo será la Administración pública, tanto nacional como provincial o municipal”.²⁷

Saccone en su obra, “Manual de Derecho Tributario” señala que el tratadista Héctor Villegas, define el fraude fiscal como “la trasgresión a un deber jurídico en la resolución de falsear, ocultar un hecho o un acto en perjuicio del fisco, siendo reprimido porque constituye un engaño o una astucia maliciosa, destinada a obtener un beneficio ilegítimo, en perjuicio del Estado. Trasladando estos conceptos al ámbito de la defraudación añade, este ilícito requiere subjetivamente la intención deliberada de no pagar el tributo y objetivamente, la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido (...).

“El delito de defraudación fiscal, conforme lo ha señalado otra decisión judicial se caracteriza por la existencia de **un elemento intencional dirigido a evadir el impuesto**, incluyendo la tentativa del fraude, o sea el acto doloso tendiente a eludir el tributo debido aunque no tuviere resultado”.²⁸

La defraudación supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal”. Como expresa el profesor suizo Ernst Blumestein, citado por Villegas, en la obra antes referida “debe mediar un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a la autoridad. La gravedad de la actuación del sujeto justifica la severidad de la sanción; de no ser así, estaríamos en presencia de otro tipo de infracción, pero no de defraudación”.²⁹

²⁷ Manuel, Ossorio. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. (Buenos Aires: Heliasta, S.R.L., 1981), p. 208

²⁸ Mario Augusto, Saccone. *Manual de Derecho Tributario*. 2ª. ed. (Buenos Aires: La Ley, S.A., 2005) p. 171 y 172

2.4.2 Defraudación Tributaria en Guatemala

En la legislación Guatemalteca, la defraudación fiscal se encuentra definida, en el artículo 358 “A” del Código Penal, el cual establece que: comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. Así mismo el artículo 358 “B”, señala los casos especiales de defraudación tributaria, entre esos los siguientes:

1. Utilizar mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercaderías, objetos o productos beneficiados.
2. Comercializar clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.
3. Destruir, alterar u ocultar las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
4. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no esta autorizado por la Administración Tributaria; con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
5. Quien lleve o doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
6. Falsificar las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

7. El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

Conforme a las fiscalizaciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, derivadas de contribuyentes que solicitan devoluciones del crédito fiscal se ha detectado que las prácticas más comunes de evadir en las que incurren los contribuyentes, se encuentran las siguientes:

- a) Crédito fiscal soportado con facturas de compras y/o servicios recibidos, por las cuales el proveedor no ha reportado el débito fiscal correspondiente. En este caso la Administración Tributaria ha procedido a notificar el nombramiento y requerimiento de información; sin embargo no ha sido posible realizar la verificación, pues el contribuyente ha informado que la documentación fue extraviada y las facturas están siendo mal utilizadas.
- b) Crédito fiscal soportado con facturas de compras y/o servicios recibidos, por las cuales el proveedor no ha reportado el débito fiscal correspondiente y además no realiza ninguna gestión en las oficinas tributarias. En este caso también la Administración Tributaria, ha procedido a localizar al contribuyente para notificarle el nombramiento y requerimiento de información, con el fin de realizar la revisión correspondiente. Sin embargo, no ha sido posible notificar, pues el domicilio fiscal que aparece en los registros de la Administración Tributaria, no existe físicamente, es un terreno sin vivienda.
- c) Crédito fiscal soportado con facturas que no han sido reportadas por el proveedor. En estos casos tales contribuyentes no han sido ubicados. No obstante en determinada oficina tributaria, continúa realizando gestiones y presentando declaraciones.

- d) Registro duplicado de facturas de compras en el libro de compras y servicios recibidos.
- e) El contribuyente falsifica la impresión de sellos y firmas de los empleados bancarios, para aparentar la presentación de las declaraciones de pago del impuesto ante el ente recaudador.
- f) Omisión del registro de notas de crédito en el libro de compras y servicios recibidos emitidas por los proveedores, por rebajas, descuentos y devoluciones.

Las prácticas mencionadas, excepto la citada en la literal c), constituyen formas de evadir el pago de los impuestos, pero para llegar a determinar que es un delito, se necesita de varios elementos para tipificarlo como tal, pero como se indicó con anterioridad al no encontrarse contempladas en el Código Penal de forma específica, se imposibilita demostrar que se ha incurrido en un delito.

El Dr. De León Velasco y el MA. Mata Vela; recomiendan “una reforma que necesariamente habrá de hacerse a este tipo penal para clarificarlo, tomando en cuenta que lo importante en este delito, es el núcleo del mismo, el verbo defraudar, el cual debe utilizarse sin temor, como eje del mismo, en consonancia con el significado que se da a este vocablo en el texto de la ley. Debe fijarse también un límite cuantitativo para que el intérprete aprecie cuando está realmente ante una figura delictiva”.³⁰

³⁰ Héctor Anibal De León Velasco, José Francisco Mata Vela. Derecho Penal Guatemalteco. 19 ed. (Guatemala, Estudiantil Fénix, 2006) p. 588 al 593.

CAPITULO III

LAS RETENCIONES EN EL RÉGIMEN DEL IVA

3.1 Marco doctrinal y antecedentes

Las retenciones del impuesto al valor agregado, es un régimen nuevo adoptado en Guatemala, no así para otros países latinoamericanos y países europeos, de los cuales ya se tienen antecedentes. Dicho régimen no constituye un nuevo impuesto, sino la posibilidad de cobrar mejor el impuesto existente, obtener mayor rendimiento del IVA domestico, certeza del pago del IVA de proveedores por parte de los agentes retenedores, entre otros.

“La posibilidad de retener el IVA la tiene el adquirente de un bien gravado, el prestatario de servicios, el locatario de obras y servicios, las entidades reguladoras de actividades, quienes cancelen obligaciones. Pueden retenerlo el vendedor, el prestador de servicios y el locador de servicios (...)”³¹, “(Arrendador persona que da en acreditamiento una cosa”. “Se llama así quien concede el uso o goce de una cosa, ejecuta la obra o presta el servicio)”³².

“Los regímenes de retención y de percepción pueden asegurar la recaudación, pero presentan como inconveniente la mayor carga que para el sector privado representa instituir a particulares como agentes de recaudación. Han de ser proporcionales al valor agregado para no generar continuos saldos a favor y deben efectuarse permanentes controles, a fin de evitar posibles fraudes.

En Argentina, por ejemplo la Dirección General Impositiva, obligó a actuar como agentes de retención y percepción a quienes tenían superior capacidad contributiva, para que ello no trajera perjuicios económicos importantes (grandes empresas, entes prestadores de servicios públicos). Luego, fue generalizado la figura de la retención y percepción no sólo por la envergadura del agente, sino también por las actividades desarrolladas”.³³

³¹ Catalina, García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo III. 3ª. ed. (Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005) p. 385 y 386

³² Ossorio, Op Cit. p. 688

³³ García Vizcaíno, Op. Cit. p. 385 y 386

“Esta terminología difiere notoriamente de la europea, incluso de la utilizada en Italia y España, tan vinculadas a la doctrina de Latinoamérica, circunstancia para tener en cuenta en las lecturas de ese origen. La doctrina y la legislación de Italia y España no atribuyen a las expresiones antes analizadas el mismo significado. Es frecuente que el término sujeto pasivo se utilice para denominar al contribuyente; el término sustituto se emplea para designar tanto al típico sustituto, como a los que nosotros llamamos agentes de retención, a pesar de que en doctrina existe acuerdo en que estos últimos actúan junto con el contribuyente, mientras que aquél actúa en lugar de éste; la figura del agente de percepción no ha sido objeto de especial consideración y la de responsable no coincide con el significado que se le atribuye en Latinoamérica. Sus derechos y obligaciones son de carácter formal. Los aspectos sustanciales, en principio, le serían ajenos; por ejemplo: la legitimidad de la pretensión fiscal, la procedencia de exoneraciones, la determinación de la alícuota, etc.

El modelo del Código Tributario para América Latina y los Códigos de Uruguay y de Venezuela, disponen que los agentes serán designados por la ley o por la administración previa autorización legal, lo que plantea la posible inconstitucionalidad, al menos en Uruguay, por tratarse de una delegación de competencia legislativa. Otros códigos establecieron apartamientos diversos. El de Bolivia, admite la designación por la administración, suprimiendo el requisito de la autorización legal; el Código de Costa Rica, limita la competencia a la ley; el Código de Perú en una posición intermedia, admite la designación por la administración tributaria “excepcionalmente...siempre que la actividad del contribuyente a quien deba efectuarse la retención o percepción dificulte la labor de la administración”.

En Colombia, la objeción fue promovida por José Luis Shaw, e indudablemente merece atención. En defensa del texto puede invocarse que la autorización legal está condicionada a circunstancias que garantizan el resarcimiento del agente, quien, de esa manera, no ve afectado su patrimonio; se trataría más bien de una obligación de hacer y no de dar. El Estatuto Tributario de Colombia enumera diversas entidades y prevé la designación de otras personas físicas o jurídicas, que “deben por expresa disposición legal efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”. Por otra parte, siendo una actividad reglada y no

discrecional, se abre la posibilidad de una impugnación en caso de que la posibilidad de resarcimiento no fuera posible.

Este condicionamiento adquiere, pues, importancia como se destacó en la Jornada Rioplatense, al expresar que la responsabilidad de los agentes sólo debe establecerse para los casos en que aquél, por sus relaciones económicas con el contribuyente, pueda hacer efectiva la retención y que deben estar habilitados para ejercer todos los derechos que le correspondan tanto en vía administrativa como judicial”.³⁴

3.1.1 Retenciones

“Los agentes de retención conforman, por su parte, una categoría de responsables por deuda ajena a quienes la ley obliga a retener parte de los pagos que efectúan, sea en nombre propio o de terceros, a los contribuyentes e ingresarlos al fisco.

La institución de la retención en las fuentes ha servido como uno de los medios más eficaces y económicos para asegurar la percepción de los tributos; de allí que se haya difundido tanto en Argentina. Como consecuencia de ello, también de las severas penalidades previstas para los agentes de retención que no cumplan correctamente con sus deberes (...).

En principio se debe señalar que las obligaciones impuestas a los agentes de retención, por pertenecer ellos a la categoría de responsables por deuda ajena, se caracterizan por los mismos rasgos distintivos de los responsables por deuda ajena, que son: Unidad e identidad de la prestación, pluralidad e independencia de los vínculos entre el fisco, el contribuyente y los responsables, la excepcionalidad de la responsabilidad por deuda ajena y su inderogabilidad por convenios entre particulares. Además de otras características significativas como: No gozan del beneficio de excusión y se les impone sanciones

³⁴ Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. 3ra. ed. (Bogotá, 2001) p. 363 y 364.

especiales”.³⁵

El agente de retención es, por lo tanto, un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto con un importe dinerario propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.³⁶

Valdés Costa, considerando que la denominación de agentes no es la apropiada, pues sugiere la idea de que actúan en representación del fisco, cuando, por el contrario son sujetos pasivos de la relación jurídica con aquél, los define como “aquellas personas extrañas a la relación jurídica tributaria entre el ente público y el contribuyente, obligadas a ingresar a la administración el adeudo del contribuyente. Para tal efecto se los faculta para retener el importe correspondiente; si lo hace, queda como único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo y, en consecuencia, el contribuyente queda liberado en la misma medida; si no lo efectúa, será responsable solidariamente con el contribuyente.

Dice Villegas que ambos, agentes de retención y de percepción, son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria por deuda ajena”.³⁷

El autor Erick Gustavo Santiago de León, en su obra “Derecho Tributario”, señala que Leonardo García de la Mora y Miguel Angel Martínez Lago, definen como agentes de retención, a “los sujetos que al pagar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Esta figura es la que en la práctica, ha venido a ocupar la mayor parte del espacio del sustituto especialmente en algunos impuestos, del que se distingue ante todo por no originar una absoluta sustitución del contribuyente, quien mantiene así su relación con la Administración Pública.

³⁵ José María Martí y Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario General. 2ª. ed. (Buenos Aires: Depalma, 1995), p. 158, 159 y 160.

³⁶ Unidad de Asesoría Técnica del Directorio. Superintendencia de Administración Tributaria, Agentes de retención y percepción. Guatemala (Consulta: 2 de abril de 2007).

³⁷ Mario Augusto, Saccone. Manual de Derecho Tributario. 2ª. ed. (Buenos Aires, La Ley, S.A., 2005) p. 93.

Como notas caracterizadoras fundamentales de la figura del retenedor se tiene:

- a) Debe fijarse por ley.
- b) El retenedor es un deudor principal, estos es: satisface una deuda propia, distinta de la deuda tributaria principal y para el contribuyente, la retención practicada es un pago a cuenta de su propia deuda.
- c) La finalidad de la retención es de carácter técnico: facilitar la recaudación, distribuir la recaudación a lo largo del período impositivo y procurar información y control sobre las rentas retenidas a los contribuyentes.

Los efectos de la retención pueden resumirse como sigue:

- a) El pago efectuado tiene carácter liberatorio para el retenedor.
- b) Las cantidades retenidas son deducibles a la deuda tributaria correspondiente al contribuyente, hasta el punto de posibilitar una devolución de ingresos si las retenciones fueron superiores al importe de la deuda tributaria. En Guatemala un ejemplo de esta posibilidad se da en los contribuyentes en relación de dependencia”.³⁸

Juan Carlos Luqui, indica que “a diferencia del contribuyente, quien es el verdadero contribuyente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el sujeto pasivo de la recaudación (agente de retención) debe estar expresamente determinado en la ley. Con respecto a éste no se puede presentar el supuesto que hemos considerado sobre la atribución del hecho imponible; pues como no es “contribuyente”, está fuera de la vinculación jurídica que lo une al Estado; es al solo efecto de la recaudación. Es de naturaleza administrativa, y no tributaria. Así como el Estado lo hace aparecer, también puede hacerlo desaparecer, lo que no sería posible con el contribuyente. Es cierto que tanto uno como otro asumen

³⁸ Erick Gustavo, Santiago de León. Derecho Tributario. 1ª. ed. (Guatemala, SR Editores, 2003) p. 71 y 72.

responsabilidades frente al Estado, pero la naturaleza jurídica de las obligaciones son diferentes, y por eso las responsabilidades también son distintas, aún cuando las leyes impongan penas iguales para ambos, olvidando así lo que hemos dejado expresado”.³⁹

3.1.2 Percepciones

El agente de percepción es “aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco (la denominación de “agente de recaudación”, que utilizan algunos textos legales, como ejemplo, el Código Fiscal de Buenos Aires, es equivalente. En las hipótesis más habituales, el agente de recepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de recepción proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien, ejemplo, un espectáculo cinematográfico, un billete de lotería, una reunión turística, gas, energía eléctrica, etc.)”.⁴⁰

Agentes de percepción, “son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria”.⁴¹

3.1.3 Deduciones

En Perú, opera el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias o simplemente Sistema de Deduciones del Impuesto General a las Ventas-IGV, fue inicialmente diseñado para mejorar el cumplimiento tributario en la comercialización de productos cuya distribución tenía altos índices de informalidad, como ocurre, por ejemplo, con los productos pesqueros,

³⁹ Juan Carlos, Luqui. *La Obligación Tributaria*. (Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989) p. 199 y 200.

⁴⁰ Villegas, Op. Cit., p. 263

⁴¹ Santiago de León, Op. Cit., p. 71.

agropecuarios y algunos servicios de difícil control. Es un mecanismo realmente innovador en América Latina y que ha logrado buena efectividad dada la ventaja, para el control físico del traslado de mercaderías, de la concentración geográfica de los puntos de distribución. Este sistema, aplicable en un inicio a la comercialización de arroz pilado, azúcar y alcohol etílico, está vigente desde julio del 2002 y opera a través de la detracción de un porcentaje del pago que efectúan los compradores a los proveedores de los bienes o servicios afectos. El dinero "detráido" es depositado en una cuenta del Banco de la Nación a nombre del proveedor. A través del dinero depositado en la cuenta, el proveedor debe cumplir luego con el pago del IGV u otros impuestos.

Consiste básicamente en la detracción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o quien presta el servicio. Éste, por su parte, utilizará fondos depositados en su cuenta para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias. Los montos depositados en las cuentas que no se agoten cumplido el plazo señalado por la norma luego que hubieran sido destinados al pago de tributos, serán considerados de libre disponibilidad.

El sistema de detracciones de “El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias o simplemente Sistema de Detracciones, del Impuesto General a las Ventas”, consiste básicamente en lo siguiente:

- a) No constituye un nuevo impuesto.
- b) El adquirente de los bienes o servicios sujetos al sistema, debe descontar (detrar) un porcentaje del precio de venta y depositarlo en una cuenta especial, habilitada por el Banco, a nombre del proveedor o quien le preste el servicio.
- c) Los fondos de la cuenta sólo pueden ser destinados para el pago de las deudas tributarias, costas y gastos.

Sin embargo quedan exceptuadas de esta obligación los servicios de publicidad por venta de tiempo o espacio en radio, televisión o medios escritos, tales como periódicos, revistas y guías telefónicas impresas de abonados y/o anunciantes, interesados en la obtención de anuncios, incluso cuando dicha venta sea realizada por el concesionario exclusivo de un determinado medio de radio, televisión o escrito.

Los sujetos obligados a efectuar la detracción son:

- a) En la venta: El adquiriente y el proveedor cuando: Realice operaciones de reparto, reciba el íntegro del importe de la operación y operaciones en Bolsa de Productos.
- b) En el Retiro: El sujeto del IGV.
- c) En el Traslado: El propietario de los bienes que realice o encargue el traslado. El usuario del servicio, y será el prestador del servicio cuando reciba el íntegro del importe de la operación.

El momento de efectuar el depósito será:

- a) En la venta, si el adquiriente es el sujeto obligado: Lo que ocurra primero entre: Inicio de traslado y fecha de pago (total o parcial).
- b) En el retiro, lo que ocurra primero entre: Fecha de retiro y fecha de emisión del comprobante de pago.

3.1.4 Sistema peruano

Siguiendo la experiencia exitosa de países, la SUNAT implementó el Régimen de Retenciones del IGV, a través de los grandes compradores, el mismo que consistía en nombrar a las empresas compradoras más grandes del país como agentes retenedores del

IGV -más de mil empresas consideradas Principales Contribuyentes- las cuales debían efectuar la retención del 6% de los pagos realizados a sus diferentes proveedores.

“Como es común en la literatura sobre este tópico, el supuesto de evasión radica en el comportamiento tributario de los proveedores, generalmente empresas medianas que, a pesar de lograr ventas importantes a los grandes contribuyentes, no declaran o declaran parcialmente sus impuestos.

La tasa de retención de 6% sobre el precio de venta que se fijó, dista mucho de ser excesiva e inclusive es inferior a las tasas aplicadas en países vecinos como Colombia, cuya tasa es de 12%, Uruguay que posee una tasa de 11.5%, y Argentina en cuyo caso las tasas aplicadas van de 8,4% a 16,8% en función de la modalidad y el tipo de operación efectuada. El efecto financiero es aún mucho menor si se considera que sólo una parte de las ventas realizadas por el proveedor están orientadas a sujetos designados agentes de retención.

No sólo no se estableció la obligación de efectuar la retención entre aquellos designados como agentes de retención, sino que se fijó un límite de 700 Nuevos Soles, por debajo del cual se exceptuaba al contribuyente de la obligación de ejercer la retención, por lo que ambos factores contribuyeron a que la "tasa efectiva de la retención" sobre el total de sus operaciones se redujera considerablemente.

Por ejemplo, si un proveedor tiene el 50% de sus operaciones gravadas con agentes retenedores y el otro 50% con no agentes - operaciones por las cuales no es retenido entonces la tasa efectiva de retención sobre el total de sus operaciones se reduce a la mitad e incluso a menos. Asimismo, dado que el régimen tenía como finalidad retener parte del IGV en aquellos contribuyentes que estaban incumpliendo total o parcialmente con sus obligaciones tributarias, se excluyó de la retención a los buenos contribuyentes, quienes sí cumplían oportunamente con sus obligaciones. En ese sentido, dicho sistema se convirtió en una buena herramienta para mejorar la conducta tributaria.

Con este régimen, la SUNAT pudo identificar que más de 30% de los más de cien mil proveedores de los grandes compradores del país eran omisos a la declaración y al pago del IGV, cifra que demuestra la magnitud de la brecha de declaración y pago del IGV.

Además de las empresas del sector privado, el Estado también actuó como agente retenedor del IGV por las compras que realizaba a través de sus unidades ejecutoras, asegurando también el cumplimiento tributario de sus proveedores. Así, durante el 2002 se logró retener 622 millones de soles, lo cual permitió incrementar la recaudación del IGV interno en más de 15%. Al año siguiente se registraron retenciones por un total de 1,424 millones de soles, en el 2004 se obtuvo 1, 422 millones de soles y 1,372 millones de soles, durante el 2005.

Del total retenido desde que se inició el régimen y al cierre del primer semestre del 2005, se ha podido detectar que más de 7 mil proveedores eran omisos a la presentación de las declaraciones de pago y más de 17 mil no declaraban el total de las ventas informadas. Es decir, la que resulta del ratio importe retenido/ventas gravadas totales. De otro lado, desde que se implementó este régimen se ha efectuado retenciones a aproximadamente 177 mil contribuyentes”.⁴²

3.1.5 Sistema chileno

En la República de Chile, la ley otorga al Servicio de Impuestos Internos, la facultad para cambiar el sujeto pasivo del impuesto, lo cual esta normado en el artículo 3° de la Ley del ramo. Esto se conoce como “Cambio del Sujeto Pasivo del Impuesto al Valor Agregado”, y que consiste, mediante resolución fundada, en trasladar la obligación al comprador o beneficiario del servicio, resolución que no es susceptible de ser reclamada administrativamente ni judicialmente, como de ningún otro recurso. Éstas persiguen

⁴² Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en línea): <http://www.sunat.gob.pe.pe/gestiónTransparente/informeGestión/Gestión2001-2005.pdf> Perú. (Consulta: 7 de marzo de 2007).

resguardar el interés fiscal, frente a la evasión que se produce especialmente con contribuyentes de difícil fiscalización.

Las resoluciones exentas dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, son un medio eficaz de contrarrestar la evasión tributaria que esta presente en ciertos sectores de la actividad económica, principalmente en aquellos correspondientes al sector primario. Estas resoluciones aseguran que aquellos que se marginan del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se sientan fiscalizados e indirectamente impedidos de evadir el pago del impuesto, que por ley deben enterar respecto de sus operaciones afectas. Es así como bajo esta modalidad se da la obligación de retener todo o parte del IVA cuando existe el cambio de sujeto del Impuesto por resolución del Servicio de Impuestos Internos en Chile.

En los anexos del 1 al 3, se presentan los modelos de documentos a emitir por los vendedores o compradores de bienes que señalan las resoluciones de cambio de sujeto del I.V.A.

Otras resoluciones que establecen el cambio de sujeto del impuesto, están referidas a contribuyentes de difícil fiscalización, comerciantes en artículos de escaso valor, suplementeros, etc., en relación con:

- a) Arriendo, subarriendo, usufructo de inmuebles con instalaciones y/o maquinarias.
que permiten el ejercicio del comercio o industria.
- b) Diarios y revistas.
- c) Leche y subproductos y jugos de frutas.
- d) Cigarros y cigarrillos.
- e) Especies hidrobiológicas.
- f) Arroz.
- g) Otros

Pueden solicitar la inscripción como retenedores:

- a) Los contribuyentes que ya son agentes retenedores de algún cambio de sujeto por producto.
- b) Los exportadores que en los últimos 12 meses hayan efectuado declaraciones de exportación cuya suma en valor FOB sea igual o superior a US\$150,000.00.
- c) Los contribuyentes que tributen con renta efectiva en base a contabilidad completa, con volumen de ventas o de servicios superiores a US\$200,000,000.00 anuales o capital propio inicial mayor o igual a US\$100,000,000.00, y con calidad de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado de a lo menos tres años.
- d) Empresas del Estado, Municipalidades e Instituciones.

La opción de cambio antes citada, no rige para aquellos productos en que el SIIC, en uso de sus facultades, haya dispuesto o disponga el cambio de sujeto obligatorio de derecho del IVA. El vendedor que opte por el cambio de sujeto del impuesto, deberá emitir una guía de despacho por cada venta que efectúe a un agente retenedor, con la leyenda “la operación está sujeta a retención total del IVA”. El agente retenedor inscrito en el registro, deberá emitir una factura de compra por cada operación en la que un vendedor o prestador de servicio haya ejercido la opción, sin tener la obligación éste último de emitir factura por dichas operaciones.

En Guatemala, no se utiliza la modalidad de factura de compra, no obstante los agentes retenedores se encuentran obligados a emitir una constancia de retención prenumerada y autorizada por la Administración Tributaria, en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

Cabe aclarar que en este informe se hace referencia al Sistema Peruano y Sistema Chileno, en virtud que ambos son similares al Guatemalteco, en lo que a retenciones se refiere. El Sistema Peruano, adoptó el “Régimen de Retenciones del IGV”, el cual consiste en que los contribuyentes principales efectúan la retención de los pagos realizados a sus diferentes

proveedores. Como es de observar el procedimiento es diferente del realizado en Guatemala, sin embargo tiene el mismo efecto, además los porcentajes a retener son diferentes.

Con relación al Sistema Chileno, se tiene que mediante resoluciones dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, se traslada la obligación al comprador o beneficiario del servicio a retener parte o el total del impuesto.

Entonces se tiene, que el sistema de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, adoptado en Guatemala, tiene sus antecedentes en países latinoamericanos, quienes antes adoptaron esta modalidad de recaudación del impuesto referido, por lo que se espera que para Guatemala también sea funcional.

3.2 Su regulación según el Código Tributario

En los puntos anteriores hemos entrado a conocer en que consisten las recepciones, llegando a la conclusión que en Guatemala los agentes de percepción, son los Bancos del Sistema, autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, para percibir los montos por concepto de impuestos, intereses, multas y cualquier valor que corresponda a las arcas del Estado. Cabe indicar que con anterioridad los impuestos eran enterados a la Dirección General de Rentas Internas.

Con relación a las retenciones y detracciones, ésta última adoptada en otros países de América Latina, se tiene que el procedimiento es diferente, sin embargo tiene el mismo efecto que las detracciones, pues ambas tienen la función de retener un impuesto y enterarlo al fisco.

Según el artículo 25 de este Código, es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Dentro de estos responsables se encuentran los agentes de retención,

quienes deben ser designados por ley.

El artículo 28 define al **agente de retención** como: el sujeto que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Dichos agentes son responsables ante la Administración Tributaria por el tributo retenido y deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria y enterarlos a las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique. En este caso deberá observar lo regulado en las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006, en lo referente a porcentajes, plazos, etc.; cual se expone en el capítulo III de la monografía. Pero el contribuyente puede solicitar a la Administración Tributaria no efectuar la retención; sin embargo, pagará el impuesto total a su vencimiento en las condiciones que las leyes establezcan. Si la Administración Tributaria no resuelve en el plazo de quince días, la petición hecha por el contribuyente se tiene como favorable.

3.3 Tratamiento de acuerdo con las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y su Reglamento

El capítulo I de la referida ley, contempla lo relacionado a las retenciones del impuesto al valor agregado, que corresponde al porcentaje del VA, que un contribuyente calificado por la Superintendencia de Administración Tributaria, retiene a otro contribuyente que le vende bienes y/o servicios. Entre estos contribuyentes, quienes por disposición expresa de ley, cumplen con las obligaciones que les fueron atribuidas se encuentran los siguientes:

3.3.1 Exportadores habituales con exportaciones mensuales promedio de cien mil quetzales como mínimo

Dentro de los agentes de retención, dicha disposición en su artículo 1, incluye a los exportadores, exceptuando a los comprendidos en el Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, la cual tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área centroamericana, así como regular el funcionamiento de la actividad exportadora y de maquila, sin embargo, **no gozan de los beneficios otorgados en dicha ley las exportaciones de madera en troza, rolliza, tabla y tablón, entendiéndose que tales exportadores, pueden ser retenedores, con la condición de que las exportaciones mensuales promedios sean de cien mil quetzales (Q.100,000.00).** La Administración Tributaria les dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener en la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, cuando compren al contado los siguientes productos: café, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar, banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios. El exportador debe pagar 35% del Impuesto al Valor Agregado y a la vez, retener a quien le venda o preste el servicio el 65% del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso que el proveedor esté acogido al régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, la retención se aplicará de la siguiente manera:

(Valores expresados en Quetzales)

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN	VALORES
Valor total de la factura	Compra de productos forestales	25,000.00
IVA incluido en la factura	$(25,000.00 / 1.12 \times 12\%)$	2,678.57
Retención del IVA	$(2,678.57 \times 65\%)$	1,741.07
Valor a pagar al proveedor	$(25,000.00 - 1,741.07)$	23,258.93

El 100% del Impuesto al Valor Agregado, lo recibirá la Administración Tributaria en dos fechas diferentes, el 65% dentro de los primeros quince días hábiles del mes siguiente de haber realizado la retención; y el 35% dentro del mes siguiente de haberse emitido la factura.

En este caso, es aplicable para los exportadores de productos forestales, siempre y cuando su promedio mensual de exportaciones se igual o mayor a cien mil quetzales (Q.100,000.00) y cuando adquieran productos agrícolas, entre los cuales podrían encontrarse, semillas, abonos, plantitas de campo, en los primeros años químicos, etc. Asimismo, *“En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso del República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.”*

Entonces cuando los exportadores de productos forestales adquieran productos distintos a los mencionados anteriormente, por ejemplo en el mercado local, madera, pegamentos, colas, clavos, goma, resina, herramientas, etc., excepto los contribuyentes que estén comprendidos en el Decreto número 29-89, el porcentaje de retención es diferente, porque el exportador cuando pague los mismos, retendrá el 15% del Impuesto al Valor Agregado y pagará al vendedor el 85% de dicho impuesto.

Cabe señalar, que aún cuando los exportadores de productos forestales paguen bienes o servicios que no tengan relación directa con su actividad económica, deberán realizar las retenciones referidas. Sin embargo, cuando presenten la Declaración del Impuesto al Valor Agregado, no podrán compensar tales créditos, pues conforme al artículo 16 de la referida ley, no es procedente la devolución del mismo. En el último capítulo de este informe, apartado 5.6, se hace referencia a los medios de impugnación por parte de los exportadores, incluyendo dos ejemplos, de las opiniones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, con relación a cuando no es procedente la devolución del crédito fiscal, en los anexos 4 y 5, se puede comprender mejor lo aquí expuesto.

A continuación se muestra un ejemplo de como se aplica la referida retención, cuando el proveedor esté acogido al Régimen General del Impuesto Sobre la Renta:

(Valores expresados en Quetzales)

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN	VALORES
Valor total de la factura	Adquisición de servicios	25,000.00
IVA incluido en la factura	$(25,000.00 / 1.12 \times 12\%)$	2,678.57
Retención del IVA	$(2,678.57 \times 15\%)$	401.79
Retención del ISR	$(25,000 / 1.12 \times 5\%)$	1,116.07
Valor a pagar al proveedor	$(25,000.00 - 1,741.07)$	23,482.14

En ambos casos el exportador deberá de emitir la correspondiente constancia de retención al que le vendió.

3.3.2 Exportadores al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República

Por aparte, las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad de Exportación y de Maquila, siendo aquellas empresas en cuya actividad utilicen mercancías nacionales y/o extranjeras, que dentro de su proceso productivo sean identificables así como los subproductos, mermas y desechos resultantes de dicho proceso; al momento de comprar o adquirir bienes o servicios, deben pagar al vendedor o prestador de servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el 65% de dicho impuesto, incluido en el monto de cada factura.

Es claro, que los contribuyentes exportadores de productos forestales, cuando se encuentran acogidos en el régimen establecido en el Decreto número 29-89, deberán retener el 65% y pagarán al vendedor o prestador de servicio el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo se aplicarán dichos porcentajes en la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, cuando los exportadores referidos, compren al contado leche y otros productos agropecuarios, siempre y cuando la compra sea igual o mayor a dos mil quinientos quetzales (Q.2,500.00).

Una nota importante es que conforme al artículo 36 del Decreto 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, norma que establece que los propietarios de empresas calificadas en el régimen, podrán adquirir insumos de producción local para ser incorporados al producto final y que dichas adquisiciones no estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia de dicha regulación, el Acuerdo Gubernativo número 4-2005, adicionó el artículo 30 “B” al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que creó las Constancias de Adquisición de Insumos de Producción de Local.

Posteriormente el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el Acuerdo número 009-2005, para dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 30 “B” del Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, el cual establece que la Administración Tributaria establecerá el contenido y características de las constancias referidas en ese artículo y su impresión y uso quedará bajo la responsabilidad de la persona propietaria de la empresa calificada conforme al Decreto 29-89 del Congreso de la República, desarrollándose en dicha normativa los aspectos antes indicados. Además aclara que **los insumos de producción local son aquellos bienes creados, elaborados, transformados o modificados en el territorio guatemalteco, que sirven de materia prima para la elaboración de una mercancía que será destinada a la exportación.**

Por lo tanto los beneficiarios de los regímenes establecidos en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, **cuando compren a un productor nacional un insumo, el cual utilicen en el proceso de producción de la mercancía que van a exportar, deben emitir las constancias de adquisición de insumos, toda vez que son compraventas de bienes no afectas al Impuesto al Valor Agregado, conforme el artículo 36 del Decreto arriba mencionado.**

Entonces se concluye que en estos casos no es aplicable la retención del Impuesto al Valor Agregado, por parte de los agentes retenedores, en virtud que la compra de insumo local no está afecta al Impuesto al Valor Agregado.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador de productos forestales, será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. Quiere decir que si el exportador tiene crédito fiscal debe restar el valor de las retenciones, y por el saldo resultante podrá solicitar la devolución, de acuerdo a lo indicado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal procedimiento será explicado en el último capítulo del presente informe. El agente de retención deberá presentar una declaración jurada de las operaciones realizadas, de las retenciones respectivas, del crédito fiscal sobre el cual corresponde su devolución o si tiene que enterar algún tributo.

3.3.3 Sector público

De igual manera, califica como agente retenedor al Sector Público, sin embargo, este no es de aplicación para los contribuyentes exportadores de productos forestales, al menos que exista una institución pública que exporte productos forestales.

3.3.4 Personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito

Se incluye también en esta categoría a los operadores de tarjetas de crédito o de débito, quienes pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjeta-habientes efectúen en los mismos. En Guatemala únicamente existen dos operadores de tarjetas de crédito, siendo estos VISA y CREDOMATIC.

Las entidades definidas en el párrafo anterior serán quienes actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, que paguen los tarjeta-habientes, a los establecimientos afiliados a ella, en consecuencia, de los pagos que realicen por cuenta de los tarjeta-habientes a los establecimientos afiliados a la red de operadores, retendrán el (15%) del Impuesto al Valor Agregado, incluido en el precio de venta, que se genere por la compra de bienes o adquisición de servicios efectuados por los tarjeta-habientes según la

cantidad expresada en el voucher de compra, entregándole la respectiva constancia de retención a su afiliado.

Los otros agentes de retención establecidos en esta ley, no procederán a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando la compra del bien o servicio se hubiere efectuado utilizando tarjeta de crédito o de débito para el pago del mismo, debiéndose proceder a aplicar únicamente la retención que establece el artículo 3 de la ley.

De acuerdo a lo anterior, si un exportador de productos forestales realiza compras de bienes y/o servicios, consistente en resina y paga con tarjeta de crédito o débito, éste no debe aplicar las retenciones de 65% y 15%, que señala el artículo 1 de la ley, sino que por mandato de ley, únicamente el operador de la tarjeta aplicará la retención del 15%, que corresponde al porcentaje de retención cuando se compra con tarjeta de débito o crédito.

Como ejemplo, se tiene que el tarjeta habiente Exportadora Palo Verde, S.A., posee una tarjeta CREDOMATIC y en enero de 2007, efectúa una compra en el establecimiento afiliado Insumos, S.A., el emisor de la tarjeta es CREDOMATIC. Dicho establecimiento afiliado presenta el voucher de compra que corresponde al tarjeta habiente Exportadora Palo Verde, S.A..

El emisor de la tarjeta (CREDOMATIC) retiene al establecimiento afiliado, Insumos, S.A., el 15% del Impuesto al Valor Agregado, este valor retenido deberá ser enterado ante la Administración Tributaria por parte del emisor de la tarjeta CREDOMATIC. El ejemplo se ilustra de la siguiente forma:

(Valores expresados en Quetzales)

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN	VALORES
Valor total de la factura	Compra del tarjeta habiente	15,000.00
IVA incluido en la factura	$(15,000.00 / 1.12 \times 12\%)$	1,607.14
Retención del IVA	$(1,607.14 \times 15\%)$	241.07
Valor a pagar al proveedor	$(15,000.00 - 1,741.07)$	14,758.93

Los establecimientos afiliados son responsables de enterar al fisco el 85% del Impuesto al Valor Agregado, que en este caso sería de un mil trescientos sesenta y seis quetzales con siete centavos (Q.1,366.07). El tarjeta-habiente no es responsable de enterar algún valor al fisco o de presentar algún reporte o información.

Los establecimientos afiliados deben llevar un buen control interno contable, de todas las operaciones realizadas con tarjetas de crédito, tomando en cuenta que son responsables del 85% del Impuesto al Valor Agregado de las respectivas facturas de ventas y de los vouchers. Dicho impuesto lo enterarán en la declaración mensual del impuesto al valor agregado.

La Administración Tributaria, mediante control cruzado podrá detectar que contribuyentes no han reportado el 85% del Impuesto al Valor Agregado. Los agentes de retención: VISA y CREDOMATIC, entregarán la constancia mensual de retenciones a los contribuyentes afiliados a la red de operadores. El contribuyente afiliado para documentar las retenciones que le efectúen, deberá exigir mensualmente dicha retención, tomando en cuenta que no le entregarán constancia de retención por cada operación con tarjeta de crédito.

Tomando en cuenta lo anterior, para cada registro se debe asignar una cuenta por cobrar para cada operador de tarjetas de crédito o débito.

Una nota importante que dispone este artículo es que los demás agentes de retención, no procederán a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando la compra del bien o servicio se hubiere efectuado utilizando tarjeta de crédito o de débito para el pago del mismo, debiéndose proceder a aplicar únicamente la retención que se establece en este artículo. Entonces cuando los contribuyentes exportadores compran bienes utilizando tarjetas de crédito o de débito no deben efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, ya que la retención de dicho impuesto, se la harán al establecimiento afiliado donde compraron los bienes, por parte de las operadoras de tarjetas de crédito o débito correspondientes.

De acuerdo a lo anterior la retención del Impuesto al Valor Agregado se la harán al establecimiento afiliado donde compraron los bienes, por parte de las operadoras de las tarjetas de crédito o de débito respectivas.

El Decreto número 20-2006, vino a fortalecer los mecanismos para un oportuno control en las ventas o prestación de servicios por medio de tarjetas de crédito, ya que anteriormente los establecimientos afiliados, no facturaban tales transacciones y con ello dejaban de enterar al fisco el impuesto resultante. En algún momento la Administración efectuó ajustes de este tipo, ya que mediante control cruzado con terceros, (CREDOMATIC) proporcionó la información relacionada con sus establecimientos afiliados, quienes no se encontraban facturando las ventas que eran pagadas por los clientes a través de sus tarjetas, siendo motivo de ajuste, pues constituyen ingresos no declarados en el Impuesto Sobre la Renta, y débito fiscal no declarado en el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto al caso de la adquisición de combustible, el artículo 4 establece que el agente de retención deberá retener el 1.5% del valor total de la factura, lógicamente incluyendo el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. El valor retenido se aplicará al Impuesto al Valor Agregado del período respectivo. El ejemplo se muestra de la siguiente manera:

(Valores expresados en Quetzales)

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN	VALORES
Valor total de la factura	Compra de combustible con tarjeta de débito, la cual tiene inmerso el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo	15,000.00
IVA incluido en la factura	$(15,000.00 / 1.12 \times 12\%)$	1,607.14
Retención del IVA	$(1,607.14 \times 1.5\%)$	24.10
Valor a pagar al proveedor	$(15,000.00 - 1,741.07)$	14,975.90

La Administración Tributaria le avisará al contribuyente cuando esté calificado como contribuyente especial para que proceda a actuar como agente retenedor y si procediera suspenderle la calidad de agente retenedor; también lo hará dicha administración.

3.3.5 Otros agentes de retención

Finalmente se indica en el artículo 6, que los contribuyentes que no se encuentra incluidos dentro de los artículos del 1 al 5 del Decreto número 20-2006 como agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado, y estén interesados en ser agentes retenedores podrán solicitar autorización; la Administración, **en un plazo de treinta días, deberá resolver la solicitud planteada.** Este plazo es congruente con lo que establece el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Tal solicitud la deberá realizar mediante formulario, sin embargo, dicho formulario hasta el 30 de junio de 2007, aun no ha sido proporcionado por la Administración Tributaria.

Los agentes autorizados, deberán retener en las compras al contado el 15% del Impuesto al Valor Agregado incluido en la factura, y pagarán al vendedor o prestador del servicio el 85% del Impuesto al Valor Agregado.

Los agentes de retención deben abstenerse de realizar retenciones por compras de bienes y/o servicios a otros agentes de retención, salvo que las mismas hayan sido pagadas con tarjeta de crédito y/o débito, en la cual aplicará la retención establecida para los operadores de tarjeta de crédito o débito. Respecto a la retención del 1.5%, por pagos de combustible, dicho porcentaje se aplica sobre el valor total de la factura.

Con base a lo analizado, es posible derivar que los contribuyentes considerados como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado son: Los exportadores habituales de bienes y servicios, los exportadores comprendidos en el Decreto número 29-89, Sector Público, personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito, contribuyentes especiales y otros agentes.

Según el artículo 1 del Decreto 20-2006, la Superintendencia de Administración Tributaria, debe llevar un registro de exportadores que tienen un promedio mensual de exportaciones igual o mayor a cien mil quetzales (Q.100,000.00); por tal razón se verificó en la Unidad de Registro de Exportadores, indicando que sí existe un registro de exportadores inscritos en el régimen especial, el cual contiene nombre de los exportadores, número de identificación tributaria y fecha de la inscripción en dicho registro.

Cuando los agentes retenedores referidos, realicen compras de bienes o adquieran servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios, emitirá la factura conforme lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; por lo tanto es preciso remitirse a la citada disposición legal, que en su parte conducente preceptúa: *“En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquiriente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración”*, la norma es clara en cuanto a que la factura debe ser emitida a favor del adquiriente en el momento de la entrega real del bien y de la misma forma será extendida la respectiva constancia de retención. Respecto al pago del Impuesto al Valor Agregado, éste nunca puede quedar como una cuenta por pagar, de conformidad con lo que establece el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: *“De la fecha de pago del impuesto. El impuesto de esta ley debe pagarse: 1) Por la permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura. Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien. Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración”*. Y deberá pagarse cada vez que se emita y entregue la factura, conjuntamente con la constancia de retención. Dicha constancia debe estar prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria, y en la misma se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

Para el caso de los exportadores, de resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período

impositivo en que realizó la retención, en el mismo plazo, los demás retenedores deberán enterar la totalidad el impuesto retenido a la Administración Tributaria.

Además de lo indicado, los agentes de retención están obligados a presentar una declaración jurada, la cual debe contener el número de identificación tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención y valor retenido y la fecha de cada retención realizada, debiendo ser presentada mensualmente aún y cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.

Cuando el proveedor haya realizado más de una transacción en el mismo mes calendario, deberá entregar la constancia de forma consolidada. Dicho documento debe contener el nombre, razón o denominación social y número de identificación tributaria del contribuyente que soportó la retención, importe neto del bien o servicio adquirido porcentaje de retención aplicado y monto del impuesto retenido y el número de la factura emitida o número de la transacción realizada. De la constancia de retención del Impuesto al Valor Agregado, se muestra un ejemplo en el anexo 6.

Es importante agregar que únicamente para los exportadores el impuesto retenido, puede ser compensado. La retención deber ser operada en el mismo período impositivo del Impuesto al Valor Agregado, en el que se declare la factura correspondiente.

Algo importante mencionar es que no pueden actuar como agentes de retención:

- a) Los que hayan sido sentenciados por delitos contra el patrimonio o contra el régimen tributario, mientras no hayan sido rehabilitados.
- b) Los fallidos o concursados mientras no hayan obtenido su rehabilitación.
- c) Los exportadores que no se hubieren inscrito ante la SAT en el registro de exportadores

Desde luego, los agentes de retención que no enteren a la SAT, el impuesto retenido en los plazos establecidos, estarán sujetos a las sanciones reguladas en el artículo 91 del Código Tributario y artículo 358 del Código Penal.

3.4 Su relación con la ley del Impuesto al Valor Agregado

Las retenciones que los agentes deben realizar según el Decreto número 20-2006, corresponden al Impuesto al Valor Agregado, es por eso que está vinculada la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto, se debe observar lo regulado en dicha ley, en cuanto a que si al vendedor de bienes o servicios le efectuaron retenciones del Impuesto al Valor Agregado, éste debe determinar el impuesto durante el período impositivo de conformidad con lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 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.

Al impuesto determinado deberá restar el monto del impuesto que le fue retenido, pagando el impuesto que resulte de dicha operación, adjuntando las constancias de retención.

Si de la determinación no resulta impuesto a pagar, ese crédito se sumará al siguiente período impositivo hasta agotarlo y no se podrá compensar con otros tributos. Únicamente los exportadores pueden compensar el impuesto retenido con su crédito fiscal sujeto a devolución, práctica que favorece a los exportadores pues implica que su crédito fiscal es recuperado en menos tiempo, que sí solicita la devolución a la Administración Tributaria.

Los proveedores que en un lapso de dos años consecutivos tengan un remanente de crédito fiscal, y no pueda ser compensado contra débitos, podrá solicitar a la Administración Tributaria que le apertura una cuenta bancaria a su nombre, con el objeto de que una vez le sea reconocida la procedencia de su crédito, se deposite la cantidad líquida y exigible, a efecto que el contribuyente pueda girar los pagos de otros impuestos.

El valor con el que aperturen la cuenta especial no podrá ser mayor al monto del total de las retenciones no compensadas en el período de 2 años. Esta cuenta será inembargable y si generaran intereses, estos serán del contribuyente y pagarán el Impuesto Sobre Productos Financieros.

Para ejemplificar y con el objetivo de que el lector comprenda como el contribuyente exportador debe liquidar el Impuesto al Valor Agregado, en el apéndice 1 se presenta el caso práctico de la exportadora Palo Viejo, S.A, que incluye varias operaciones que pueden resultar con relación al IVA, además contiene los registros en los libros de Compras y Servicios Recibidos, Ventas y Servicios Prestados, asientos contables en los libros Diario y Mayor, Declaración Jurada de Retenciones y Declaración Jurada y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado.

3.5 Formalidades de libros y registros

La ley del impuesto al valor agregado, establece que independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio, en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deben llevar un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, ya sea de forma manual o computarizada; asentadas las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponda la declaración presentada.

Es importante que los contribuyentes lleven al día los libros referidos, ya que la Administración Tributaria, impone multas cuando no se cumple con este requisito. Como ejemplo se cita el Criterio del Directorio 5.2: *“Al verificarse las obligaciones tributarias del contribuyente, se impuso la multa respectiva, por llevar el libro de compras en forma distinta de lo que establece la ley específica y no llevarlo al día, de conformidad con el artículo 94, incisos 7 y 8 del Código Tributario y el artículo 37 de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Criterio: El Directorio declaró sin lugar el recurso interpuesto, al establecer la existencia de las infracciones a las obligaciones tributarias formales del contribuyente”*.

Además deben abrir y mantener una cuenta especial para registrar el crédito fiscal, soportado en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, así mismo una cuenta para registrar el débito fiscal, cargado en las ventas y servicios que presten.

El reglamento de la referida ley, regula una serie de condiciones que se deben cumplir para que los libros de compras y servicios recibidos y libros de ventas y servicios prestados, sean llevados de forma correcta, toda vez que constituyen la base para preparar la declaración correspondiente.

3.5.1 Libro de compras y/o servicios recibidos

En el libro de compras y servicios recibidos, deben registrarse las compras o importaciones de bienes y adquisición de servicios que se vinculen a operaciones de ventas locales, de exportación y a personas exentas, con los datos mínimos siguientes:

- a) Serie, número y fecha de las facturas, notas de débito o de crédito, declaración aduanera de importación, escrituras públicas o facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.

Con las reformas a la ley del impuesto al valor agregado, contenidas en el Decreto 20-2006, se agregó como dato mínimo el de consignar en dicho Libro, el número de Serie; en virtud que dentro de las características que deben llevar las facturas de ventas, se encuentra la serie del documento, la cual debe ser distinta para cada establecimiento comercial. La Administración Tributaria, deja a criterio del contribuyente el número de serie que desea que lleve la factura, el cual puede ser numérico, alfabético o alfanumérico.

- b) Nit y nombre completo del vendedor o prestador del servicio, en caso de facturas especiales. Si el vendedor no tuviere NIT, se consignará el número de cédula de vecindad.

La modificación realizada a este requisito, es que anterior a la vigencia, establecía: “NIT y la identificación completa del vendedor (...)”, pudiendo el contribuyente consignar cualquier dato que lo identificara. Conforme a las revisiones realizadas por la Administración Tributaria, se observaba que quienes registraban los Libros, consignaban los nombres comerciales de los establecimientos, propiedad del vendedor. Sin embargo con la reforma deja claro que se debe registrar el nombre completo del vendedor.

- c) Precio neto (sin incluir el impuesto) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.
- d) IVA (crédito fiscal) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.

La información a que se refiere en las literales c) y d), fue también reformada con la vigencia del Decreto 20-2006 y a partir del 1 de julio de 2004, los contribuyentes deben realizar una separación de las compras, importaciones y adquisición de servicios, con relación al precio neto y al crédito fiscal.

Para los contribuyentes que asientan las operaciones en los libros de forma computarizada, es factible, pues deben agregar más columnas para cumplir con la disposición, sin embargo para los contribuyentes que utilizan libros en forma manual, es complicado, en vista que los libros que adquieren no tienen ningún cambio o agregado, imposibilitando el cumplimiento de las disposiciones. Por lo tanto se recomienda a los contribuyentes que habiliten libros en forma computarizada para no caer en incumplimiento de la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento.

Una nota importante, es que al finalizar cada período mensual, se debe efectuar un resumen, separando las compras y las importaciones de bienes y adquisición de servicios que corresponden a operaciones de ventas locales, de exportaciones y a

personas exentas.

Anterior a las reformas se establecía que se debía separar el monto total de las compras por las cuales procedía derecho al crédito fiscal, y por las cuales no procedía. Pero en la nueva disposición únicamente se debe hacer el resumen por el crédito fiscal que sí procede, diferenciando las compras de las importaciones, bienes y adquisiciones de servicios que corresponden a ventas locales, exportaciones y personas exentas.

A continuación se muestra un ejemplo de cómo deben registrarse los documentos en el libro de compras y servicios recibidos:

CUADRO 1

LIBRO DE COMPRAS Y/O SERVICIOS RECIBIDOS
(Valores expresados en Quetzales)

FECHA	SERIE	No.	TIPO DE DOCUMENTO	NIT	VENDEDOR O PRESTADOR DEL SERVICIO	COMPRA DE BIENES NO AFECTO	IVA CRÉDITO	COMPRA DE BIENES	IVA CRÉDITO	ADQUISICIÓN DE SERVICIOS	IVA CRÉDITO	IMPORTACIONES	IVA CRÉDITO
02/01/2007	A	348964	Factura	555333-0	Fertilizantes de Centroamérica, S.A.	16,800.00	0.00			0.00	0.00	0.00	0.00
03/01/2007	B	145	Factura	999222-0	Fundación para el Desarrollo Económico del Departamento de Zacapa			17,857.14	2,142.86				
04/01/2007	C	45678	Factura	333666-0	El Centinela, S.A.					10,000.00	1,200.00		
05/01/2007		56789136	Declaración Aduanera		Semillas, LTDA.							24,000.00	2,880.00
10/01/2007	D	980	Factura	5558888-0	Gasolinera la Perla, S.A.			892.86	107.14				
15/01/2007	E		Declaración Jurada 2031	666999-0	Perico Palotes			20,000.00	500.00				
18/01/2007	F	9876	Factura	553355-0	Asociación de Productores de Abono Orgánico ONG			4,821.43	578.57				
20/01/2007	G		Factura		Prometal S.A.			4,000.00	480.00				
23/01/2007	H	345	Factura	1111222-0	Transportes Manuelito					200.00	24.00		
27/01/2007		100	NC		Industrias del Pacífico			-1,000.00	-120.00				
31/01/2007	I	250	Factura	444777-0	San Gregorio S.A.			1,000.00	120.00				
TOTALES						16,800.00	0.00	47,571.43	3,808.57	10,200.00	1,224.00	24,000.00	2,880.00

RESUMEN

OPERACIONES NO AFECTAS

COMPRA DE BIENES 16,800.00

OPERACIONES LOCALES

COMPRA DE BIENES 47,571.43

ADQUISICIÓN DE SERVICIOS 10,200.00

OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

IMPORTACIONES 24,000.00

TOTAL 98,571.43

3.5.2 Libro de ventas y/o servicios prestados

Respecto al Libro de Ventas y Servicios Prestados, se deben registrar los datos siguientes:

- a) Serie, número y fecha de la factura, nota de débito, nota de crédito, que respalden las ventas efectuadas y los servicios prestados.

De igual forma que en el Libro de Compras y Servicios Recibidos, en el Libro de Ventas y Servicios Prestados, debe consignarse el número de serie, como algo nuevo que se agregó en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- b) NIT y nombre completo del comprador.
- c) Valor total de las exportaciones y de las ventas exentas.
- d) Precio neto (sin incluir el impuesto), de las ventas de bienes y de los servicios prestados.
- e) IVA (débito fiscal), correspondiente a las ventas y las prestaciones de servicios.

Si el contribuyente registra las operaciones de forma consolidada, que significa registrar en su solo libro todas las facturas de ventas emitidas, deberá utilizar un renglón para cada tipo de documento, indicando el primero número y el último del tipo de documento emitido de que se trate y el de serie. Cuando sea haga de esta manera, no es necesario que consigne el Número de Identificación Tributaria del comprador.

Como ejemplo de cómo se registran los asientos en el Libro de Ventas y Servicios Prestados:

CUADRO 2

LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS

(Valores expresados en Quetzales)

FECHA	SERIE	TIPO DE DOCUMENTO	No.	COMPRADOR	EXPORTACIONES	VENTAS EXENTAS	VENTAS DE BIENES	DEBITO FISCAL	SERVICIOS PRESTADOS	DEBITO FISCAL
05/01/2007	PV	Factura	345098	Universidad de San Carlos de Guatemala			50,482.14	6,057.86		
08/01/2007	PV	Factura	345100	Palo Viejo, S.A.			13,392.86	1,607.14		
09/01/2007	PV	Factura	345101	Williamson Special, LTD.	2,500,000.00					
					2,500,000.00	0.00	63,875.00	7,665.00	0.00	0.00

En congruencia con la ley del impuesto al valor agregado, el Decreto 20-2006, establece que dentro de las obligaciones de los agentes de retención se encuentra la de llevar en la contabilidad, un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas. Tal indicación causó duda en los contribuyentes, si debían autorizar otro libro o las retenciones debían ser registradas en el libro de compras y servicios recibidos. Sin embargo se aclara que lo que deben hacer es registrar todas las retenciones en los libros de contabilidad, (Diario, Mayor, Estados Financieros). El reglamento de la referida ley, **indica que los agentes de retención están obligados a llevar contabilidad conforme al Código de Comercio u otras leyes, y deben abrir y mantener cuentas especiales para registrar el impuesto retenido en las compras de bienes y adquisición de servicios y las soportarán con las respectivas constancias de retención que emitan.** En el caso de los agentes retenedores la cuenta se llamará “IVA – Retenciones por Pagar” y para los proveedores “IVA – Retenciones por compensar”. .

En los casos de contribuyentes exportadores, como por lo regular tienen remanentes de crédito fiscal, ellos no pagan el impuesto retenido, sino que lo compensan con el crédito fiscal acumulado. En ese sentido, se debe hacer una regularización de cuentas del impuesto al valor agregado

Finalmente cabe indicar, que el Decreto 20-2006, adiciona al Decreto número 6-91, el artículo 112 “A”, el cual se refiere que dentro de las obligaciones de los responsables se encuentran la de conservar en forma ordenada mientras no haya transcurrido el plazo de

prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, rehacer los registros en caso de destrucción, pérdida, deterioro, entre otros.

3.6 Contabilización

Como ya se indicó anteriormente el contribuyente debe registrar en los libros de contabilidad, las retenciones realizadas, a continuación se muestran ejemplos de cómo debe realizar dichos registros:

PALO NEGRO, (exportadora de productos forestales) está activada como agente de retención del IVA., adquiere hoy los siguientes bienes y servicios:

- a) Compra en efectivo de productos por Q.10,080.00, su proveedor le informa que debe efectuar la retención del ISR.
- b) Compra una máquina para el proceso productivo por valor de Q.22,400.00, el proveedor le informa que hace pagos directos del ISR.
- c) Pagó los servicios de fletes y acarreos de mercadería por Q.2,240.00, su proveedor del servicio le informa que hace pagos trimestrales de l ISR.

Cálculo de las retenciones del IVA:

- a) Productos:

Precio neto de operación del bien Q. 9,000.00

Impuesto al valor agregado Q. 1,080.00

Valor a retener (Q.1,080.00*0.65) Q. 702.00

- b) Otros productos:

Precio neto de operación (Maquina) Q.20,000.00

Impuesto al valor agregado Q. 2,400.00

Valor a retener (Q.2,400.00*0.15) Q. 360.00

c) Servicios

Precio neto de operación (Servicio) Q. 2,000.00

Impuesto al valor agregado Q. 240.00

Valor a retener (Q.240.00*0.15) Q. 36.00

El asiento contable sería el siguiente :

Compras	9,000.00	
Maquinaria y equipo	20,000.00	
Fletes y acarreo	2,000.00	
IVA crédito fiscal	3,720.00	
Caja y Bancos		33,172.00
Retenciones ISR		450.00
IVA retenciones x pagar		<u>1,098.00</u>
	<u>34,720.00</u>	<u>34,720.00</u>

Registro por compra de productos y otros, conforme facturas

CAPITULO IV

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA BANCARIZACIÓN

4.1 Antecedentes en el contexto internacional

4.1.1 Experiencia en Perú

La bancarización significa utilizar intensivamente al sistema financiero para facilitar las transacciones efectuadas entre los agentes económicos. Este proceso permite evitar el uso del dinero físico. La bancarización influye directamente en el crecimiento económico de un país.

En el caso peruano, el indicador de bancarización (depósitos/PBI) se encuentra actualmente en alrededor del 25%.

La "Bancarización" es importante para un país pues permite impulsar la formalización de la economía vía la canalización por el sistema financiero de gran parte de las transacciones realizadas, promover la documentación de operaciones entre agentes económicos, reducir la evasión y la informalidad en la medida que potencia la fiscalización, al servir como fuente de información; y desincentivar la realización de operaciones marginadas y simuladas.

Cabe mencionar que internacionalmente se ha demostrado que existe una innegable relación entre los niveles de bancarización y de evasión tributaria. Por otro lado, el desarrollo tecnológico y económico actual del sector financiero, genera un marco adecuado para la implementación de la medida.

En el Perú, el Decreto Legislativo 939 regula la utilización de medios de pago bancarios para evitar la evasión (Bancarización de la economía). Dicha norma obliga la cancelación de operaciones superiores a determinado importe, a través del sistema bancario.

Entre los medios de pago que se consideran están:

- a) Depósitos en cuentas.
- b) Giros o transferencias de fondos.
- c) Órdenes de pago.
- d) Tarjetas de débito expedidas en el país.
- e) Tarjetas de crédito expedidas en el país.
- f) Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente.

Asimismo, se establece que los notarios y jueces de paz incluyan, en los documentos en los que participen, el detalle del medio de pago que se utilizó, independientemente del monto transado. Por otro lado, incorpora la obligación para que en todo préstamo se utilice un medio de pago para acreditar la recepción y la devolución del dinero.

En caso no se utilice los medios de pago a que se refiere dicha norma, no se reconoce el crédito fiscal del IGV así como el costo y/o gasto para el Impuesto Sobre la Renta. Tampoco, solicitar devoluciones de impuestos.

Asimismo, los préstamos que hayan sido otorgados sin utilizar los medios de pago autorizados, no podrán ser utilizados como sustentos de incrementos patrimoniales o de una mayor disponibilidad de ingresos por parte de los contribuyentes.⁴³

4.1.2 Experiencia en Argentina

En Argentina, a partir del 15 de enero de 2001, se aplican las disposiciones que limitan la posibilidad de pagos, totales o parciales, por sumas superiores a diez mil pesos o su equivalente en moneda extranjera. Se establece que no tendrán efectos entre las partes ni frente a terceros aquellos pagos superiores a la cifra indicada, que no sean efectuados

⁴³Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en línea): Perú <http://www.sunat.gob.pe/gestionTransparente/informeGestion/Gestion2001-2005.pdf> (Consulta: 7 de marzo de 2007).

mediante:

- a) Depósitos en cuentas de entidades financieras.
- b) Giros o transferencias bancarias.
- c) Cheques o cheques cancelatorios.
- d) Tarjetas de crédito.
- e) Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Se exceptúan de lo antes establecido los pagos efectuados ante: entidades financieras y los realizados ante un juez nacional o provincial en los expedientes que ante él tramitan.

4.2 Razones para su establecimiento en Guatemala

En la práctica, se ha observado que los exportadores realizan pagos por cantidades elevadas, sin ningún documento que respalde el pago.

La Administración Tributaria, de nuestro país en su papel fiscalizador, usualmente requiere de los contribuyentes exportadores que solicitan devolución de crédito fiscal, la presentación de los documentos que respalden los pagos por las compras realizadas, sin embargo, éstos aducen que los realizan en efectivo. De tal suerte que no es posible determinar si realmente la transacción fue realizada.

En otros países se mencionó con anterioridad, que la bancarización ha venido a reducir la evasión, al servir como fuente de información y desincentivar la realización de operaciones simuladas. Esa es una de las razones, por las que se ha implementado en Guatemala.

Cabe agregar que la Administración Tributaria, tiene la facultad para requerir información a los contribuyentes exportadores, de conformidad con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el segundo párrafo del artículo 24, que en lo conducente dice: “(...) *Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de*

impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisadas por la autoridad competente de conformidad con la ley (...)”, y la autoridad competente para verificar la documentación relacionada con el pago de los impuestos (con algunas excepciones) es la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo preceptuado en su Ley Orgánica, en cuanto a que es su función realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos.

Así mismo, su Reglamento, dispone que la Intendencia de Fiscalización, sea la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad ha vertido el siguiente criterio: “...*debe ponerse atención en la primera parte del artículo 24 de la Constitución que se refiere a la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros. El hecho de referirse directamente a persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carecer privado; las contabilidades y documentos mercantiles no tienen este carácter, se rigen por el artículo 43 de la Carta Magna, que reconocer la libertad de industria y de comercio, pero con las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades, nunca podrían garantizar que las empresas (sic) de esa índole cumplen con la Ley, ni informar a los Tribunales competentes, cuando las infracciones caigan bajo aquella jurisdicción, y desnaturalizará el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las autoridades correspondientes y permitan a los comerciantes formar títulos y probanzas, con eficacia frente a otras personas. (Título III Libro II Código de Comercio y Artículos 189 y 327, inciso 5º., del Código Procesal Civil y Mercantil). La disposición relativa a que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisadas por la autoridad competente de conformidad con la ley, no es una disposición exceptiva, sino normativa de una situación distinta de la*

anteriormente comentada, por lo que no excluye a otras actividades que no enumera. Por otra parte, la Constitución impone al Estado, como fin supremo el bien común (Artículo 2º.) y específicamente, la defensa de los consumidores en cuanto a la preservación de sus legítimos intereses económicos, estableciendo que su régimen económico y social se funda en principios de orden social (Artículo 118) por lo que, aún cuando el artículo 24 constitucional fuera aplicable a las contabilidades y libros de empresas, (sic) esta garantía no podría llegar al extremo de hacer nugatoria la obligación que impone al estado el inciso i) del artículo 119 de la propia Constitución y lo dispuesto por los otros artículos de ella citados, por lo que, para este caso específico, tendrían que prevalecer las disposiciones de los artículos 118 y 199 por cumplir con un deber de interés social...” Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página 8, sentencia: 17-09-86.⁴⁴

No obstante lo anterior, a la fecha de la emisión del Decreto 20-2006, no se podrá exigir que los pagos se realicen a través del Sistema Financiero, ni obligar a los contribuyentes a demostrar el pago. Lo que obviamente elimina la posibilidad de las transacciones simuladas.

4.3 Requisitos en los medios de pago para la deducción de costos y gastos

La bancarización en materia tributaria, obliga a los contribuyentes a que respalden a través de cualquier medio del sistema bancario, los costos y gastos, cuando las transacciones sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00) en el entendido que si no lo hacen de esa manera, el gasto, se consideraría no deducible para el impuesto sobre la renta y se perdería el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. Dichos pagos deben realizarse mediante cheques, cheques de caja, tarjeta de crédito o débito, giros, transferencias, etc., independientemente de la documentación legal que corresponda.

Además, se ha previsto cuando se realicen operaciones que generen obligaciones tributarias, pero, que impliquen un pago, se deben formalizar en escritura pública; tal es el

⁴⁴ Corte de Constitucionalidad de Guatemala. *Constitución Política de la República de Guatemala y su Interpretación por la Corte de Constitucionalidad*. (Guatemala: Editorial Servipresna, septiembre, 2002), p. 37 y 38

caso de operaciones por medio de permuta o mutuo de bienes no dinerarios.

El uso de efectivo para pagos mayores de cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00) no está restringido, siempre y cuando, no constituyan costos y gastos deducibles, o soporten la solicitud de devolución de crédito fiscal o representen egresos con efectos tributarios.

4.4 Obligación de registros y archivo

Para efectos tributarios, los contribuyentes están obligados a conservar sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, y todo documento que compruebe las operaciones bancarias realizadas, pudiendo ser cheques, vouchers, giros, cheques de caja, etc.; ya que es el plazo durante el cual tiene derecho la Administración Tributaria, para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. No obsta señalar que para los contribuyentes que obtengan la calidad de comerciantes, deben atender también el plazo establecido en el Código de Comercio, no menor a cinco años.

Así mismo las transacciones deben ser registradas en los Libros de Contabilidad, de conformidad con lo que establece el Código de Comercio, referente a que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo al sistema de partida doble.

CAPITULO V

REGIMENES DE DEVOLUCIONES DE CRÉDITO FISCAL

5.1 El crédito fiscal

5.1.1 Marco doctrinal

El impuesto al valor agregado (IVA), consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto exactamente proporcional al precio de los mismos, cualesquiera que sean el número de las transacciones realizadas en el proceso de producción y distribución precedente a la imposición. El IVA se exige sobre cada transacción, calculado sobre el precio del bien o servicio utilizado, al tipo aplicable, previa deducción del IVA que ha gravado directamente sobre el costo de los diversos elementos constitutivos del precio.⁴⁵

El IVA se aplica sobre el precio de venta de bienes, pero el vendedor tiene el derecho de deducir el IVA pagado por sus compras, liquidando al tesoro la diferencia que corresponde a la fracción de valor añadido que ha creado.⁴⁶ Dicho valor es lo que se entiende **como crédito fiscal**, que representa todo aquel impuesto que sea facturado y que resulte computable como tal. En otras palabras podemos decir que no todo impuesto facturado constituirá un crédito fiscal.⁴⁷

Al respecto, también Catalina García Vizcaíno, señala que “el crédito fiscal consiste en el IVA facturado por los proveedores (etapa anterior), que el mecanismo de liquidación de este impuesto permite deducir del débito fiscal. El crédito fiscal se genera por las ventas, locaciones o prestaciones que terceros le han facturado al contribuyente, a fin de que únicamente se tribute por el valor agregado relativo a la etapa sobre la cual se está liquidando el impuesto.

⁴⁵ Tulio, Rosembuj. El Iva y el Profesional. (Barcelona, Ediciones Ceac, S.A., 1987), p. 9

⁴⁶ Ibidem, p. 10

⁴⁷ Federico A. Enrico y Guillermo Rodríguez Usé. Análisis del Impuesto al Valor Agregado. 2ª ed. (Buenos Aires: La Ley S.A. 2005) p. 7 y 9.

Los requisitos de procedencia del cómputo del crédito fiscal, en general son los siguientes:

- a) Discriminación del IVA en la factura o documento equivalente, y constancia en éstos de los números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación;
- b) Vinculación con operaciones gravadas, cualquiera que fuese la etapa de su aplicación, no procede si se vincula con operaciones exentas o no gravadas;
- c) Carácter de responsable inscripto de quien efectúa su cómputo. La categoría de responsable no inscripto se halla suprimida por la ley;
- d) Perfeccionamiento del hecho imponible para el vendedor, importador o locador o prestador respecto de las operaciones que generen crédito fiscal; y
- e) No puede exceder del importe que surja de aplicar la alícuota vigente al momento de perfeccionamiento del hecho imponible en las operaciones que dan origen al crédito fiscal.

Si las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicio que dan lugar al crédito fiscal son destinadas indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas, y su apropiación a unas u otras no es posible, el cómputo respectivo sólo procede respecto de la proporción correspondiente a las primeras.

En la mayoría de leyes de otros países, como en el caso de Argentina, se sigue el criterio de integración financiera, que se refiere a que “el derecho al crédito fiscal nace en el momento de la adquisición de los bienes afectados a una actividad gravada (en cuanto se cumplan los recaudos referidos), sin que adquiera relevancia para su cómputo el hecho de que por un siniestro posterior tales bienes resulten dañados, o se pierdan o desaparezcan”.⁴⁸

⁴⁸ Catalina, García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo III 3ª. ed. (Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005) p. 373

Con relación al asunto, la Corte Suprema de Argentina, ha mantenido, que “el crédito fiscal no es un verdadero crédito del sujeto pasivo que puede reclamar el todo supuesto, sino que es tan sólo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley dentro del sistema de liquidación del IVA, lo cual requiere que deba operar en relación necesaria con el débito, puesto que sólo de la conjugación de ambos habrá de resultar un saldo que pueda ser, en su caso, de libre disposición. El crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el cual aquél permita ser imputado y ello implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en que el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no sólo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones”.⁴⁹

Respecto al tratamiento fiscal de los exportadores, “el régimen tiende a favorecer la balanza de pagos. Adopta el criterio de imposición del “país de destino”, así como el principio de que no se deben exportar impuestos, por lo cual, más que de “exención”, corresponde hablar de “tasa cero”, de modo que las exportaciones no sólo no tributen IVA, sino que también permitan el cómputo de crédito fiscal”.

Se entiende por exportador “a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero”. Son exportadores puros los que limitan todas sus operaciones de venta al mercado externo, en tanto que los exportadores “impuros” son aquellos que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo.

En ese sentido, en muchos casos, la ley establece un régimen especial de recuperación del IVA para los exportadores y aquellos, que realicen operaciones que se asimilen a la exportación, para lo cual deben cumplir ciertos requisitos de modo que los exportadores pueden computar: Contra el IVA que en definitiva adeuden por sus operaciones gravadas; el IVA por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que las hubiera sido facturado, en la

⁴⁹ Ibidem p. 373.

medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

Si tal compensación no pudiera ser realizada o sólo se la efectuara parcialmente previa inscripción en la Administración Tributaria, le será acreditado contra otros impuestos o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables.

Tal acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar, sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto del mes en que se efectúa la exportación, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía “respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo”⁵⁰

“El IVA es un gravamen jurídico y técnicamente trasladable; multifásico o polifásico no acumulable, de manera tal que el consumidor final es el que sufre la carga efectiva del tributo, abona por este concepto exclusivamente la tasa que corresponda sobre el mayor valor que se incorporó en las distintas etapas económicas.

Se considera que la neutralidad absoluta sólo se consigue si se aplica un tipo impositivo único y que la diversidad de tipos, además de impedir este resultado, hace más complejo el funcionamiento del impuesto y puede llevar a invalidar las ventajas teóricas del mismo. A diferencia de otros impuestos, como el provincial sobre los ingresos brutos, que al ser multifásico acumulativo, genera el efecto denominado piramidal o de cascada, aplicándose impuesto sobre impuesto. En el IVA, ese efecto piramidal se elimina mediante el mecanismo del débito fiscal y del crédito fiscal. Por lo tanto al precio debe añadirse el IVA y el comprador debe pagar precio más IVA. Cuando éste, a su vez, vende, debe añadir el IVA al nuevo precio (será su débito fiscal) pero podrá deducir el que pagó en la etapa anterior (que será su crédito fiscal). Solo darán lugar a cómputo de crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la

⁵⁰ Ibidem p. 389, 390 y 391.

medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera que fuese la etapa de su aplicación.

Doctrinariamente, para el caso de las exportaciones, se recomienda el establecimiento de una tasa impositiva de 0%, es decir, para que queden gravadas y no se les de el tratamiento de exentas. Este tipo se aplicaría a aquellas operaciones que se quieren que no soporten el impuesto, pero que sí puedan deducir el importe correspondiente a sus adquisiciones. Si las exportaciones estuvieran exentas, por definición no darían derecho a deducir el impuesto correspondiente a las compras; en cambio, si están sujetas, aunque no originen débitos, dan derecho a crédito fiscal deducible. Si el contribuyente que las realiza efectúa otras operaciones gravadas, el impuesto relativo a las compras podrá deducirse de ellas y no se aplicará la regla de prorrata y en caso contrario, si el impuesto correspondiente a las operaciones sujetas no es suficiente, deberá devolverse el impuesto no deducido.

En principio general referido a no exportar impuestos exige, en el impuesto al valor agregado, ese régimen especial. En primer lugar debe tenerse presente que las exportaciones están exentas del IVA es decir que al precio de exportación no debe añadirse gravamen alguno. Sin embargo, en ese precio se encuentra incorporado el impuesto al valor agregado que ha sido pagado por el exportador en su compra en el mercado interno. Como se ha dicho, el principio general es que si una actividad se encuentra exenta no puede utilizarse como crédito fiscal el IVA abonado, con lo cual el exportador no podría utilizar el IVA abonado, que pasaría a ser un costo.

Ese efecto se evita mediante el mecanismo en el cual los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o cualquier etapa en la consecución de las mismas les hubieran sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiere sido ya utilizado por el responsable. Si la compensación permitida no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Tributaria o en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia

a favor de terceros responsables.

El tecnicismo jurídico propuesto por la doctrina, es que las exportaciones no sean consideradas como operaciones exentas, tal como se contempla en el numeral 2 del artículo 7 de la Ley en el caso de Guatemala, sino más bien, que éstas queden gravadas con una tasa cero, por consiguiente, en la factura no se agregaría IVA alguno, pero se podría recuperar el Crédito Fiscal generado por sus operaciones en el mercado interno.⁵¹

5.1.2 Tratamiento según la ley del impuesto al valor agregado

La ley del impuesto al valor agregado, define el crédito fiscal como la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

Además regula los casos en que procede su reconocimiento en general, y señala cuando es sujeto de devolución para los exportadores y a quienes venden a entidades exentas. La condición para dicha devolución, es que las adquisiciones que los generan, estén vinculadas al proceso productivo o de comercialización.

El artículo 22 del reglamento de la ley, particulariza de mejor manera, los casos de improcedencia de devolución del crédito fiscal. No obstante ello, también causa cierta confusión, entre la procedencia del crédito fiscal en cuanto a su compensación con el débito fiscal, y la procedencia del crédito fiscal en cuanto a su devolución, tomando en cuenta, que el artículo 16 de la ley, regula en solo artículo dos circunstancias. Primero la procedencia del crédito fiscal en general, y en segunda instancia, la procedencia de la devolución del crédito fiscal para el caso de los exportadores.

No cabe duda, que quienes redactaron el artículo 16 de la ley y el artículo 22 del reglamento, carecieron de la claridad y precisión que se requiere en su aplicación.

⁵¹ Mario Augusto, Saccone. Manual de Derecho Tributario. 2ª. ed. (Buenos Aires: La Ley, S.A., 2005), p. 315, 317 y 318.

El artículo 16 de la Ley a partir del tercer párrafo, establece: “...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, vinculadas con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.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 del 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.....”.

No cabe que el artículo antes descrito, es bastante confuso, por cuanto, no separa adecuadamente la procedencia del crédito fiscal compensable con débitos fiscales, con la procedencia del crédito fiscal con efectos de devolución, pues mezcla las dos circunstancias. Por aparte, también pareciera ser que las actividades necesarias, son aquellas, en las cuales resulte imposible la producción o comercialización, es decir, como que los gastos necesarios, resultan ser equivalentes a indispensables o imprescindibles, cuestión que confunde aún más.

Por su lado, el artículo 22 del reglamento expresa: “De conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la Ley, no generará crédito fiscal e 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 o 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.”

El numeral 3 del artículo arriba descrito, pareciera que no incluye los gastos relacionados con los vehículos que pudieran utilizarse para apoyar el proceso productivo, pues solo hace mención a la comercialización.

Las últimas reformas introducidas a través del Decreto 20-2006, incorporaron ciertos requisitos de carácter formal para el caso de notas de débito y/o crédito, las cuales deben de emitirse dentro del plazo de dos meses posteriores a la fecha de la factura e incluir la firma y sello de recepción. Naturalmente la falta del registro contable dentro del plazo establecido, impide que se reconozca el crédito fiscal.

No obstante, cuando ha transcurrido el plazo indicado, y se produce una devolución o un descuento, dado el mandato legal, que establece que en el precio está incluido el IVA,

ocasionaba un doble efecto en el crédito o en el débito, según el caso, por cuanto, ya no era posible la modificación, señalada en el artículo 17 de la Ley. Ante ello, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dictó el criterio administrativo, respecto a la emisión de notas de abono para documentar las modificaciones o cancelaciones de operaciones efectuadas, cuando las facturas que les dio origen excedan de dos meses de emitidas. Este criterio, textualmente dice: *“Derivado de la reforma al artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por el artículo 40 del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República no puede emitirse notas de crédito después de dos meses, contados a partir de la fecha en que fue emitida la factura que será modificada o cancelada; por lo tanto los contribuyentes podrán emitir notas de abono, previa autorización de la Administración Tributaria, exclusivamente para documentar modificaciones o cancelaciones de operaciones facturadas, cuando las facturas que les dio origen excedan de dos meses de emitidas. En dichas Notas de Abono deberá consignarse el número y la fecha de la factura por la cual se emite y deben contener, como mínimo, los requisitos siguientes: a) Identificación del documento: NOTA DE ABONO, b) Los requisitos del numeral 2 al 9 indicados en el artículo 32 del Acuerdo Gubernativo número 424-2006, c) Motivo de la emisión, d) Valor del abono sin incluir el IVA; y e) La leyenda impresa “NO INCLUYE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR EXCEDER DE DOS MESES LA FACTURA QUE LE DIO ORIGEN”.*

De tal manera que al producirse una devolución después de dos meses de facturadas, es procedente emitir una nota de abono, sin embargo, no se recupera el impuesto al valor agregado ya pagado.

Para que sea procedente el reconocimiento del crédito fiscal se debe cumplir con una serie de requisitos, siendo estos los siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado con documentos ya sean facturas, facturas especiales, notas de crédito, impresas por imprentas y contribuyentes que autoimpriman y que estén inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, recibos de pago por importaciones

o escrituras públicas (testimonio);⁵²

- b) Que los documentos referidos, contengan el nombre del contribuyente y el número de identificación tributaria (NIT);⁵³
- c) Detallar concepto, unidades, valores; y
- d) Debe estar registrado en libro de compras y estar como una cuenta por cobrar en los libros de contabilidad.

Si uno de los requisitos indicados no se cumple no es procedente su reconocimiento, el cual debe ser reportado como máximo en los dos meses inmediatos siguientes. Si no se cumple con este plazo, el contribuyente no tiene derecho a la compensación, o a la devolución del crédito fiscal. En las declaraciones del impuesto, se debe mostrar por separado la liquidación de los débitos y créditos fiscales por cada una de las actividades.

El saldo del crédito fiscal puede trasladarse a sucesivos períodos impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procede devolución del crédito fiscal. Sin embargo, la devolución del crédito fiscal, si procede en el caso de los contribuyentes que se dedican a la exportación de conformidad con el artículo 23 de la Ley del impuesto al valor agregado.

El mecanismo utilizado en Guatemala, con ciertas variaciones, es muy parecido al normado en la República de Chile, pues el crédito fiscal corresponde al impuesto soportado en alguno de los siguientes documentos: facturas de proveedores, facturas de compras (que podrían ser equivalentes a las facturas especiales), notas de débito y de crédito recibidas que acrediten adquisiciones o utilización de servicios efectuados en el período tributario

⁵² En virtud que el contribuyente tiene la obligación de respaldar documentalmente toda operación contable con el objeto de dejar constancia de las operaciones realizadas, para que sea posible su verificación al momento de una revisión de índole tributaria. El Registro Fiscal de Imprentas, se creó con el objeto de llevar el control de las imprentas y de las personas individuales o jurídicas autoimpresores, que se dedican a la impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o notas de crédito y otros documentos establecidos en las leyes tributarias, cuya impresión requiere autorización de la Administración Tributaria.

⁵³ En la reforma se eliminó como requisito que tuviera el número de cédula de la persona a quien se le emite la factura, aunque en la práctica, se observó que los contribuyentes no utilizaban el número de cédula, sino que siempre indican su número de identificación tributaria. Esta indicación es para que la Administración Tributaria, tenga la certeza de que el crédito fiscal que se está reclamando, realmente le corresponde a determinado contribuyente y no que se reclamen créditos fiscales que corresponden a terceros.

respectivo, pólizas o declaraciones aduaneras de importación.

A manera de conclusión y para que el lector comprenda mejor lo expuesto, se considera necesario citar a Deloitte/Lara, Aranky, Ramos & Asociados, quienes realizaron una comparación de las disposiciones legales contenidas en la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento. Dicha comparación se presenta en el siguiente cuadro, el cual contiene de forma resumida la procedencia del crédito fiscal, desde el punto de vista de la ley y lo normado en el reglamento, ambos debieron tener congruencia, sin embargo se observa que la ley entra en contraposición con el reglamento⁵⁴.

CUADRO 3
PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL

LEY			REGLAMENTO		
CRÉDITO FISCAL POR COSTOS Y GASTOS			CRÉDITO FISCAL POR COSTOS Y GASTOS		
OPERACIONES	COMPENSACIÓN	DEVOLUCIÓN	OPERACIONES	COMPENSACIÓN	DEVOLUCIÓN
PRODUCCIÓN	SI	SI	PRODUCCIÓN	SI	SI
COMERCIALIZACIÓN	SI	SI	COMERCIALIZACIÓN	SI	SI
PRESTACIÓN DE SERVICIOS	SI	N/A	PRESTACIÓN DE SERVICIOS	SI	N/A
ADMINISTRACIÓN	SI	NO	ADMINISTRACIÓN	NO	NO
GASTOS DE VEHÍCULOS	SI	SI	GASTOS DE VEHÍCULOS	NO	NO
CRÉDITO FISCAL POR ACTIVOS FIJOS			CRÉDITO FISCAL POR ACTIVOS FIJOS		
OPERACIONES	COMPENSACIÓN	DEVOLUCIÓN	OPERACIONES	COMPENSACIÓN	DEVOLUCIÓN
PRODUCCIÓN	SI	SI	PRODUCCIÓN	NO	NO
COMERCIALIZACIÓN	SI	SI	COMERCIALIZACIÓN	SI	SI
PRESTACIÓN DE SERVICIOS	SI	N/A	PRESTACIÓN DE SERVICIOS	SI	N/A
ADMINISTRACIÓN	NO	NO	ADMINISTRACIÓN	NO	NO

De la comparación se concluye que de conformidad con la ley del IVA, el crédito fiscal generado por gastos de administración y de vehículos es procedente su reconocimiento, sin embargo el reglamento no lo incluye.

⁵⁴ Seminario Aspectos Críticos del IVA, Deloitte/Lara, Aranky, Ramos & Asociados, S.C. (Guatemala, noviembre, 2007).

De la misma forma la ley contempla el reconocimiento del crédito fiscal por los gastos administrativos relacionados con la compra de activos fijos, pero el reglamento no lo contempla.

Además se indica que no es procedente el reconocimiento del crédito fiscal generado en la compra de activos fijos, cuando estén directamente vinculados al proceso de producción; sin embargo tal disposición no está clara en el reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.

5.1.3 Regímenes de devolución del crédito fiscal

En las últimas reformas a la Ley del impuesto al valor agregado, incluidas en el Decreto 20-2006, se regulan varios regímenes de devolución, particularmente los siguientes:

- a) Régimen general;
- b) Régimen especial; y
- c) Régimen optativo.

El cambio incorporado por el Decreto 20-2006, fue incluir el último de los regímenes mencionados.

5.2 Régimen de devolución general

Este régimen es de aplicación para los contribuyentes con exportaciones menores al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas anuales, que no puedan compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben en sus ventas locales.

En este caso, deben solicitar la devolución, por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, cuando el crédito se haya generado por la adquisición de insumos o por gastos directamente vinculados al proceso productivo y comercialización.

También para tener derecho a la devolución deben formar parte de un registro de exportadores que la Administración Tributaria lleva. Esta a la vez informa al Banco de Guatemala, por medios magnéticos acerca de quienes están registrados en él. El banco atiende las devoluciones mediante la cuenta “*Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal de exportadores*”, que acredita con el ocho por ciento (8%) de los ingresos depositados diariamente por concepto del impuesto al valor agregado.

La devolución del crédito fiscal a los exportadores no procede cuando la Administración Tributaria detecta algunas irregularidades, entre tantas, que la autorización para la emisión de las facturas fue realizada con base a documentación falsa, o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes.

Tampoco procede la devolución, cuando el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, por lo tanto debe adjuntar a su solicitud, copias de los cheques, estados de cuenta, o cualquier medio o forma de pago por medio del sistema bancario. Cuando el pago se realice en efectivo puede incluirse la documentación según corresponda: retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras.

5.2.1 Requisitos formales de la solicitud

De conformidad con el artículo 23 “A” de la Ley, la solicitud debe gestionarse por períodos impositivos vencidos acumulados en forma trimestral o semestral, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador, a la cual se acompaña la siguiente documentación:

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

A requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:

- a) Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del impuesto al valor agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.
- b) De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Todos los documentos antes indicados, deben presentarse ante la Administración Tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, son devueltos al contribuyente y

se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.

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

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

Si la SAT no resuelve en los plazos referidos, la petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, pudiendo el exportador impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa.

5.2.2 Procedimientos de verificación y autorización de la devolución

La Administración Tributaria para proceder a autorizar la devolución del crédito fiscal, solicitado bajo el régimen general, debe determinar los siguientes aspectos:

- a) Que el expediente radicado por el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en la ley;
- b) Que el contribuyente ha cumplido con la presentación oportuna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado;
- c) Que los créditos y débitos fiscales declarados por el contribuyente estén debidamente registrados en sus libros contables;

- d) Que se hayan considerado adecuadamente los débitos fiscales generados por sus ventas locales; y
- e) Que los créditos fiscales reclamados por el contribuyente, cumplan con los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento.

Para verificar que el expediente cumple con los requisitos de ley, la Administración Tributaria aplica los siguientes procedimientos:

- a) Verifica que el expediente esté conformado por toda la documentación requerida por la Ley;
- b) Verifica que los períodos solicitados no hayan prescrito, incluyendo la existencia de actos interruptivos;
- c) Verifica que los datos del contribuyente consignados en la solicitud de devolución corresponda a los registros en el Sistema Integrado de Administración Tributaria.

Para determinar el cumplimiento en cuanto a la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, realiza los siguientes procedimientos:

- a) Verifica la presentación oportuna de las declaraciones del impuesto al valor agregado; y
- b) Verifica los cálculos aritméticos detallados en cada declaración mensual del impuesto al valor agregado presentada.

5.3 Régimen de devolución especial

Este régimen es de aplicación para los contribuyentes con exportaciones de servicios o ventas de bienes a personas exentas del impuesto.

En este caso, podrán solicitar al Banco de Guatemala, la devolución del crédito fiscal por períodos mensuales calendarios vencidos 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 Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.

Para incorporarse a dicho régimen, los exportadores deben presentar solicitud mediante el formulario de inscripción 2123 o presentar memorial. En dicho formulario, deberán consignar por mes las ventas locales y de exportación y el total de ambas que declararon en el último período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. A dichos formularios debe adjuntar los siguientes documentos:

- a) Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad del contribuyente o del representante legal, en caso de ser extranjero deber presentar fotocopia autenticada del pasaporte.
- b) Fotocopia autenticada de la patente de comercio de sociedad y patente de comercio de empresa, cuando corresponda.
- c) Constancia del Registro como exportador ante el Banco de Guatemala.
- d) Estados financieros del último período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, certificados por el contador que el contribuyente haya registrado ante la Administración Tributaria como tal. Dichos estados financieros deberán contener la información consignada en el formulario antes citado.

- e) En el caso que el contribuyente esté calificado de acuerdo al régimen contemplado en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, debe presentar la resolución emitida por el Ministerio de Economía.

La Superintendencia de Administración Tributaria, con base a su registro de exportadores, informa al Banco de Guatemala, sobre quienes califican en dicho régimen.

La calidad de exportador se comprueba acreditando ante la Administración Tributaria, 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.

5.3.1 Requisitos formales de la solicitud

Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, en el formulario No. 2123, que proporcionará la Administración Tributaria, en original y copia; o mediante memorial, los exportadores de productos forestales 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.

Dicha declaración debe 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.
- c) La designación del banco del sistema por medio del que se le efectuará la devolución.
- d) A la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, deberán presentar, siempre y cuando se hayan realizado operaciones en el mes que solicita la devolución, un anexo que contenga el listado de las facturas comerciales, que respaldan las exportaciones realizadas.

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

Presentada la declaración de solicitud de devolución de crédito fiscal y efectuada la devolución de crédito fiscal, el exportador 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 Administración Tributaria que se lo devuelva, dicha solicitud deberá realizarla conforme al régimen general de devolución, lo que significa en períodos trimestrales o el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. Verificada la procedencia del crédito fiscal la Administración Tributaria, 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.

Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Administración, quedan sujetas a verificaciones posteriores.

Cuando la Administración determine ajustes al débito fiscal o al crédito fiscal devuelto, conferirá audiencia al exportador e informará 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.

Para los efectos del control y fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, el Banco de Guatemala deberá informar a la Administración, 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) Nombre completo o razón social y el número de identificación tributaria (NIT) de cada exportador.
- b) Detalle del monto de cada devolución.
- c) El banco del sistema que la hizo efectiva y la fecha en que se efectuó la operación.

Cuando la Administración encuentre indicios de que un exportador alteró información o se apropió indebidamente de créditos fiscales, presentará la denuncia a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. Si de la investigación que se realice aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria no impondrá sanciones.

El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público, en la persecución penal.

5.3.2 Procedimientos de verificación y autorización del pago

La Administración Tributaria para proceder a autorizar la devolución del crédito fiscal solicitado bajo el régimen especial, debe determinar los siguientes aspectos:

- a) Que el expediente radicado por el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en la ley;
- b) Que el contribuyente ha cumplido con la presentación oportuna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado;
- c) Que los créditos y débitos fiscales declarados por el contribuyente estén debidamente registrados en sus libros contables;
- d) Que se hayan considerado adecuadamente los débitos fiscales generados por sus ventas locales; y
- e) Que los créditos fiscales reclamados por el contribuyente, cumplan con los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento.

Para verificar que el expediente cumple con los requisitos de ley, la Administración Tributaria aplica los siguientes procedimientos:

- a) Verifica que el expediente esté conformado por toda la documentación requerida por la Ley;
- b) Verifica que los períodos solicitados no hayan prescrito, incluyendo la existencia de actos interruptivos;
- c) Verifica que los datos del contribuyente consignados en la solicitud de devolución corresponda a los registros en el Sistema Integrado de

Administración Tributaria.

Para determinar el cumplimiento en cuanto a la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, realiza los siguientes procedimientos:

- c) Verifica la presentación oportuna de las declaraciones del impuesto al valor agregado; y
- d) Verifica los cálculos aritméticos detallados en cada declaración mensual del impuesto al valor agregado presentada.

Los papeles de trabajo que frecuentemente se utilizan para realizar la verificación, se presentan al final del capítulo del 1 al 7.

5.4 Régimen de devolución optativo

Este régimen de devolución de crédito fiscal, es de aplicación para los contribuyentes con exportaciones iguales o mayores al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales. Pueden solicitar la devolución, por períodos impositivos vencidos mensuales cuando el crédito se haya generado por la adquisición de insumos o por gastos directamente vinculados al proceso productivo y comercialización.

Cabe señalar que conforme consultas realizadas en el Registro de Exportadores y Devoluciones de Impuestos Varios de la Superintendencia de Administración Tributaria, al 14 de junio de 2004, existen varios Contadores Públicos, inscritos en el Registro de Exportadores, (no se indicó cuantos). Así mismo, se informó que han recibido siete solicitudes de devolución de crédito fiscal, conforme al referido régimen, de los cuales, cinco se han resuelto favorables y dos desfavorables. Una de las causas en haber negado la solicitud del contribuyente, es porque el dictamen del CPA, se dirigió a la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo lo correcto dirigirlo al contribuyente, pues es a él a

quien el CPA, presta sus servicios. Otra razón es por que el CPA, no actualizó sus datos en el Registro Tributario Unificado de la Administración Tributaria. Sin embargo, estos errores de forma, fueron subsanados por los exportadores, por lo que las devoluciones fueron procedentes.

5.4.1 Requisitos formales de la solicitud

Los contribuyentes exportadores deberán presentar la solicitud de devolución dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración mensual del impuesto al valor agregado, adjuntando una declaración jurada formalizada ante notario de no haber recibido la devolución, no haber compensado o acreditado el crédito fiscal, acompañando copia de las declaraciones mensuales.

Acreditar estar inscritos en el Registro de Exportadores y cumplir con la literal a) del artículo 25 de la Ley del impuesto al valor agregado, que se refiere a que para tener derecho a la devolución debe destinar a la exportación el 50% de las ventas totales anuales; e incluir un dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por Contador Público y Auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria.

Autorizar a la Administración Tributaria, para que en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, y a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.

La SAT procederá a verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver, requerir información relacionada con el dictamen y anexos y la exhibición de papeles de trabajo, libros y registros de contabilidad.

Si el exportador es agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal, consistentes en Declaraciones Juradas del impuesto al valor

agregado, copias de las Constancias de Retención, Libro de Compras y/o Servicios Recibidos, Libros de Contabilidad, en los meses en los cuales solicita la devolución. Para los contribuyentes exportadores que se encuentran en el régimen de maquila, deben presentar las Constancias de Adquisición de Insumos.

5.4.2 Procedimiento de verificación y autorización del pago

La Administración Tributaria en su papel fiscalizador, realizará la verificación con el objetivo de determinar la procedencia del crédito fiscal solicitado por los exportadores de productos forestales, en el plazo establecido en el artículo 24 de la ley del impuesto al valor agregado. La revisión se realiza a la solicitud, dictamen, papeles de trabajo y anexos elaborados por el Contador Público y Auditor independiente, declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, libros de compras y servicios recibidos, de ventas y servicios prestados, registros contables, documentación de respaldo del crédito y débito fiscal, exportaciones y su recepción en el extranjero, resolución de autorización de la devolución, etc.

La Administración Tributaria, para proceder a autorizar la devolución del crédito fiscal, solicitado bajo el régimen optativo, debe determinar los siguientes aspectos:

- a) Que el dictamen emitido por el Contador Público y Auditor independiente, se haya elaborado conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- b) Verificar en los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor independiente, la forma en que se cercioró que el crédito fiscal solicitado, cumple con los requisitos exigidos por la Ley y el reglamento.
- c) Que los créditos fiscales declarados por el contribuyente estén debidamente registrados en sus libros contables.
- d) Que el Contador Público y Auditor que emitió el dictamen, esté al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de lo contrario procede a informar

al registro de Contadores Públicos y Auditores, para inactivarlo.

- e) Si se presume que el dictamen contiene falsedad, procede a efectuar la denuncia respectiva, según corresponda.
- f) Que los pagos realizados para respaldar el crédito fiscal y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a Q.50,000.00 se efectuaron por cualquier medio del sistema bancarios.
- g) Realizar las verificaciones de extremos⁵⁵ a los principales proveedores, a efecto de establecer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- h) Ejecuta cruce de información⁵⁶ de las exportaciones con los registros del Sistema de Verificación de Precios en Aduana (SIVEPA)⁵⁷, las declaraciones aduaneras de régimen de importación definitiva.

Para verificar que el expediente cumple con los requisitos de ley, la Administración Tributaria, aplica los siguientes procedimientos:

- a) Verifica que el expediente esté conformado por toda la documentación requerida por la Ley.
- b) Verifica que los períodos solicitados no hayan prescrito, incluyendo la existencia de actos interruptivos.
- c) Verifica que los datos del contribuyente consignados en la solicitud de devolución corresponda a los registros en el Sistema Integrado de

⁵⁵ Solicitud de información a los principales proveedores de los contribuyentes, relacionada con las obligaciones tributarias, para ratificar la veracidad de las transacciones realizadas.

⁵⁶ Intercambio de información relacionada con los contribuyentes, entre Intendencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

⁵⁷ Es el sistema implementado por la Administración Tributaria por medio del cual se verifica los precios consignados en las pólizas de importaciones y exportaciones realizadas por el contribuyente el cual incluye número de póliza, fecha de realización de la exportación, número de identificación tributaria, aduana donde se realiza la operación, régimen aduanero, CIF & DAI en Q.

Administración Tributaria.

Para determinar el cumplimiento en cuanto a la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, realiza los siguientes procedimientos:

- a) Verifica la presentación oportuna de las declaraciones del impuesto al valor agregado.
- b) Verifica los cálculos aritméticos detallados en cada declaración mensual del impuesto al valor agregado presentada.

Este nuevo régimen, adopta el Dictamen Fiscal, el cual ha sido utilizado con mucho éxito en otros países, pues la responsabilidad la tiene el Contador Público y Auditor, que hace el trabajo de verificar que el crédito fiscal que se reclama cumple con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para dejar evidencia de los procedimientos aplicados en los regímenes referidos, usualmente se elaboran papeles de trabajo, según se muestran al final del capítulo.

5.5 Ventajas y desventajas de cada régimen utilizado

Cualquiera de los tres regímenes anteriormente estudiados, puede ser adoptado por los exportadores de productos forestales, pero aunque no es el objetivo de esta investigación sugerirle al contribuyente el régimen que al que debe acogerse, se exponen las ventajas y desventajas de los regímenes, con el fin de facilitar su decisión.

A manera de resumen se presenta el siguiente cuadro:

Cuadro 4**COMPARATIVO DE LOS RÉGIMENES DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

No.	RÉGIMENES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	PERÍODOS POR EL CUAL SE SOLICITA EL CRÉDITO FISCAL	PORCENTAJES DE CRÉDITO FISCAL A SOLICITAR						LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESUELVE EN UN PLAZO DE	PLAZO PARA DEVOLVER BANGUAT	CONTRATA LOS SERVICIOS DE UN CPA	SUSCEPTIBLE DE AJUSTES
1	General	Trimestral Semestral	25%	Remanente de crédito fiscal	40%	Remante de crédito fiscal	100%	Acumulado por trimestre o trimestre y 60 días hábiles para el semestre, cuando se venció el plazo de treinta días en el régimen especial para realizar la solicitud.	30 días hábiles para el trimestre y 60 días hábiles para el semestre	5 días hábiles siguientes a la recepción del informe de S.A.T.	NO	SI
2	Especial	Mensual	75%	< Q500,000.00	60%	> Q500,000.00	-	-	30 días hábiles	5 días hábiles siguientes a la recepción del informe de S.A.T.	NO	SI
3	Optativo	Mensual	100%	-	-	-	-	-	10 días hábiles	5 días hábiles siguientes a la presentación de la notificación de la resolución.	SI	SI

5.5.1 Régimen general

Este régimen no sería el más adecuado, cuando el exportador necesita obtener liquidez de forma inmediata, pues debe esperar al término de un trimestre para poder realizar la solicitud. Además es susceptible de formulación de ajustes si no se cumple con las disposiciones legales del impuesto al valor agregado, lo cual prolongaría el tiempo para que el exportador reciba el crédito fiscal que sí es procedente.

Entre las ventajas debe indicarse que no es necesario que el exportador contrate los servicios profesionales de un Contador Público y Auditor, por lo que se ahorraría el pago de honorarios. Además si la Administración Tributaria, no ajusta el crédito fiscal, éste será devuelto en su totalidad.

5.5.2 Régimen especial

Una ventaja es que la solicitud puede realizarse de forma mensual, no obstante no es posible solicitar el cien por ciento del crédito sujeto a devolución, sino únicamente el

setenta y cinco por ciento, cuando la devolución sea hasta de quinientos mil quetzales y del sesenta por ciento, cuando la devolución sea mayor a quinientos mil quetzales, por lo tanto, el crédito se obtiene en menos tiempo, pero en montos menores.

Al igual que el régimen general, no es necesaria la contratación de un Contador Público y Auditor independiente, ahorrando de esta manera el pago de honorarios. Pero también es susceptible de ajustes, si el crédito fiscal, no cumple con las disposiciones de la Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento.

5.5.3 Régimen optativo

Finalmente, respecto **al nuevo régimen que es el optativo**, cabe mencionar que al igual que el régimen especial la solicitud puede realizarse de forma mensual, y en este régimen sí es posible solicitar el cien por ciento, del crédito fiscal. Sin embargo, es necesaria la contratación de un Contador Público y Auditor, para que emita el Dictamen Fiscal. Siendo ésta una ventaja, pues previamente a su solicitud, éste se encargara de verificar que se cumpla con la Ley del impuesto al valor agregado, la solicitud será resuelta en un plazo menor con relación a los otros dos regimenes.

5.6 Medios de impugnación

Si de la verificación que realice la Administración Tributaria, en cualquiera de los regímenes referidos, resultarán ajustes, ésta procederá a notificar al contribuyente, una providencia por ajustes formulados al crédito fiscal, concediéndole un plazo de 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 audiencia solicita apertura a prueba, se le concederá treinta (30) días hábiles más, para que aporte las pruebas ofrecidas.

Así mismo la Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar diligencias para mejor resolver, las cuales se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Concluido el procedimiento se debe emitir la resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes.

Dichas resoluciones, pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancias de parte. En este caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable o por el representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la última notificación. En los casos que sea interpuesto por el representante legal, deberá acreditar su nombramiento.

Cuando se notifique resolución denegatoria, el procedimiento interno que realiza la Administración Tributaria es el siguiente: La Unidad Administrativa del Departamento Operativo de Fiscalización respectiva, retendrá el expediente por 10 días hábiles, si el contribuyente no presenta recurso de revocatoria, debe enviar al archivo, si el contribuyente presenta recurso de revocatoria dentro del plazo, debe de trasladar el expediente a la Asesoría Técnica del Directorio. El jefe de la Unidad Administrativa del Departamento Operativo, trasladará el expediente al jefe del Departamento de Dictámenes y Resoluciones, quien lo trasladará al Auditor Liquidador designado para que realice el informe para alzarlo a la Asesoría Técnica del Directorio. Si el funcionario ante quien se interponga el recurso de revocatoria lo deniega, deberá razonar el rechazo y hacerlo del conocimiento del contribuyente.

Cuando la Administración Tributaria, deniegue el recurso de revocatoria, el contribuyente podrá ocurrir al Directorio de la SAT, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria. El Directorio, remitirá el ocursu a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. El Directorio, resolverá con lugar el ocursu, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste.

Contra las resoluciones originadas en el Directorio, puede interponerse recurso de reposición el que se tramitará dentro de plazo de los diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. El Directorio, deberá recabar dictamen de la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos de la Dirección Superior del Directorio o de la dependencia a la que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles. Con dicho dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, por quince (15) días hábiles. Cumplido lo anterior deberá resolver en un plazo de treinta (30) días, además podrá dictar diligencias para mejor resolver, dentro de un plazo no mayor de quince (15) días. La resolución por parte del Directorio deberá ocurrir dentro del plazo de los setenta y cinco días (75) días hábiles siguientes a la fecha de que se presentó el recurso correspondiente.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.

La Administración Tributaria, ha emitido opinión en algunos casos específicos, relacionados con la improcedencia del crédito fiscal, en los que no ha sido procedente la devolución a los contribuyentes exportadores. En los apéndices número 5 y 6 se presentan, el primero es una resolución emitida por el Departamento de Dictámenes y Resoluciones y el segundo un dictamen de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio.

5.7 Cambio de régimen

Los contribuyentes exportadores, del régimen de devolución optativo, podrán cambiarse al general o especial, siempre que lo efectúen con anticipación al inicio del siguiente período impositivo.

5.8 El dictamen fiscal en el régimen de devolución optativo

5.8.1 El dictamen fiscal

El dictamen “es el documento que suscribe el Contador Público y Auditor conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.”⁵⁸

Un dictamen, es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta de modo general en un documento cuya parte principal, es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética⁵⁹.

a) Experiencia en México

Un tema de gran importancia que ha causado polémica en los últimos años es sin lugar a duda el dictamen de los estados financieros para efectos fiscales. La responsabilidad como contadores públicos independientes, obliga a cumplir con normas de auditoría y de ética profesional. Por otra parte las autoridades fiscales cada vez más se han apoyado en el trabajo de los auditores para realizar su objetivo de fiscalización. Lo anterior ha traído como consecuencia que actualmente se puedan emitir opiniones sobre las declaratorias con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

En México, el dictamen que emite el Contador Público para fines fiscales data de finales de los años 50, en el que por Decreto Presidencial se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece los requisitos que regulan el dictamen para efectos fiscales.

⁵⁸ Rincón del vago (en línea). <http://html.rincondelvago.com/dictamen-fiscal.html>. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

⁵⁹ Benjamín Rolando, Tellez Trejo. *EL Dictamen en la Contaduría Pública*. 7ª. ed., Tomo I. (México: ECAFSA Editores, 1998), pp. 41.

A partir de 1990, se impone la obligatoriedad para que ciertos contribuyentes dictaminen sus estados financieros para fines fiscales. Esto trajo como consecuencia un serio cambio en la relación del Contador Público y la autoridad hacendaría pasando de ser un apoyo en la fiscalización a ser un fiscalizador. Asimismo, hubo un cambio con los clientes o contribuyentes que contrataban sus servicios al ver al Contador Público ya no como asesor, sino como un fiscalizador más.

Entre las ventajas del dictamen fiscal se pueden mencionar las siguientes:

- Aumenta la recaudación de los impuestos.
- Brinda certidumbre y confianza respecto al debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Permite a los contribuyentes regularizar su situación fiscal en forma espontánea y muchas veces se reducen sanciones a que han sido acreedores.

Desde el punto de vista del fisco, no se encuentra alguna desventaja que pudiera desalentar el uso del Dictamen Fiscal. Desde el punto de vista del contribuyente con el actual esquema fiscal el cual es amplio y complejo, su principal queja es la carga administrativa que éste representa.

Para el Contador Público, la obligatoriedad amplía las oportunidades de trabajo, pero sin duda afecta en imagen y evaluación del servicio ante el cliente, además la autoridad pretende reglamentar cada vez más su actividad, impidiéndole tener independencia y juicio profesional.

Este dictamen continuará vigente, sin embargo se deberán considerar los siguientes aspectos generales.

- Seguridad jurídica para el Contador Público y los contribuyentes.

- Simplificación de los cálculos y formas fiscales.
- Simplificación administrativa al realizar trámites.
- Equidad en el cobro de impuestos.
- Acabar con el terrorismo fiscal.

Lo anterior deberá estar acompañado de un ingrediente o mejor dicho de un cambio de cultura que se base en la confianza, así como, quien infrinja deliberadamente deberá ser penalizado.

Actualmente, es un secreto a voces que en México existe un grado significativo de evasión fiscal originado principalmente por los siguientes factores: Cálculos fiscales complejos, no existe transparencia en qué se utilizan los impuestos y desconfianza por la corrupción e impunidad prevaleciente.

En resumen, el dictamen para efectos fiscales representa un importante instrumento fiscalizador que otorga certidumbre respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, que debería ser optativo para las empresas; creando un marco legal que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, con una real simplificación administrativa y en la determinación de los cálculos fiscales, así como, otorgar beneficios a quienes opten por dictaminarse fiscalmente sería el detonante para sentar la base de confianza que se requiere para que juntos Gobierno, Empresas y Contadores Públicos trabajen en un bien común.

b) Experiencia en El Salvador

En el año 2002, en El Salvador se emitió una guía, con el objeto de proporcionar al profesional de la Contaduría Pública, los elementos básicos para la elaboración del dictamen e informe fiscal, correspondiente al ejercicio de dos mil uno y siguientes.

Esta guía es de aplicación para los profesionales de la Contaduría Pública que hayan sido nombrados para dictaminar fiscalmente y en consecuencia tengan que cumplir con la obligación de emitir y presentar el dictamen e informe fiscal de contribuyentes que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 131 del Código Tributario de ese país, resulten obligados a nombrar auditor.

Esta guía contiene lo siguiente:

- Ejercicio de la auditoría fiscal, nombramiento y sustitución del auditor.
- Requisitos de los documentos a presentar por el auditor nombrado para dictaminar fiscalmente.
- Revisión de dictámenes e informes fiscales y requerimientos de información al auditor nombrado.
- Modificaciones y vigencia de la guía.

El contenido de la guía y sus anexos están sujetos a modificaciones, ampliación o actualización.

De lo anterior es importante señalar, que si bien es cierto, para Guatemala es algo nuevo la inclusión del dictamen fiscal en el marco jurídico tributario, también es cierto que en otros países latinoamericanos como El Salvador y México, ha sido adoptado, desde hace varios años. Considerándose, como ya se indicó con anterioridad, un instrumento fiscalizador que otorga certidumbre respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cabe aclarar que según el Decreto 20-2006, el dictamen fiscal es necesario cuando se realiza la solicitud de devolución del crédito fiscal en el régimen optativo; y no así para dictaminar acerca de los estados financieros de los contribuyentes. Sin embargo con las nuevas reformas al numeral 3) del artículo 72 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, según Decreto 13-2008, vigente a partir del 20 de marzo de 2008, se adiciona la disposición de presentar los estados

financieros auditados por un profesional o empresa de auditoria independientes; dicha norma deberá aplicarse desde el período de liquidación definitiva anual del año 2008.

5.8.2 Requisitos del dictamen emitido por el Contador Público y Auditor

El dictamen que se exige, en el régimen optativo, debe emitirlo un Contador Público y Auditor independiente, conforme a Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, en el cual debe hacer constar que se verificaron las exportaciones recibidas en el extranjero, cumpliendo con el porcentaje que establece el artículo 25 literal a) de la Ley del impuesto al valor agregado, así como la verificación que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.

El Contador Público y Auditor debe manifestarse de forma expresa, que se cercioró de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución, así como de la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver y que cumple con los requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del impuesto al valor agregado. De dicho dictamen se muestra un ejemplo en el anexo 7.

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

- a) 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.
- b) Si el Contador Público y Auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.

- c) Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoria.
- d) 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.

5.8.3 Inscripción y registro del Contador Público y Auditor habilitados para dictaminar

Se crea el registro de contadores públicos y auditores, en el cual se inscribirán los Contadores Públicos y Auditores, que emitirán dictámenes sobre la procedencia de devolución de crédito fiscal.

Dicha inscripción se puede realizar en cualquier oficina o agencia tributaria en todo el país, debiendo cumplir con los siguientes requisitos:

- a) No haber sido condenado por delitos contra el patrimonio, contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional.
- b) Ser colegiado activo en el colegio al que pertenece.
- c) No haber sido sancionado por el tribunal de honor del colegio al que pertenece.

El registro de Contadores Públicos y Auditores, está ubicado dentro del módulo Registro Tributario Unificado y se identifica con el nombre de: CPA Dictámenes CF. Para inscribirse en dicho registro el Contador Público y Auditor debe presentar en las ventanillas del RTU de las oficinas y agencias tributarias, formulario de inscripción número 0052, del cual se muestra un ejemplo en el apéndice 8.

Además debe incluir fotocopia simple de los siguientes documentos:

- a) Cédula de vecindad.
- b) Declaración jurada en acta notarial, manifestando que no ha sido condenado por delitos contra el patrimonio, contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional.
- c) Fotostática del título profesional.
- d) Certificación de colegiado activo, si el CPA, prestará sus servicios por medio de una persona jurídica o trabajará en relación de dependencia para la misma.

Además de los requisitos ya mencionados, debe incluir en el formulario de inscripción, la denominación o razón social de la persona jurídica a la cual prestará servicios, domicilio fiscal y número de identificación tributaria.

El técnico en recaudación revisará la información del formulario, verificando que la información esté correcta y que los documentos estén completos, de lo contrario informará al contador para que corrija la información o la complete, según sea el caso. Seguidamente procederá a ingresar el número de identificación tributaria del CPA, el sistema realiza una serie de validaciones para determinar si el NIT es correcto, actualizado, inscrito en el registro de contadores y si está solvente en el sistema de omisos.

Si el CPA prestará sus servicios en la forma relación de dependencia, el procedimiento a seguir es el mismo al de servicios profesionales.

CONCLUSIONES

- a) El sector forestal, es uno de los focos de desarrollo del País, que va desde el aprovechamiento y la explotación de los bosques, hasta significativas exportaciones de madera aserrada, contrachapada, tableros y muebles, siendo un proveedor interesante para muchos mercados del mundo.
- b) La omisión en la producción, en los ingresos, inventarios y exceso en los costos y gastos, son algunas de las circunstancias que motivaron la puesta en vigencia de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, con el objeto de establecer mecanismos de control, que le permitan a la SAT, mejorar y fortalecer la recaudación tributaria.
- c) La inclusión del Decreto 20-2006 en el marco Jurídico Guatemalteco, tiene como finalidad controlar y eliminar las prácticas de evasión y elusión detectadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, así como aumentar la claridad, certeza y generalidad de la legislación tributaria y obtener un mayor rendimiento del impuesto al valor agregado. De tal manera que se incluyó el régimen de retención del IVA, con el objeto de que los contribuyentes calificados por la Superintendencia de Administración Tributaria, retengan el impuesto a otro contribuyente que le vende bienes y/o servicios y de esta manera asegurar el pago del IVA. Para el efecto los contribuyentes deben atender los porcentajes establecidos en el referido decreto, así como la forma de realizar la respectiva retención.
- d) Entre los contribuyentes que por disposición expresa de ley, deben cumplir con las obligaciones relacionadas con la retención del IVA se encuentran: Los exportadores habituales con exportaciones mensuales promedio de cien mil quetzales como mínimo; Exportadores al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República; Sector Público; Personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito; entre otros que lo soliciten y que la Administración Tributaria autorice.

- e) Con la emisión del Decreto 20-2006, también se incluyeron algunas reformas en la ley del impuesto al valor agregado, en cuanto a los registros del libro de compras y servicios recibidos y libro de ventas y servicios prestados, ya que al final de cada período mensual se debe realizar un resumen de las operaciones realizadas, teniendo el cuidado de realizarlo conforme lo estable la ley, para no incurrir en multas a los deberes formales.
- f) Con relación a la bancarización, se espera que se reduzca la evasión al servir como fuente de información e impedir la realización de operaciones simuladas. El sistema de la bancarización se creó con el fin de tener un control de los pagos realizados por el contribuyente, para tener la certeza que la transacción realizada es real. Pues si el pago no esta legalmente documentado, no procederá el reconocimiento del crédito fiscal y la deducción de los costos y gastos con montos mayores de cincuenta mil quetzales (Q.50,000.000), arriesgándose los contribuyentes, a que al momento de ser fiscalizados, la Administración Tributaria, realice los ajustes correspondientes, aumentando la renta imponible y el impuesto a pagar, al no cumplir con dicha disposición.
- g) Dentro de los regimenes de devolución de crédito fiscal, la ley del IVA contempla el general y especial; pero en las recientes reformas a la ley del IVA, como algo nuevo se agregó el régimen de devolución optativo, que incluye la emisión del dictamen elaborado por un Contador Público y Auditor Independiente; de tal manera que los exportadores tienen más opciones para solicitar la devolución de crédito fiscal. Procediendo la Administración Tributaria, a realizar los procedimientos de verificación y autorización de la devolución.
- h) Respecto al dictamen, éste ha tenido éxito en otros países latinoamericanos y se espera que sea el mismo resultado para Guatemala, pues constituye una herramienta que obliga a cumplir con normas de auditoría y ética profesional, emitidas por emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del IGCPA; desde la formalización de la carta compromiso, la planificación, el

desarrollo de la auditoría y hasta la presentación del dictamen; toda vez que su trabajo profesional y su dictamen estarían sujetos a revisión por parte de la Administración Tributaria y de las sanciones que indica el artículo mencionado anteriormente. Por otra parte, la Administración Tributaria, podría apoyarse en los papeles de trabajo de los auditores, para realizar su objetivo de fiscalización.

RECOMENDACIONES

- a) Los Contadores Públicos y Auditores, contribuyentes, exportadores y estudiantes de las ciencias económicas; deben atender las disposiciones legales contenidas en el Decreto 20-2006, de tal manera que se permita al Estado, contar con los recursos tributarios necesarios para la atención de los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país.
- b) La Administración Tributaria, debe capacitar a la población de forma intensiva, con el afán de que los contribuyentes tengan conocimiento de sus obligaciones tributarias y se vuelva fácil la recaudación y la fiscalización.
- c) Que las Universidades, que imparten carreras de las ciencias económicas, incluyan clases que se relacionen con los impuestos y de esta manera actualizar a la población con relación a la legislación tributaria, que constantemente son reformadas y así no caer en ambigüedades.
- d) Que la administración Tributaria, emita su opinión con respecto a controversias generadas dentro de la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento, para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones y no incurran en faltas u omisiones.
- e) Los Contadores Públicos y Auditores, se actualicen con relación a las normas tributarias, para que asesoren correctamente de las obligaciones tributarias a los contribuyentes.
- f) Atender los criterios del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a cuestiones que no están claras dentro de la ley, como por ejemplo al criterio respecto a la emisión de notas de abono para documentar las modificaciones o cancelaciones de operaciones facturadas, cuando las facturas que les dieron origen exceda de dos meses de emitidas.

APENDICE 1

PALO VIEJO, S.A. es una contribuyente inscrita en el régimen general del impuesto al valor agregado, con número de identificación tributaria 48976265-3, con domicilio fiscal y comercial en la 7ª. Avenida 4-51 Zona 1, de la ciudad de Guastatoya. El giro del contribuyente de conformidad con la patente de comercio otorgada es: Explotación de bosques y transformación de productos madereros, su venta en el mercado local y su exportación. Opera al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República, según resolución 2345-A-2000 del Ministerio de Economía, pues su producto final son muebles de madera y no troza rolliza, tabla o tablón. Está inscrita ante la SAT como exportador habitual, puesto que en promedio exporta mensualmente Q.200,000.00 por lo que de conformidad con el artículo 1 del Decreto 20-2006, se le ha concedido la calidad de **agente de retención** del impuesto al valor agregado.

Para los efectos del caso, se considera que todos los proveedores hacen pagos trimestrales del ISR. (Únicamente para facilitar la solución del caso). Los NIT de proveedores y clientes se supondrán. Cuando proceda se asumirá que se extendieron las constancias de retención del IVA, utilizando el RentenIVA.

Al 31 de diciembre de 2006, registra un crédito fiscal por exportaciones de Q.5,000.00. También se asumirá que durante este mes se recibió un total de Q.15,000.00 de crédito fiscal por estar en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a exportadores.

Durante el mes de enero de 2007, realizó las siguientes transacciones sujetas al impuesto al valor agregado:

1. COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS DURANTE EL MES

DIA 2: Se adquirieron 100 quintales de fertilizante (insumo local) por la que FERTILIZANTES DE CENTROAMERICA, S.A., extendió la factura No. 348964 por la

cantidad Q.16,800.00. El proveedor no está inscrito como agente de retención del IVA ante la SAT. La operación se efectuó al crédito. Por la compra se extendió la constancia de adquisición de insumo de producción.

DIA 3: Se compró a la Fundación Para el Desarrollo Económico del Departamento de Zacapa, 1,000 cajas de madera, que servirán para acomodar los almácigos. La Fundación extendió la factura No. 145 por la cantidad de Q.20,000.00. El proveedor no es agente de retención del IVA. La operación se hizo al contado, habiéndose emitido el cheque No. 202.

DIA 4: Se pagó a EL CENTINELA, S.A., la cantidad de Q.11,200.00, por los servicios de seguridad que presta a la entidad, a través de 3 policías particulares, que vigilan las instalaciones, correspondiente al mes de diciembre de 2006. En consecuencia que nos extendió la factura No. 45678. El proveedor del servicio no es agente de retención del IVA. Se emitió el cheque No. 203.

DIA 5: Se nacionalizó a través de la declaración única aduanera No. 56789136, las siguientes mercancías:

DESCRIPCIÓN	SEMILLAS TIPO AZ89	SEMILLAS TIPO AZ90	TOTAL
Precio Exfábrica	Q.10,000.00	Q.10,000.00	Q.20,000.00
Seguro	1,000.00	1,000.00	2,000.00
Flete	1,000.00	1,000.00	2,000.00
PRECIO CIF DECLARADO	Q.12,000.00	Q.12,000.00	Q.24,000.00
AJUSTE DE ADUANA	0.00	0.00	0.00
BASE IMPONIBLE AJUSTADA	Q.12,000.00	Q.12,000.00	Q.24,000.00
Derechos Arancelarios	0.00	0.00	0.00
BASE IMPONIBLE IVA	Q.12,000.00	Q.12,000.00	Q.24,000.00
Impuesto al Valor Agregado	Q.0.00	Q.0.00	Q.0.00

Estas semillas fueron adquiridas a SEMILLAS, LTDA., de los Estados Unidos de América, a quien se le hizo el pago en dólares equivalentes a Q.24,000.00, según la documentación que obra en poder de la entidad y cumpliendo con todos los requisitos de ley.

DIA 10: Se adquirió de GASOLINERA LA PERLA, S.A., 50 galones de gasolina superior, compra que se pagó con tarjeta de crédito. El proveedor extendió la factura No. 980, en la siguiente forma:

Valor combustible	Q.1,000.00
Impuesto a la Distribución del Petróleo	<u>Q. 235.00</u>
TOTAL	Q.1,235.00

DIA 15: Se le compró a don Perico de los Palotes, quien no es importador ni distribuidor, un pick up usado, modelo 2005, habiéndose formalizado la compra venta según lo dispone el artículo 57 de la ley del IVA. La operación se realizó por la suma de Q.20,000.00, sin incluir el IVA. La operación se realizó por la suma de Q.20,000.00, sin incluir el IVA. El vehículo se utilizará para trasladar materiales e insumos dentro de la plantación. Para los propósitos del caso, se supondrá que se facciona la documentación que dispone la ley. El pago se hizo con tarjeta de crédito.

DIA 18: Se compraron a la Asociación de Productores de Abono Orgánico ONG, 100 quintales de abono orgánico, quien extendió la factura No. 09876, por la cantidad de Q.5,400.00. El proveedor no es agente de retención del IVA. La operación se hizo al contado, habiéndose emitido el cheque No. 204.

DIA 20: Se adquirió de PROMETAL, S.A., 1 escritorio tipo ejecutivo, que se utilizará en el Departamento de Compras, y por el cual extendió la factura No. 8795 pro valor de Q.4,480.00. El proveedor no es agente de retención del IVA. La operación se hizo con tarjeta de crédito.

DIA 23: Se pagó a TRANSPORTES MANUELITO, S.A., el flete del escritorio adquirido el día 20, y por el cual extendió la factura No. 345 por la cantidad de Q.224.00. El proveedor es agente de retención del IVA. El pago se hizo con el cheque No. 205.

DIA 27: Recibimos la nota de crédito No. 100, de INDUSTRIAS DEL PACÍFICO, S.A., por un descuento por pronto pago, de una compra de insumos efectuada en el mes de octubre de 2006. El valor de la nota de crédito asciende a Q.1,120.00. El proveedor no es agente de retención del IVA.

DIA 31: Se adquirió de SAN GREGORIO, S.A., papelería y útiles de oficina, habiéndose extendido la factura No. 250 por la suma Q.1,120.00. La papelería y útiles se utilizará en el departamento de contabilidad. La operación se hizo al crédito. El proveedor no es agente de retención del IVA.

2. VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS DURANTE EL MES

DIA 5: Se vendió a la Universidad de San Carlos de Guatemala, 200 tablones, habiendo emitido la factura No. 345098, por la cantidad de Q.56,540.00

Por el IVA la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos extendió la constancia de exención SAT 2091 40987, por Q.6,057.86. La USAC pagó con tarjeta de crédito.

DIA 8: Para utilizarse en las oficinas de los departamentos Administrativo, Compras y Contabilidad, se retiraron 100 tablas cuyo costo de producción equivale a Q.150.00 cada una, desde luego, sin incluir IVA. Al respecto se emitió a favor de la entidad, la factura No. 345100.

DIA 9: Se exportaron 1,000 muebles consignadas a WILLIANSON SPECIAL, LTD., de los Estados Unidos de América. El precio de cada mueble fue de Q.2,500.00 habiendo emitido la factura No. 345101. La operación se hizo al crédito.

Con la información anterior se debe desarrollar lo siguiente:

1. Se registraran las operaciones en los libros de compras y servicios recibidos y ventas y servicios prestados, cuidando de que los libros y asientos llenen todos los requisitos exigidos por la ley y reglamento vigente.
2. Se faccionará la DECLARACIÓN JURADA Y PAGO DE RETENCIONES AL IVA, utilizando el formulario SAT. 2219, asumiendo que se presentó en el plazo de ley.
3. Se determinará la obligación tributaria del impuesto al valor agregado, correspondiente al período de imposición comprendido del 1 al 31 de enero de 2007. Para el efecto deberá llenar el formulario SAT No. 2151. Se asumirá que las retenciones efectuadas en el mes de enero ya se enteraron utilizando el formulario SAT No. 2219, según lo mencionado en el punto 2°.
4. Se correrán en forma cronológica de los asientos contables relacionados con las ventas y compras del mes, relacionados con el Libro Diario.
5. También se correrán los asientos que resultan de la presentación de los formularios STA 2219 y 2151.

SOLUCIÓN DEL CASO:

a) Registros en el libro de compras y servicios recibidos:

Para resolver el caso, se procedió a registrar las operaciones relacionadas con las compras, importaciones, adquisición de servicios vinculados a operaciones de ventas locales y de exportaciones, en el libro de compras y/o servicios recibidos, de tal forma que se cumplió con las disposiciones legales contenidas en el artículo 38 del Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado, Acuerdo Gubernativo 424-2006, respecto a la forma de registro

de las operaciones, explicadas en el apartado 3.5.1 del capítulo III, de esta monografía.
Procediendo de la siguiente manera:

LIBRO DE COMPRAS Y/O SERVICIOS RECIBIDOS
(Valores expresados en Quetzales)

FECHA	SERIE	No.	TIPO DE DOCUMENTO	NIT	VENDEDOR O PRESTADOR DEL SERVICIO	COMPRA DE BIENES NO AFECTO	IVA CRÉDITO	COMPRA DE BIENES	IVA CRÉDITO	ADQUISICIÓN DE SERVICIOS	IVA CRÉDITO	IMPORTACIONES	IVA CRÉDITO
02/01/2007	A	348964	Factura	555333-0	Fertilizantes de Centroamérica, S.A.	16,800.00	0.00			0.00	0.00	0.00	0.00
03/01/2007	B	145	Factura	999222-0	Fundación para el Desarrollo Económico del Departamento de Zacapa			17,857.14	2,142.86				
04/01/2007	C	45678	Factura	333666-0	El Centinela, S.A.					10,000.00	1,200.00		
05/01/2007		56789136	Declaración Aduanera		Semillas, LTDA.							24,000.00	2,880.00
10/01/2007	D	980	Factura	5558888-0	Gasolinera la Perla, S.A.			892.86	107.14				
15/01/2007	E		Declaración Jurada 2031	666999-0	Perico Palotes			20,000.00	500.00				
18/01/2007	F	9876	Factura	553355-0	Asociación de Productores de Abono Orgánico ONG			4,821.43	578.57				
20/01/2007	G		Factura		Prometal S.A.			4,000.00	480.00				
23/01/2007	H	345	Factura	1111222-0	Transportes Manuelito					200.00	24.00		
27/01/2007		100	NC		Industrias del Pacífico			-1,000.00	-120.00				
31/01/2007	I	250	Factura	444777-0	San Gregorio S.A.			1,000.00	120.00				
TOTALES						16,800.00	0.00	47,571.43	3,808.57	10,200.00	1,224.00	24,000.00	2,880.00

RESUMEN

OPERACIONES NO AFECTAS

COMPRA DE BIENES 16,800.00

OPERACIONES LOCALES

COMPRA DE BIENES 47,571.43

ADQUISICIÓN DE SERVICIOS 10,200.00

OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

IMPORTACIONES 24,000.00

TOTAL **98,571.43**

Con relación a la operación del 2 de enero, ésta se registró en compras de bienes no afectas, en virtud que la compra de insumos locales no es un acto que origine el hecho generador del impuesto al valor agregado, de conformidad con lo que establece el artículo 36 del Decreto 29-89 del Congreso de la República, ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Por dicha operación se extendió la constancia de adquisición de insumos de producción local No. 6666555, cumpliendo con el artículo 30 “B” del Reglamento de la ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

La compra del 3 de enero, la adquisición del servicio de seguridad, del 4 de enero, y la importación, del 5 de enero, fueron registradas de forma separada, cumpliendo con lo regulado en el artículo 38 del Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.

Así mismo, la compra de combustible del 10 de enero, se registró en el renglón de compra de bienes, separando del valor de la factura, el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, el cual se encuentra individualizado del valor del combustible y que no constituye crédito fiscal de conformidad con lo que establece el artículo 15 de la ley del impuesto al valor agregado.

Respecto a la compra del 15 de enero, consistente en un vehículo, modelo 2005, se cumplió con las disposiciones legales que establece el artículo 55 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, con relación a que al no corresponder el vehículo al modelo del año en curso (2007), del año siguiente al año en curso (2008) o del año anterior al año en curso (2006), el impuesto se aplica conforme a las tarifas establecidas; por lo tanto al modelo 2005, le corresponde pagar Q.500.00, y al haber pagado ese valor, constituye crédito fiscal, que procede registrar en el libro ya mencionado. Además se cumplió con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la referida ley.

Las compras de bienes del 18 y 20 de enero, y la adquisición del servicio de flete del 23 de enero, fueron registradas correctamente en los renglones correspondientes,

Respecto a la nota de crédito, en virtud que corresponde a un descuento realizado por un proveedor, el efecto que tiene es disminuir el crédito fiscal, de conformidad con lo que establece el artículo 17 de la ley del impuesto al valor agregado: *“(...) Del crédito calculado conforme el artículo 15, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores o prestadores de servicio hayan, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones (...)”*, además de lo regulado por el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: *“El crédito fiscal de cada período impositivo deberá determinarse deduciendo el IVA correspondiente a las cantidades recibidas en el mismo período, por concepto de bonificaciones, devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas, que consten en las notas de crédito recibidas (...)”*, por lo que la nota de crédito debe registrarse con el fin de disminuir el crédito fiscal.

Finalmente, la compra del 31 de enero, fue registrada correctamente incluyéndola en la compra de bienes, de acuerdo a la separación realizada.

Además, al finalizar el período mensual, se realizó el resumen, separando las compras, importaciones de bienes, adquisición de servicios que corresponden a operaciones de ventas locales, de exportación y a personas exentas, para cumplir con el artículo 38 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.

b) Registros en el Libro de Ventas y Servicios Prestados

En este libro se registraron las operaciones relacionadas con las ventas y exportaciones, de tal manera que se cumplió con los requisitos regulados en el artículo 39 del Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado, mismos que fueron explicados en el apartado 3.5.2 del capítulo III de esta monografía. Las ventas, exportaciones y retiros se registraron de la siguiente manera:

LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS

(Valores expresados en Quetzales)

FECHA	SERIE	TIPO DE DOCUMENTO	No.	COMPRADOR	EXPORTACIONES	VENTAS EXENTAS	VENTAS DE BIENES	DÉBITO FISCAL	SERVICIOS PRESTADOS	DÉBITO FISCAL
05/01/2007	PV	Factura	345098	Universidad de San Carlos de Guatemala			50,482.14	6,057.86		
08/01/2007	PV	Factura	345100	Palo Viejo, S.A.			13,392.86	1,607.14		
09/01/2007	PV	Factura	345101	Williamson Special, LTD.	2,500,000.00					
					2,500,000.00	0.00	63,875.00	7,665.00	0.00	0.00

La venta realizada a la Universidad de San Carlos de Guatemala, el 5 de enero, se registró como venta gravada de conformidad con el artículo 15 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado, que señala que los contribuyentes que vendan a entidades, organismos entre otros, establecidos en el artículo 8 de la ley referida, incluirán en la declaración mensual el monto de estas operaciones en las líneas “Total Ventas Gravadas o

Total Servicios Prestados”, según corresponda; obviamente también en el libro de ventas y servicios prestados, la venta debe registrarse como gravada. Por dicha venta, fue entregada la constancia de exención correspondiente.

El retiro de tablas, realizado el 8 de enero, por la exportadora, para ser utilizado en los departamentos Administrativo, Compras y Contabilidad; de conformidad con el numeral 6) del artículo 3 de la ley del impuesto al valor agregado, genera el impuesto por lo que de conformidad con el artículo 6 del reglamento de la citada ley, se emitió la factura de venta correspondiente, al costo de los bienes, la cual fue debidamente registrada en el libro de ventas.

Finalmente, el 9 de enero, se realizó una exportación, la cual no constituye un hecho generador del impuesto, de conformidad con el numeral 2, del artículo 7 de la ley del impuesto al valor agregado, sin embargo la factura debe ser registrada en el libro de ventas.

c) Asientos contables correspondientes a las ventas y compras del mes, relacionados con el libro Diario y Mayor.

Es preciso indicar que de conformidad con el artículo 368 del Código Comercio, los comerciantes se encuentran obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y con el artículo 46 del impuesto sobre la renta, que establece que en los libros debe garantizarse la certeza legal y cronológica de las operaciones. Para el efecto se registraron los asientos contables del libro diario de la forma siguiente:

- **Libro Diario**

No. 1	2 de enero de 2007				
Compras de bienes		Q	16,800.00		
Proveedores				Q	16,800.00
Por la compra de fertilizante a Fertilizante de Centroamérica S.A, al crédito. Se adjunta la constancia de adquisición de insumos.		Q	16,800.00	Q	16,800.00
No. 2	3 de enero de 2007				
Compras de bienes		Q	17,857.14		
IVA crédito fiscal		Q	2,142.86		
Bancos				Q	18,607.14
IVA retención x pagar (65%)				Q	1,392.86
Por la compra de 1000 cajas de madera, a la Fundación para el Desarrollo Económico del Departamento de Zacapa.		Q	20,000.00	Q	20,000.00
No. 3	4 de enero de 2007				
Servicios Recibidos		Q	10,000.00		
IVA crédito fiscal		Q	1,200.00		
IVA retención x pagar (65%)				Q	780.00
Bancos				Q	10,420.00
Por el pago de 3 guardias de seguridad a Centinela S.A.		Q	11,200.00	Q	11,200.00
No. 4	5 de enero de 2007				
Importaciones		Q	24,000.00		
IVA crédito fiscal		Q	2,880.00		
Bancos				Q	26,880.00
Por la importación de semillas tipo de Estados Unidos, a Semillas, LTDA.		Q	26,880.00	Q	26,880.00
No. 5					
Bancos		Q	50,482.14		
IVA conforme constancias de exención		Q	6,057.86		
Ventas				Q	50,482.14
IVA débito fiscal				Q	6,057.86
Se vendió a la USAC, 200 tablones, se adjunta la constancia de exención SAT 2091 40987 por Q6,057.86.		Q	56,540.00	Q	56,540.00

No. 6	8 de enero de 2007		
Mobiliario y Equipo	Q	15,000.00	
Iva débito fiscal			Q 1,607.14
Inventario de madera			Q 13,392.86
Se retiraron 100 tablas a un costo de Q.150.00 para ser utilizado en los departamentos Adminsitrativo, Compras y Contabilidad.	Q	15,000.00	Q 15,000.00
No. 7	9 de enero de 2007		
Bancos	Q	2,500,000.00	
Exportaciones			Q 2,500,000.00
Venta de 1000 muebles a Willianson Special, LTD. de los Estados Unidos de América.	Q	2,500,000.00	Q 2,500,000.00
No. 8	10 de enero de 2007		
Combustibles y Lubricantes	Q	892.86	
IVA crédito fiscal	Q	107.14	
Impuesto a la Distribución y Petroleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.	Q	235.00	
Préstamo a corto plazo (Tarjeta de crédito)			Q 1,235.00
Compra de 50 galones de gasolina superior en Gasolinera la Perla, S.A., pago efectuado con tarjeta de crédito.	Q	1,235.00	Q 1,235.00
No. 9	15 de enero de 2007		
Vehículos	Q	20,000.00	
IVA crédito fiscal	Q	500.00	
Préstamo a corto plazo (Tarjeta de crédito)			Q 20,500.00
Compra de un automóvil modelo 2005.	Q	20,500.00	Q 20,500.00
No. 10	18 de enero de 2007		
Compra de bienes	Q	4,821.43	
IVA crédito fiscal	Q	578.57	
IVA retención x pagar (65%)			Q 376.07
Bancos			Q 5,023.93
Compra de 100 quintales de abono orgánico a la Asociación de Productores de Abono Orgánico, ONG.	Q	5,400.00	Q 5,400.00

No. 11		20 de enero de 2007			
	Equipo de oficina	Q	4,000.00		
	IVA crédito fiscal	Q	480.00		
	Préstamo a corto plazo (Tarjeta de crédito)			Q	4,480.00
	Compra de un escritorio de metal en Prometal, S.A.	Q	4,480.00	Q	4,480.00
No. 12		23 de enero de 2007			
	Servicios Recibidos	Q	200.00		
	IVA crédito fiscal	Q	24.00		
	IVA retención x pagar (65%)			Q	15.60
	Bancos			Q	208.40
	Pago por transporte del escritorio, a Transportes Manuelito, S.A.	Q	224.00	Q	224.00
No. 13		27 de enero de 2007			
	Descuento por pronto pago	Q	1,120.00		
	Iva crédito fiscal			Q	120.00
	Compras de bienes			Q	1,000.00
	Registro de la nota de crédito 100, por concepto de descuentos por pronto pago, emitida pro Industrias del Pacífico, S.A.	Q	1,120.00	Q	1,120.00
No. 14		31 de enero de 2007			
	Papelería y útiles	Q	1,000.00		
	IVA crédito fiscal	Q	120.00		
	IVA retención x pagar (65%)			Q	78.00
	Bancos			Q	1,042.00
	Pago de papelería y utiles de oficina al contado a San Gregorio, S.A.	Q	1,120.00	Q	1,120.00
No. 15		IVA retención x pagar (65%)			
	IVA crédito fiscal	Q	2,642.53	Q	2,642.53
	Registro de la compensación del crédito fiscal con retenciones del Impuesto al Valor Agregado, realizadas a los proveedores, según Declaración Jurada de Retención del IVA, SAT-2219.	Q	2,642.53	Q	2,642.53
No. 16		IVA débito fiscal			
	IVA conforme constancias de exención	Q	22,665.00	Q	6,057.86
	Remanente de crédito fiscal			Q	5,000.00
	IVA crédito fiscal			Q	5,270.04
	Bancos			Q	6,337.10
	Regularización del Impuesto al Valor Agregado, resultanto impuesto a pagar, según Declaración Jurada y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, SAT 2151.	Q	22,665.00	Q	22,665.00

d) Presentación de la declaración jurada de las retenciones del IVA

La declaración jurada de las retenciones del IVA, fue presentada mediante el formulario SAT-2219, con el objeto de dar cumplimiento a las disposiciones legales contenidas en el numeral 2) del artículo 7 del Decreto 20-2006 y artículo 8 de su Reglamento, en cuanto a que los retenedores, deben enterar al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período impositivo en que se realice la retención, la totalidad del impuesto retenido. Por lo tanto al retener la exportadora Palo Viejo, S.A., impuesto al valor agregado, durante enero de 2007, el impuesto debe enterarlo dentro de los primeros quince días hábiles de febrero de 2007.

SAT-2219

DECLARACIÓN JURADA DE RETENCIONES DEL IVA			
NIT del agente retenedor	Nombre, razón o denominación social del agente retenedor		
48976265-3	PALO VIEJO, S.A.		
	PERÍODO IMPOSICIÓN	Mes	Enero
		Año	2007
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO			
CONCEPTOS DE RETENCIONES			
RETENCIONES EFECTUADAS POR: PALO VIEJO S.A.	TARIFA	Importe Neto del Bien o Servicio	Impuesto Retenido
Exportador (Decreto-29-89)	65%		
Fundación para el Desarrollo Económico del Departamento de Zacapa	65%	17,857.14	1,392.86
El Centinela S.A.	65%	10,000.00	780.00
Asociación de Productores de Abono Orgánico ONG	65%	4,821.43	376.07
Transportes Manuelito, S.A.	65%	200.00	15.60
San Gregorio, S.A.	65%	1,000.00	78.00
Sub-total		33,878.57	2,642.53
(-) Retenciones a compensar con crédito fiscal			2,642.53
Valor a pagar			0.00
RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente en caso de ser una rectificación)			
No. de declaración que se rectifica			
(-) Valor Impuesto ingresado (en la declaración que se rectifica)			
(=) Valor a ingresar (impuesto a pagar menors valor ingresado en la declaración que se rectifica)			
MULTA, INTERESES Y MORA			
(+) Multa			
(+) Intereses			
(+) Mora			
(+) Saldo a pagar (valor a ingresar más multa, intereses y mora)			
TOTAL A PAGAR			0.00
A) Los documentos de soporte han sido elaborados y certificados de acuerdo a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.			
B) Declaro y juro que son verdaderos los datos contenidos en este formulario y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.			

e) Presentación de la declaración jurada y recibo de pago mensual del impuesto al valor agregado.

El formulario para presentar la declaración indicada, es el SAT-No.2151 en papel, y 2159 electrónico, sin embargo en este caso no se incluyeron todos los renglones que contiene el formulario en papel, sino únicamente los que intervienen con el ejemplo desarrollado.

DECLARACIÓN JURADA Y RECIBO DE PAGO MENSUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO									
Lugar y fecha de presentación:									
DÍA	5	MES	Febrero	AÑO	2007	SAT No. 2151 2139439			
Numero de identificación Tributaria (NIT)				Período a declarar					
				Del	01/01/2007				
				Al	31/01/2007				
Apellidos y nombres o razón social:									
PALO VIEJO S.A.									
Determinación al débito fiscal									
Concepto				Operaciones Locales				Operaciones de	
				Base		Débitos			
Total de ventas y/o servicios exentos				50,482.14					
Total exportaciones al resto del mundo								2,500,000.00	
Total Ventas gravadas				65,482.14		7,665.00			
Sumatoria de las columnas base y débitos						7,665.00		2,500,000.00	
Total crédito fiscal recibido Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores (Débito)								15,000.00	
Total determinación débito fiscal								22,665.00	
Determinación del crédito fiscal									
Concepto				Operaciones Locales		Operación exportación o			
				Base		Créditos		Base	
								Créditos	
Total de compras no afectas (Decreto No. 29-89 y sus reformas)				16,800.00					
Total compras de vehículos terrestres del modelo de dos años o más anteriores al del año en curso						500.00			
Total compras de combustibles				892.86		107.14			
Total compras				27,678.57		3,201.43			
Total de servicios adquiridos				10,200.00		1,224.00			
Total importaciones de Centro América								24,000.00	
IVA conforme constancias de exención						6,057.86			
Remanente de crédito fiscal del período anterior por exportaciones								5,000.00	
(-) Retenciones practicadas por exportadores incluyendo los del Decreto 29-89								2,642.53	
Sumatoria de las columnas base y créditos				55,571.43		11,090.43		24,000.00	
Total determinación del crédito fiscal								16,327.90	
								6,337.10	

Como resultado final del caso práctico, se tiene que el contribuyente al encontrarse inscrito en el régimen de devolución especial del impuesto al valor agregado, el Banco de Guatemala le efectuó una devolución de crédito fiscal por Q.15,000.00 durante el período de imposición, los cuales de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 25 de la ley del impuesto al valor agregado, se consignaron en la declaración como débito fiscal.

Por otra parte, tenía un remanente de crédito fiscal del período anterior por exportaciones, el cual fue correctamente reportado en la declaración de enero de 2007, de conformidad como lo establece el artículo 21 de la ley del impuesto al valor agregado.

De los valores reportados se determina que el contribuyente no tiene derecho a reclamar devolución de crédito fiscal, toda vez que al compensarlo con el débito fiscal, resulta impuesto a pagar por seis mil trescientos treinta y siete quetzales con diez centavos (Q6,337.10), el cual, deberá enterar a la Administración Tributaria, dentro del mes calendario inmediato siguiente, que en este caso corresponde a febrero de 2007, de conformidad con lo que establece el artículo 40 de la ley del impuesto al valor agregado.

DETALLE DE DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

P.T.: VCF		
	Iniciales	Fecha
Elaboró:	RJPP	12/05/2007
Revisó:	ORMJ	12/05/2007

EJEMPLO, S.A.

NIT: XXXXXXXX

PERÍODO TRIMESTRAL EN EL QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2007

PAPEL DE TRABAJO: DETALLE DE DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

PERÍODO	PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN					REFERENCIA FOLIO
	FECHA	LUGAR	IMPUESTO PAGADO	FORMULARIO		
				FORMA	NÚMERO	
Enero-2007	03/02/2007	Banrural, S.A.	0.00	2151	645982	75
Febrero-2007	02/03/2007	Banrural, S.A.	0.00	2151	785962	80
Marzo-2007	04/04/2007	Banrural, S.A.	0.00	2151	968547	95
SUMA						

REVISIÓN DE LIBROS

P.T.: RV		
	Iniciales	Fecha
Elaboró:	RJPP	12/05/2007
Revisó:	ORMJ	12/05/2007

EJEMPLO, S.A.

NIT: XXXXXXXX

PERÍODO TRIMESTRAL EN EL QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2007

PAPEL DE TRABAJO: REVISIÓN DE LIBROS

PERÍODO	HABILITACIÓN DEL REGISTRO MERCANTIL		AUTORIZACIÓN				OPERADOS AL
	NÚMERO	FECHA	RESOLUCIÓN		FOLIOS		
			NÚMERO	FECHA	DEL No.	Al No.	
COMPRAS	NO APLICA	NO APLICA	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007
VENTAS	NO APLICA	NO APLICA	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007
DIARIO	X	09/07/1998	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007
ESTADOS FINANCIEROS	X	09/07/1998	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007
MAYOR	X	09/07/1998	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007
INVENTARIOS	X	09/07/1998	19-903519-1	09/07/1998	1	50	31/03/2007

INTEGRACIÓN DE COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL SEGÚN DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LIBRO DE COMPRAS Y LIBRO DIARIO MAYOR GENERAL

P.T.: VCF																										
<table border="1" style="float: right; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 40%;">Iniciales</th> <th style="width: 50%;">Fecha</th> </tr> <tr> <td>Elaboró:</td> <td>RJP</td> <td>12/05/2007</td> </tr> <tr> <td>Revisó:</td> <td>ORMJ</td> <td>12/05/2007</td> </tr> </table>																			Iniciales	Fecha	Elaboró:	RJP	12/05/2007	Revisó:	ORMJ	12/05/2007
	Iniciales	Fecha																								
Elaboró:	RJP	12/05/2007																								
Revisó:	ORMJ	12/05/2007																								
EJEMPLO, S.A. NIT: XXXXXXXX PERÍODO TRIMESTRAL EN EL QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2007 INTEGRACIÓN DE COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL SEGÚN DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LIBRO DE COMPRAS Y LIBRO DIARIO MAYOR GENERAL (VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)																										
PERÍODOS IMPOSITIVOS	DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					FOLIO EXPEDIENTE	LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS						FOLIO EXPEDIENTE	LIBRO DIARIO MAYOR GENERAL		FOLIO EXPEDIENTE	DIFERENCIA DECLARA/ LIBRO DE COMPRAS	DIFERENCIA DECLARA/ LIBRO MAYOR								
	COMPRAS	IMPORTACIÓN	SERVICIOS RECIBIDOS	TOTAL COMPRAS	IVA CRÉDITO		COMPRAS	IMPOR.	SERVICIOS RECIBIDOS	TOTAL	CRÉDITO FISCAL	FOLIO LIBRO		CRÉDITO FISCAL	FOLIO LIBRO		CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL (*)								
Enero-2007	100,000.00	125,000.00	90,000.00	315,000.00	37,800.00	75	100,000.00	125,000.00	90,000.00	315,000.00	37,800.00	143	132	37,800.00	48	192	-	-								
Febrero-2007	200,000.00	325,000.00	100,000.00	625,000.00	75,000.00	80	200,000.00	325,000.00	100,000.00	625,000.00	75,000.00	160	154	75,000.00	52	201	-	-								
Marzo-2007	150,000.00	200,000.00	40,000.00	390,000.00	46,800.00	95	150,000.00	200,000.00	40,000.00	390,000.00	46,800.00	185	160	46,800.00	60	222	-	-								
																	-	-								
																	-	-								
																	-	-								
TOTAL	450,000.00	650,000.00	230,000.00	1,330,000.00	159,600.00		450,000.00	650,000.00	230,000.00	1,330,000.00	159,600.00			159,600.00			0.00	0.00								
	A	A	A	A	A		A	A	A	A	A			A			A	A								

INTEGRACIÓN DE VENTAS Y DÉBITO FISCAL, SEGÚN DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LIBRO DE VENTAS Y LIBRO, DIARIO MAYOR GENERAL

P.T.: VDF																										
<table border="1" style="float: right; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 40%;">Iniciales</th> <th style="width: 50%;">Fecha</th> </tr> <tr> <td>Elaboró:</td> <td>RJP</td> <td>12/05/2007</td> </tr> <tr> <td>Revisó:</td> <td>ORMJ</td> <td>12/05/2007</td> </tr> </table>																			Iniciales	Fecha	Elaboró:	RJP	12/05/2007	Revisó:	ORMJ	12/05/2007
	Iniciales	Fecha																								
Elaboró:	RJP	12/05/2007																								
Revisó:	ORMJ	12/05/2007																								
EJEMPLO, S.A. NIT: XXXXXXXX PERÍODO TRIMESTRAL EN EL QUE SE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2007 INTEGRACIÓN DE VENTAS Y DÉBITO FISCAL SEGÚN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LIBRO DE VENTAS Y LIBRO MAYOR GENERAL.																										
PERÍODO IMPOSITIVO	DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					FOLIO EXPEDIENTE	LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS						FOLIO EXPEDIENTE	LIBRO MAYOR GENERAL		FOLIO EXPEDIENTE	DIFERENCIA DECLARA/ LIBRO DE VENTAS	DIFERENCIA DECLARA/ LIBRO MAYOR								
	VENTAS GRAVADAS	SERVICIOS PRESTADOS	EXPORTACIONES	TOTAL VENTAS	IVA DÉBITO		VENTAS GRAVADAS	SERVICIOS PRESTADOS	EXPORTACIONES	TOTAL VENTAS Y SERVICIOS	DÉBITO FISCAL	FOLIO No.		DÉBITO FISCAL	FOLIO No.		DÉBITO FISCAL	DÉBITO FISCAL								
Enero-2007	80,000.00	35,000.00	25,000.00	140,000.00	16,800.00	45	80,000.00	35,000.00	25,000.00	140,000.00	16,800.00	32	132	16,800.00	52	193	-	-								
Febrero-2007	50,000.00	25,000.00	40,000.00	115,000.00	13,800.00	60	50,000.00	25,000.00	40,000.00	115,000.00	13,800.00	44	174	13,800.00	60	201	-	-								
Marzo-2007	40,000.00	42,000.00	60,000.00	142,000.00	17,040.00	70	40,000.00	42,000.00	60,000.00	142,000.00	17,040.00	52	180	17,040.00	72	223	-	-								
																	-	-								
																	-	-								
TOTAL	170,000.00	102,000.00	125,000.00	397,000.00	47,640.00		170,000.00	102,000.00	125,000.00	397,000.00	47,640.00			47,640.00			-	-								
	A	A	A	A	A		A	A	A	A	A			A			A	A								

VERIFICACIÓN DE PROVEEDORES IMPORTANTES

P.T.: VCF					
		Iniciales		Fecha	
Elaboró:		RJPP		12/05/2007	
Revisó:		ORMJ		12/05/2007	

EJEMPLO, S.A.
NIT: XXXXXXXX
PERÍODO TRIMESTRAL EN EL QUE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2007
VERIFICACIÓN DE PROVEEDORES IMPORTANTES
(Cifras Expresadas en Quetzales)

No.	NIT	PROVEEDOR	MES	CRÉDITO FISCAL	Folio
1	XXXX	<u>COMPRAS LOCALES VERIFICADAS</u>	ENERO	40,000.00	12
2	XXXX		FEBRERO	38,000.00	14
3	XXXX		MARZO	25,000.00	16
Suma				103,000.00	

CREDITO POR COMPRAS A PROVEEDORES IMPORTANTES	103,000.00
CRÉDITO FISCAL DEL PERÍODO	159,600.00
PORCENTAJE DE CREDITO FISCAL VERIFICADO	65%

COMPARATIVO DE IVA DECLARADO Y REGISTRADO EN EL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS

P.T.:																	
														POR		FECHA	
PREPARÓ														RJPP		12/05/2007	
REVISÓ														ORMJ		12/05/2007	

PROGRAMACIÓN: DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL
EJEMPLO, S.A.
NIT: XXXXXXXX
PERÍODO MENSUAL EN EL QUE SE SOLICITA DEVOLUCIÓN: DEL 1 AL 31 DE MARZO DE 2007
COMPARATIVO IVA DECLARADO Y REGISTRADO EN LIBRO COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS

CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

PERÍODO IMPOSITIVO	IVA SEGÚN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					REF	LIBRO COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS					REF	DIFERENCIA DECLARACIÓN Y LIBRO COMPRAS Y SERVICIOS RECIBIDOS				
	COMPRAS	SERVICIOS	IMPORT	ACTIVOS FIJOS	COMBUSTIBLE		COMPRAS	SERVICIOS	IMPORT	ACTIVOS FIJOS	COMBUSTIBLE		COMPRAS	SERVICIOS	IMPORT	ACTIVOS FIJOS	COMBUSTIBLE
MARZO-2007																	
OPERACIONES LOCALES																	
EXPORTACIONES	80,000.00	35,000.00	22,000.00	40,000.00	43,000.00		80,000.00	35,000.00	22,000.00	40,000.00	43,000.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTALES	80,000.00	35,000.00	22,000.00	40,000.00	43,000.00		80,000.00	35,000.00	22,000.00	40,000.00	43,000.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CONTRIBUYENTE: EJEMPLO, S.A.
 NIT: XXXXX
 PERIODO MENSUAL: MARZO-2007

P.T.: VCF		
	Iniciales	Fecha
Elaboró:	RJPP	12/05/2007
Revisó:	ORMJ	12/05/2007

**HOJA DE LIQUIDACIÓN
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**
 (Valores expresados en quetzales)

I. OPERACIONES LOCALES

AÑO-MES	DÉBITOS POR VENTAS Y SERVICIOS	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS	REMANENTE CRÉDITO PERÍODO ANTERIOR	CRÉDITO CONSTANCIAS EXENCIÓN	CRÉDITO / (DÉBITO) ACUMULADO	MONTO DE CRÉDITO SOLICITADO	AJUSTES AL DÉBITO FISCAL	AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO	IMPUESTO A PAGAR
TOTALES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

II. EXPORTACIONES

AÑO-MES	DÉBITOS POR VENTAS Y SERVICIOS	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS	REMANENTE CRÉDITO PERÍODO ANTERIOR	CRÉDITO CONSTANCIAS EXENCIÓN	CRÉDITO ACUMULADO	MONTO DE CRÉDITO SOLICITADO	AJUSTES AL DÉBITO FISCAL	AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO	IMPUESTO A PAGAR
MARZO-2007	0.00	220,000.00				220,000.00				0.00
TOTALES	0.00	220,000.00	0.00	0.00	0.00	220,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00

RESUMEN	SALDO S/ AUDITORÍA	CONCEPTO	A PAGAR	A DEVOLVER
DÉBITOS FISCALES DECLARADOS	0.00	IMPUESTO A PAGAR	0.00	
CRÉDITO FISCAL POR EXPORTACIONES	220,000.00	SANCION: MULTA DEL 100% SOBRE IMPUESTO A PAGAR	0.00	
CRÉDITO / (DÉBITO) FISCAL POR OPERACIONES LOCALES	0.00	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO		0.00
CRÉDITO ACUMULADO	0.00	REMANENTE A SOLICITAR TRIMESTRAL O SEMESTRALMENTE		88,000.00
CRÉDITO CORRESPONDIENTE AL 60%	132,000.00	MONTO DE CRÉDITO SOLICITADO		220,000.00
CRÉDITO SOLICITADO	220,000.00	AJUSTES		0.00
DIFERENCIA SOLICITADA DE MÁS (O DE MENOS)	88,000.00	TOTAL DE CRÉDITO AUTORIZADO PARA SU DEVOLUCIÓN		132,000.00
TOTAL CRÉDITO SUJETO A DEVOLUCIÓN	132,000.00	TOTAL A PAGAR	0.00	
AJUSTES	0.00			
REMANENTE A SOLICITAR TRIMESTRAL O SEMESTRALMENTE	88,000.00			

ANEXO 1 COMPRAS DE MADERA

MODELO DE FACTURA DE COMPRA (RETENCION TOTAL)			
ENILIO PEREZ CISTERNAS Y CIA. LTDA. BARRACA DE MADERA Calle Porvenir No. 1050 - Santiago Centro Teléfono 28880- Fax 2888398		R.U.T. No. FACTURA DE COMPRA No. 1 S.I.I. SANTIAGO CENTRO Resol. 4916/31.10.00 - S.I.I.	
SANTIAGO, de de			
SEÑOR:		RUT No.	
DIRECCION:			
COMUNA:		CONDICIONES:	
Por lo siguiente:			
Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
100	UNIDADES DE MADERA 19% I.V.A. A RETENER	\$14,500.00	\$ 1,450,000.00
			\$ 275,500.00
			\$ 1,725,500.00
	MENOS: 19% I.V.A. RETENIDO	TOTAL	\$ 275,500.00
			\$ 1,450,000.00
FIRMA VENDEDOR	C. IDENTIDAD VENDEDOR		
Imprenta Las Facturas S.A. Avida Las industrias 12356 San Miguel			
		DESTINO:	

Fuente: Luis Roberto, Villela Contreras (en línea): 1lcontre@yahoo.com (Consulta: 24 de junio de 2007).

ANEXO 2 COMPRAS DE MADERA

**MODELO DE FACTURA DE COMPRA
(RETENCION PARCIAL)**

ENILIO PEREZ CISTERNAS Y CIA. LTDA. BARRACA DE MADERA Calle Porvenir No. 1050 - Santiago Centro Teléfono 28880- Fax 2888398		R.U.T. No. FACTURA DE COMPRA No. 1 S.I.I. SANTIAGO CENTRO Resol. 4916/31.10.00 - S.I.I.	
SANTIAGO, de de			
SEÑOR:		RUT No.	
DIRECCION:			
COMUNA:		CONDICIONES:	
Por lo siguiente:			
Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
100	UNIDADES DE MADERA 8% I.V.A. A RETENER 11% I.V.A. NO RETENIDO MENOS: 8% I.V.A. RETENIDO TOTAL	\$14,500.00	\$ 1,450,000.00
			\$116,000.00
			\$ 159,500.00
			\$ 1,725,500.00
			\$ 116,000.00
		TOTAL	\$ 1,609,500.00
FIRMA VENDEDOR	C. IDENTIDAD VENDEDOR		

Imprenta Las Facturas S.A.
Avida Las industrias 12356
San Miguel

DESTINO:

Fuente: Luis Roberto, Villela Contreras (en línea): 1lcontre@yahoo.com (Consulta: 24 de junio de 2007).

ANEXO 3

COMPRAS DE PRODUCTOS SILVESTRES

MODELO DE FACTURA DE COMPRA (SOLO RETENCION TOTAL)			
ENILIO PEREZ CISTERNAS Y CIA. LTDA. BARRACA DE MADERA Calle Porvenir No. 1050 - Santiago Centro Teléfono 28880- Fax 2888398		R.U.T. No. FACTURA DE COMPRA No. 1	
		S.I.I. SANTIAGO CENTRO Resol. 4916/31.10.00 - S.I.I.	
SANTIAGO, de de			
SEÑOR:		RUT No.	
DIRECCION:			
COMUNA:		CONDICIONES:	
Por lo siguiente:			
Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
100	KILOS RODA MOSQUETA 19% I.V.A. NO RETENIDO	\$ 150.00	\$ 15,000.00
			\$ 2,850.00
			\$ 17,850.00
	MENOS: 19% I.V.A. RETENIDO		\$ 2,850.00
		TOTAL	\$ 15,000.00
FIRMA VENDEDOR	C. IDENTIDAD VENDEDOR		
Imprenta Las Facturas S.A. Avida Las industrias 12356 San Miguel DESTINO:			

Fuente: Luis Roberto, Villela Contreras (en línea): 1lcontre@yahoo.com (Consulta: 24 de junio de 2007).

ANEXO No. 4
DENEGACIÓN DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL SOLICITADO
CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Guatemala, dos de mayo de dos mil siete.

ASUNTO: LIQUIDACIÓN DEL **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO** DEL CONTRIBUYENTE **EJEMPLO, S.A.**, NIT **XXXX-X**, CON DOMICILIO FISCAL EN **AVENIDA XX, ZONA XX, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**, RELACIONADA CON LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL PRESENTADA ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, CORRESPONDIENTE A LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS COMPRENDIDOS DE **JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005**.

SE TIENE A LA VISTA PARA RESOLVER, CON LOS ANTECEDENTES RESPECTIVOS, EL ASUNTO RELACIONADO Y,

CONSIDERANDO:

Que al contribuyente referido en el asunto se le confirió la Audiencia No. **A-2006-21-01-000XX**, de fecha 30 de noviembre de 2006, legalmente notificada el 12 de diciembre del mismo año, mediante la cual se le dieron a conocer los ajustes formulados, para que manifestara su conformidad o inconformidad, debiendo identificar y acompañar los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa; asimismo, citar las bases legales y aspectos técnicos que fundamenten su impugnación. Los ajustes dados a conocer son al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO** correspondientes a los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005, de la siguiente forma: **1) Al Crédito Fiscal** por un total de **UN MILLÓN OCHENTA MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES QUETZALES CON TREINTA Y CINCO CENTAVOS (Q1,080,833.35)**. **2) Al Débito Fiscal** por **SESENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE QUETZALES CON CUATRO CENTAVOS (Q68,259.04)**. Dichos ajustes fueron deducidos de la solicitud de devolución de crédito fiscal, según Resolución No. R-2006-66-06-000666 de fecha 30 de noviembre de 2006 (folios 1598 y 1599 del expediente administrativo).

CONSIDERANDO:

Que la audiencia conferida fue evacuada dentro del plazo legal por el Ingeniero Armando Eduardo Pérez Pérez, en representación legal del contribuyente, quien acredita su calidad mediante fotocopia legalizada de acta notarial adjunta al memorial ingresado el 25 de enero de 2007, en la Unidad de Recepción de Documentos, Oficina Tributaria Guatemala, Coordinación Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el cual manifiesta su inconformidad con los ajustes formulados, aportando las pruebas que consideró pertinentes. Asimismo solicitó apertura a prueba, el cual se dio por otorgado, de acuerdo con lo establecido en los artículos 143 y 146 del Código Tributario y sus reformas. Las pruebas fueron presentadas por el representante legal del contribuyente con fecha 15 de marzo de 2007. Los argumentos expresados y las pruebas presentadas por el contribuyente se citarán en el apartado correspondiente para los ajustes, procediéndose a efectuar el análisis y liquidación de la manera siguiente:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- A) AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL POR ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NO RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA RESPECTIVA ACTIVIDAD EXPORTADORA DEL CONTRIBUYENTE.**

1) PERÍODO IMPOSITIVO: JULIO DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****62,233.97**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de julio de 2004, formulario SAT-2016 número 15402223, crédito fiscal derivado de la adquisición de **servicio de arrendamiento, servicio de seguridad, servicio de conserjería, servicios profesionales, desayunos, almuerzos y cenas, asesoría en seguridad industrial, servicio de transporte de personal, servicio de asesoría y honorarios profesionales**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 1, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

2) PERÍODO IMPOSITIVO: AGOSTO DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q96,312.30**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de agosto de 2004, formulario SAT-2016 número 10273735, crédito fiscal derivado de la adquisición de **seguro GTMT, servicios de auditoría de estados financieros, arrendamiento, servicios de seguridad, desayunos, almuerzos y cenas, servicios profesionales, fotografía para postales, asesoría en seguridad industrial, servicio de transporte de personal, servicio de asesoría, honorarios profesionales y servicio de conserjería**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 2, dado a conocer en la audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

3) PERÍODO IMPOSITIVO: SEPTIEMBRE DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q176,437.18**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de septiembre de 2004, formulario SAT-2016 número 11481768, crédito fiscal derivado de la adquisición de **servicios de publicidad, seguro AUTO, seguro GTMT, desayunos, almuerzos y cenas, servicios de seguridad, servicios profesionales, seguro incendio, servicios de auditoría de estados financieros, personal de apoyo, honorarios profesionales, plumas Mont Blank**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 4, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

4) PERÍODO IMPOSITIVO: OCTUBRE DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q145,719.42**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de octubre de 2004, formulario SAT-2016 número 13560859, crédito fiscal derivado de la adquisición de **servicio de publicidad, servicios de seguridad, servicios profesionales, seguros incendio, servicios de auditoría de estados financieros, desayunos, almuerzos y cenas, personal de apoyo y honorarios profesionales**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 6, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

5) PERÍODO IMPOSITIVO: NOVIEMBRE DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q161,736.81**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de noviembre de 2004, formulario SAT-2016 número 14204661, crédito fiscal derivado de la adquisición de **publicación en suplemento de Econosuper, póliza número 1-VC-677, servicios de seguridad, arrendamiento, servicios profesionales, servicios de conserjería, seguros incendio, servicios de transporte de personal, agendas Milán, servicios de auditoría de estados financieros, vasos de aniversario, plumas Mont Blank, desayunos, almuerzos y cenas, servicio de asesoría, honorarios profesionales y artículos promocionales**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 7, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

6) PERÍODO IMPOSITIVO: DICIEMBRE DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q73,268.69**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de diciembre de 2004, formulario SAT-2016 número 14530196, crédito fiscal derivado de la adquisición de **seguro GTVG, seguro GTTR, personal de apoyo, agua pura y refresco, servicios profesionales, servicios de seguridad, fianza GTC7, fuente redonda spguetty y arroceras, servicios de auditoría de estados financieros, asesoría en seguridad industrial, desayunos, almuerzos y cenas**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 9, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

7) PERÍODO IMPOSITIVO: ENERO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q31,737.10**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de enero de 2005, formulario SAT-2016 número 09121380, crédito fiscal derivado de la adquisición de **servicios de seguridad, servicios profesionales, seguro GTVG, alquiler casa No. 3, desayunos, almuerzos y cenas**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 10, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

8) PERÍODO IMPOSITIVO: FEBRERO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q65,292.93**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de febrero de 2005, formulario SAT-2016 número 15395331, crédito fiscal derivado de la adquisición de **desayunos, almuerzos y cenas, arrendamiento, servicios de seguridad, servicios profesionales, servicios de conserjería, asesoría en seguridad industrial, servicios de auditoría y honorarios profesionales**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 11, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

9) PERÍODO IMPOSITIVO: MARZO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q55,932.40**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de marzo de 2005, formulario SAT-2016 número 14342117, crédito fiscal derivado de la adquisición de **póliza No. 1-VC-677, arrendamiento, servicios de seguridad, desayunos, almuerzos y cenas, servicios profesionales, asesoría en seguridad industrial, honorarios profesionales, servicios de transporte y servicios de auditoría y estados financieros**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 13, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

10) PERÍODO IMPOSITIVO: ABRIL DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q57,224.33**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de abril de 2005, formulario SAT-2016 número 14240540, crédito fiscal derivado de la adquisición de **symantec antivirus y licencias, desayunos, almuerzos y cenas, servicio de seguridad, servicios profesionales, servicios de auditoría de estados financieros, seguro GTVG, servicios de transporte y honorarios profesionales**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 14, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

11) PERÍODO IMPOSITIVO: ABRIL DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q33,736.44**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de abril de 2005, formulario SAT-2016 número 14240540, crédito fiscal derivado de la adquisición de **computadoras portátil, programas y proyectores**, los cuales no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 15, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

12) PERÍODO IMPOSITIVO: MAYO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q56,938.90**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de mayo de 2005, formulario SAT-2016 número 16042158, crédito fiscal derivado de la adquisición de **servicios de mantenimiento, arrendamiento, desayunos, almuerzos y cenas, servicios de seguridad, servicios profesionales, servicios de transporte**, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 16, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

13) PERÍODO IMPOSITIVO: JUNIO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q64,262.88**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de junio de 2005, formulario SAT-2016 número 12031569, crédito fiscal derivado de la adquisición de **seguros GTRC, honorarios profesionales, desayunos, almuerzos y cenas, servicios profesionales, servicios de transporte y servicios**

de seguridad, los cuales no se utilizan directamente en su respectiva actividad exportadora, requisito indispensable que debe cumplirse para reconocer crédito fiscal sujeto a devolución (véase integración en Hoja 2 de 2, del Anexo 17, dado a conocer en la Audiencia concedida).

BASE LEGAL: Artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

El representante legal del contribuyente en su evacuación de audiencia con relación a los ajustes formulados por la adquisición de **bienes y servicios adquiridos** (numerados del 1 al 10, 12 y 13 de la presente Resolución), manifiesta inconformidad, y a su vez describe como premisa jurídica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente los artículos: 15. “Crédito fiscal, el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas durante el mismo período”. Artículo 16 “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 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...”. Artículo 18. De la Documentación del Crédito Fiscal contenido en los incisos a), b), c), d), y e), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; asimismo, añade como premisa de hecho, que la Administración Tributaria, formula los ajustes pretendiendo desconocer el crédito fiscal declarado, derivado de la adquisición de bienes y servicios a nombre de su representada, los cuales han sido adquiridos precisamente para la realización del proceso productivo y por ende para la actividad exportadora de su representada, así como a la generación de nuevas rentas gravadas sujetas a impuestos. Indica que para la producción de los bienes objeto de la actividad empresarial y la culminación del mismo, como lo es la venta de los productos que exporta, es imprescindible la adquisición de bienes y servicios inmersos dentro de esta actividad. Adjunta como documentos de prueba integraciones y fotocopias de las facturas objeto de ajuste (folios 1639 al 1806 del expediente administrativo). El representante legal del contribuyente, con relación a la **adquisición de Activos Fijos** (numeral 11 de la presente Resolución), además de hacer referencia a los artículos 15, 16 y 18, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que han sido adquiridos precisamente para la realización del proceso productivo y por ende para la actividad exportadora de su representada, así como a la generación de nuevas rentas gravadas sujetas a impuestos. Que el equipo de computo adquirido, es utilizado en las diferentes áreas de la planta de producción, es decir, el equipo de computación adquirido, es precisamente utilizado en el proceso productivo. Que de lo anterior, es fácil incidir, la vinculación directa e indubitable de la existencia de estos activos con la actividad de su representada, reitera que es imprescindible la adquisición de activos fijos, por medio de los cuales se lleva a cabo el proceso de producción y comercialización del producto que elabora su representada. Adjunta como documentos de prueba integración y fotocopias de las Declaraciones Aduaneras de Importación que describen los activos fijos adquiridos objeto de ajuste (folios 1834 al 1851).

Del análisis a los ajustes formulados (numerados del 1 al 10, 12 y 13 de la presente Resolución) pruebas presentadas y los argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye que es procedente **CONFIRMARLOS**, en virtud que en este caso la controversia se deriva, en que si procede o no la devolución del crédito fiscal derivado de la adquisición de: **servicios de arrendamiento, servicios de seguridad, servicio de conserjería, servicios profesionales, desayunos, almuerzos y cenas, asesoría en seguridad industrial, servicio de transporte de personal, servicio de asesoría, honorarios profesionales, seguro GTMT, servicios de auditoría de estados financieros, fotografía para postales, seguro AUTO, seguro incendio, personal de apoyo, plumas Mont Blank, publicación en suplemento de Econosuper, póliza número 1-VC-677, agendas Milán, vasos de aniversario, artículos promocionales, seguros GTVG, seguro GTTR, agua pura y refresco, fianza GTC7, fuente redonda spaguetty y arroceras, alquiler casa No. 3, symantec antivirus y licencias, servicios de mantenimiento y seguros GTRC**. Al respecto, el contribuyente no demostró que dichos gastos se utilizan directamente en su actividad exportadora. Cabe indicar, que el artículo 16 segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, establece: “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.”

(El subrayado y negrillas no son del texto original). Derivado de la base legal citada, el ajuste al crédito fiscal es procedente legal y técnicamente, porque se generó de gastos que no se utilizaron directamente en su respectiva actividad de exportación. Por otra parte, en la procedencia del crédito fiscal con aplicación de los principios constitucionales, se puede establecer que por justicia tributaria no es factible el reconocimiento y/o devolución de un crédito que no haya sido necesario para el cumplimiento de su actividad de exportación, que es indispensable para incentivar la exportación de los bienes y servicios producidos. En este sentido, al declarar gastos que en primer lugar no se utilizan directamente en la respectiva actividad exportadora y en segundo lugar a pesar de ser gastos que desde el punto de vista financiero y económico pueden ser necesarios para su actividad empresarial, los mismos al amparo de la norma tributaria no se relacionan en forma directa con su actividad exportadora, presupuesto que de conformidad con el espíritu de la ley es indispensable para el reconocimiento del crédito fiscal. 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 la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Con lo expuesto anteriormente, se concluye que los bienes y servicios adquiridos por EJEMPLO, S.A., no intervienen directamente en su respectiva actividad exportadora. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española (página 1958, Vigésima Segunda Edición 2001, Tomo II), define el concepto de “respectiva”: Que atañe o se aplica a una persona o cosa determinada. Dicho de los miembros de una serie: Que tienen correspondencia, por unidades o grupos, con los miembros de otra serie y (página 38, Vigésima Segunda Edición 2001, Tomo I), define el concepto de “actividad”: Como las operaciones o tareas propias de una persona o entidad. Por otra parte, el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial indica que las normas se interpretaran conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. En este sentido, la Superintendencia de Administración Tributaria, está interpretando la norma en su contexto, al indicar que tienen derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado aquellas personas que se dedican a la actividad exportadora con base al primer renglón del segundo párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, que dice: “En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación (...)”, o sea, que el inicio de dicho enunciado es la base legal para indicar que la “respectiva actividad” es la que se relaciona directamente con la “exportación”, por lo tanto, si la actividad del contribuyente es la fabricación y exportación de aglomerados, plywood y chapas, puede ser que los bienes y servicios tengan relación con esta actividad, pero no en forma directa, por lo que debe interpretarse adecuadamente la Ley y no como lo está interpretando el contribuyente. Para el caso del Ajuste 11, por adquisición de **computadoras portátiles, programas y proyectores**. Cabe indicar que existe una mala interpretación del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por parte del contribuyente, pues para la correcta aplicación de la norma se hace necesario su interpretación e integración de conformidad con el artículo 5 del Código Tributario, el cual regula: “en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme las disposiciones del artículo 4 de este Código”, y el artículo 4 del mismo cuerpo legal establece: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”. Para el tratadista Manuel Ossorio la interpretación de la norma de acuerdo a los principios constitucionales, define el principio de Justicia y Equidad de la siguiente forma: Justicia “La virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde”, y la Equidad: “es la justicia distributiva”. Ambos están íntimamente relacionados y constituyen el límite que la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239, impone al Órgano Legislativo en su función creadora de impuestos ordinarios y extraordinarios. La procedencia del crédito fiscal con aplicación de los principios constitucionales, se puede establecer que por justicia tributaria no es factible la devolución de un crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado derivado de la adquisición de activos fijos que no hayan sido necesarios para el cumplimiento de los fines para los cuales fue creado, como es el caso de las operaciones gravadas o generadoras de rentas, que son indispensables para incentivar la producción nacional y en algunos casos la exportación de los bienes y servicios producidos. En ese sentido, la solicitud de devolución de crédito fiscal es improcedente, porque la adquisición de activos fijos en primer lugar no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo y en segundo lugar a pesar de ser adquisiciones que desde el punto de vista financiero y económico pueden ser necesarios para su actividad empresarial, los mismos al amparo de la norma tributaria no se relacionan de forma directa con el proceso productivo, presupuesto que de conformidad con el espíritu de la norma es indispensable para el

reconocimiento del crédito fiscal. El artículo 16 en su primer párrafo 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, excepto en el caso de importación o **adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente**” (La negrilla y el subrayado no son del texto original) y siendo la actividad principal de EJEMPLO, S.A., la fabricación y exportación de aglomerados, plywood y chapas, se considera que el uso de equipo de computación, no se encuentra directamente vinculado con el proceso productivo de la entidad. En atención a la interpretación de la norma legal, ésta se interpreta de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española específicamente en el término "directa", lo define de la siguiente forma: DIRECTO, TA. “Derecho o en línea recta. Que va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios. Que se encamina derechamente a una mira u objeto”. (Fuente Diccionario de la Real Academia Española, página 830, vigésima segunda edición, 2001, Tomo I). Por la premisa anterior, se concluye que la adquisición y uso de los activos fijos descritos con anterioridad, son gastos que no se vinculan directamente en el proceso productivo, por consiguiente, el crédito fiscal objetado, debe integrar el costo de adquisición para efecto de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta. El contribuyente en el período de prueba, aporta fotocopias de las facturas y declaraciones aduaneras de importación que amparan documentalmente las compras de bienes, servicios y activos fijos. En cuanto a estas pruebas aportadas por el contribuyente, lo único que están demostrando es que las adquisiciones están documentadas y que las facturas objetadas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero no desvirtúan el motivo de los ajustes. Cabe señalar que los ajustes no se basan en que las compras indicadas no estén respaldadas por la documentación contable respectiva y que los documentos no cumplan con tales requisitos, sino porque la adquisición y uso de los bienes, servicios y activos fijos descritos con anterioridad, no se consideran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, por lo cual el ajuste formulado deviene procedente.

B) AJUSTES AL DÉBITO FISCAL POR VENTAS REGISTRADAS Y DECLARADAS COMO EXPORTACIONES, QUE NO FUERON DOCUMENTADAS COMO TALES.

1) PERÍODO IMPOSITIVO: AGOSTO DE 2004

AJUSTE CONFIRMADO:

Q11,445.47

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de agosto de 2004, formulario SAT-2016 número 10273735, venta de exportación, la cual no cumple con todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior, debido a que no está soportada con la declaración aduanera de exportación y/o formulario aduanero único centroamericano, requisito indispensable para considerarla como exportación, por lo que se considera como venta local, las siguiente facturas: 45236, 45896, 45896 y 45693.

BASE LEGAL: Artículos 1, 2 numeral 4), 3 numeral 1), 4 numeral 4), 7 numeral 2), 10 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

2) PERÍODO IMPOSITIVO: SEPTIEMBRE DE 2004

AJUSTE DESVANECIDO:

Q9,464.87

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de septiembre de 2004, formulario SAT-2016 número 11481768, venta de exportación, la cual no cumple con todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior, debido a que no está soportada con la Declaración Aduanera de Exportación y/o Formulario Aduanero Único Centroamericano, requisito indispensable para considerarla como exportación, por lo que se considera como venta local, las siguientes facturas: 41258, 41259 y 41260.

BASE LEGAL: Artículos 1, 2 numeral 4), 3 numeral 1), 4 numeral 4), 7 numeral 2), 10 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

3) PERÍODO IMPOSITIVO: NOVIEMBRE DE 2004**AJUSTE CONFIRMADO:****Q29,236.71**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de noviembre de 2004, formulario SAT-2016 número 14204661, ventas de exportación, las cuales no cumplen con todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior, debido a que no está soportada con la Declaración Aduanera de Exportación y/o Formulario Aduanero Único Centroamericano, requisito indispensable para considerarlas como exportación, por lo que se consideran como venta local, las siguientes factura: 78258, 79259 y 70800.

BASE LEGAL: Artículos 1, 2 numeral 4), 3 numeral 1), 4 numeral 4), 7 numeral 2), 10 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

4) PERÍODO IMPOSITIVO: FEBRERO DE 2005**AJUSTE CONFIRMADO:****Q18,111.99**

Se determinó que el contribuyente registró en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y reportó en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, del período impositivo de febrero de 2005, formulario SAT-2016 número 15395331, venta de exportación, la cual no cumple con todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior, debido a que no está soportada con la Declaración Aduanera de Exportación y/o Formulario Aduanero Único Centroamericano, requisito indispensable para considerarla como exportación, por lo que se considera como venta local, las siguientes facturas: 25632, 25468, 23698 y 25789.

BASE LEGAL: Artículos 1, 2 numeral 4), 3 numeral 1), 4 numeral 4), 7 numeral 2), 10 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Código Tributario y sus reformas; artículos vigentes en el período impositivo auditado.

El representante legal del contribuyente en su evacuación de audiencia manifiesta inconformidad con los ajustes (numerados del 1 al 4 de la presente Resolución) formulados **al débito fiscal** del Impuesto al Valor Agregado, y a su vez describe lo que establecen los artículos 2 numeral 4) y 7 numerales 1) y 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, transcribe lo que establece el inciso e) del artículo 3 y 4, del Acuerdo Gubernativo Número 790-86, emitido por la Presidencia de la República de fecha 28 de octubre de 1986. Adicionalmente, agrega como premisa de hecho, que la Administración Tributaria, en el presente caso formuló los ajustes al débito fiscal relacionado, en virtud que las ventas de exportación no están soportadas con las Declaraciones Aduaneras de Exportación y/o Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, requisito indispensable para considerarla como exportación y que derivado de lo anterior su representada manifiesta su inconformidad con el presente ajuste, en virtud que las ventas objetadas como omisas en el débito fiscal, sí fueron efectivamente realizadas al exterior por parte de su representada, es decir, en su oportunidad fue una típica exportación en virtud de lo cual y de acuerdo a la legislación vigente, no cargó el Impuesto al Valor Agregado, y reitera, se realizó una venta al exterior. Por aparte con relación al ajuste número 3 de la presente Resolución por Q29,236.71, el representante legal del contribuyente indica que las ventas por exportaciones referidas fueron despachadas a cuenta de su representada por su proveedor, desde el territorio mexicano, e internadas en territorio salvadoreño, y que su representada no cuenta con dicho documento, en virtud que la venta fue directa, es decir, que en ningún momento la mercadería fue exportada desde territorio Guatemalteco, sin embargo, sí fue una venta de exportación. El contribuyente en la evacuación del período de prueba, aportó los documentos siguientes: **Para el Ajuste 1 de la presente Resolución por Q11,445.47.** Certificación del señor Carlos Gabriel Ochoa García, de fecha 13 de marzo de 2007, en donde indica que la factura No. 81069, emitida al cliente Cervecería Hondureña, S. A. de fecha 8 de agosto de 2004, ampara la venta de productos enviados desde el país de origen de su proveedor al país de destino de su cliente, que la mercadería no ingresó a territorio nacional, ni egreso del mismo, por lo que no existe póliza de importación y de exportación para su comercialización, amparada por la póliza de seguro flotante 7330; recibo de caja emitido por Ejemplo Guatemalteca, S. A., serie "B", 016972, de fecha 6 de septiembre de 2004; constancia de transferencia de fondos de fecha 3 de septiembre de 2004; reporte de datos de Citibank de fecha 10 de enero de 2004; remisión factura GC012278, de fecha 9 de febrero de 2004, emitida por la Compañía Ejemplo, S. A. de C.V., de México, por venta a Ejemplo Guatemalteca, S. A. y consignado a Cervecería Hondureña (folios 1828 al 1832). **Para el Ajuste 2 de la presente Resolución por Q9,464.87.** Declaración Aduanera de Exportación Clave de Régimen ED 155 - 4016996, de fecha 5 de octubre de 2004, por exportación de EJEMPLO, S.A. xxx, a Ejemplo Centroamericana, S.A. de Costa Rica, hace referencia a la

factura No. 1662 de fecha 27 de septiembre de 2004 (folios 1807 y 1808). **Para el Ajuste 3 de la presente Resolución por Q29,236.71.** Tres certificaciones del señor Carlos Gabriel Ochoa García, de fechas 13 de marzo de 2007, en donde indica que las facturas Nos. 82974, 82573 y 82979, emitidas al cliente Inversiones Monte Carlo, S.A. de fecha 23 de noviembre de 2004, 3 de noviembre de 2004 y 24 de noviembre de 2004, amparan las ventas de productos enviados desde el país de origen de su proveedor al país de destino de su cliente, que la mercadería no ingresó a territorio nacional, ni egreso del mismo, por lo que no existe Póliza de Importación y de Exportación para su comercialización, amparada por la Póliza de Seguro Flotante No. 7330; Recibos de caja emitidos por Ejemplo Guatemalteca, S.A. No. Serie “B” Nos. 017576, 017531 y 017559, de fechas 11 de febrero de 2005, 27 de enero de 2005 y 3 de febrero de 2005; Constancias de Transferencias de Fondos, y Remisión facturas Nos. GD002593, GD002495 y GD002686, de fechas 12 de noviembre de 2004, 1 de noviembre de 2004 y 18 de noviembre de 2004, emitidas por la Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. de Mexico, por venta a Ejemplo Guatemalteca, S.A. y consignada a Liza, S.A. de C.V. en El Salvador; Reporte de datos de Citibank (folios 1814 al 1827). **Para el Ajuste 4 de la presente resolución por Q18,111.99,** declaración para registro y control de exportaciones de la ventanilla única para las exportaciones Guatemala, C. A., de fecha 3 de febrero de 2005, a nombre de EJEMPLO, S.A. xxx; carta de porte recibida el 8 de febrero de 2005; Integración de pago de molduras varias de fecha 31 de marzo de 2005; constancia de transferencia de fondos de fecha 29 de abril de 2005; y Reporte de datos de Citibank del 5 de febrero de 2005 (folios 1809 al 1813 del expediente administrativo).

Del análisis a los ajustes al Débito Fiscal formulados, pruebas presentadas y los argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye que es procedente: **A) CONFIRMAR** los ajustes al **Débito Fiscal** por un total de **Q58,794.17**, identificados con los números 1, 3 y 4 de la presente Resolución, por ventas declaradas como **exportaciones**, por Q11,445.47, Q29,236.71 y Q18,111.99, respectivamente, en virtud que para los ajustes 1 y 3 el contribuyente emitió facturas de venta por exportaciones, sin cumplir con todos los trámites legales para su uso o consumo en el exterior, en vista que no se evidenció la existencia de las Declaraciones Aduaneras de Exportación y/o los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos, requisito indispensable para considerarse como exportación, por lo tanto, se consideran como ventas locales. En cuanto a la documentación presentada por el contribuyente como prueba de descargo, únicamente demuestran que no existen documentos de exportación por las referidas ventas, por lo que se dio el hecho generador de una venta local, pues fue facturado en nuestro país, registrado en su libro de ventas y servicios prestados y declarados en el mes correspondiente. Por lo tanto, dicho crédito fiscal no está sujeto a devolución por no cumplir con los requisitos legales. Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 2, que se refiere a las definiciones, establece entre otras, las contenidas en los numerales 1) y 4), siguientes: “...Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo”; y “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**”, respectivamente (la negrilla es nuestra). De acuerdo a la norma mencionada, las exportaciones deben estar respaldadas con la documentación legal que evidencie que se cumplieron los trámites legales, entre los cuales se incluye todos los relacionados con el proceso de exportación de bienes en las aduanas de la República de Guatemala, a través de la presentación de la declaración Aduanera de Exportación o Formulario Aduanero Único Centroamericano que por ley le corresponde, requisitos que en los presentes casos no se cumplieron por parte del contribuyente. **B) DESVANECER** el ajuste al **Débito Fiscal** por **Q9,464.87**, identificado con el No. 2 de la presente Resolución, por **venta declarada como exportación**, en virtud que se efectuaron las consultas en el Sistema Integrado Tributario –SAIT– de la Superintendencia de Administración Tributaria, Módulo de Exportadores y se verificó que se encuentra aceptada la declaración aduanera de exportación No. 155 – 4016996 y por consiguiente respaldada la venta por exportación mediante factura No. 1662 de fecha 27 de septiembre de 2004 (folio 1807,1808 y 2534 del expediente administrativo), por lo cual procede desvanecer el ajuste. Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 2, que se refiere a las definiciones, establece entre otras, las contenidas en los numerales 1) y 4), siguientes: “...Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo”; y “**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.”, respectivamente (la negrilla es nuestra). De acuerdo a la norma mencionada, las ventas deben estar respaldadas con la documentación legal que evidencie que se cumplieron los trámites legales, entre los cuales se incluye todos los relacionados con el proceso de exportación de bienes en las aduanas de la República de Guatemala, a través de la presentación de la Declaración Aduanera de Exportación o Formulario Aduanero Único Centroamericano

Derivado de lo anterior, procede efectuar la liquidación siguiente:

CONTRIBUYENTE: EJEMPLO, S.A.
NIT: xxxx-x
PERÍODOS IMPOSITIVOS: DE JULIO DE 2004 A JUNIO DE 2005
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
(Cifras en Quetzales)

Períodos Impositivos	Saldo Acumulado Anterior	Crédito Fiscal Declarado en el Período	Débito Fiscal Declarado en el Período	Ajustes		Ajuste Desvanecido	Saldo Neto de Crédito Fiscal	Crédito Fiscal del Régimen Especial	Crédito Fiscal para el siguiente período	Crédito Fiscal Devuelto
				Crédito	Débito					
Año 2004	9,442,133.00									
Julio	0.00	3,544,495.00	1,566,666.00	62,233.97	0.00		1,915,595.03	1,186,697.40	728,897.63	
Agosto	728,897.63	2,580,907.00	2,070,980.00	96,312.30	11,445.47		1,131,066.86	305,956.20	825,110.66	
Septiembre	825,110.66	4,193,686.00	2,189,579.00	176,437.18	0.00	9,464.87	2,652,780.48	1,202,464.20	1,450,316.28	
Octubre	1,450,316.28	2,763,542.00	2,432,086.00	145,719.42	0.00		1,636,052.86	248,592.00	1,387,460.86	
Noviembre	1,387,460.86	3,393,494.00	3,189,811.00	161,736.81	29,236.71		1,400,170.34	152,762.25	1,247,408.09	
Diciembre	1,247,408.09	3,405,187.00	2,165,788.00	73,268.69	0.00		2,413,538.40	743,639.40	1,669,899.00	
Año 2005										
Enero	1,669,899.00	1,939,317.00	1,159,860.00	31,737.10	0.00		2,417,618.90	467,674.20	1,949,944.70	
Febrero	1,949,944.70	2,687,292.00	2,317,201.00	65,292.93	18,111.99		2,236,630.78	277,568.25	1,959,062.53	
Marzo	1,959,062.53	2,575,710.00	2,662,137.00	55,932.40	0.00		1,816,703.13	0.00	1,816,703.13	
Abril	1,816,703.13	2,025,672.00	1,471,813.00	90,960.77	0.00		2,279,601.36	332,315.40	1,947,285.96	
Mayo	1,947,285.96	2,282,400.00	1,895,409.00	56,938.90	0.00		2,277,338.06	290,243.25	1,987,094.81	
Junio	1,987,094.81	2,333,922.00	2,151,688.00	64,262.88	0.00		2,105,065.93	0.00	2,105,065.93	2,095,601.06
TOTAL		33,725,624.00	25,273,018.00	1,080,833.35	58,794.17	9,464.87		5,207,912.55		

Nota: Los ajustes confirmados no generan impuesto a pagar, en virtud que los mismos fueron deducidos de la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, según Resolución R-2006-21-01-000337 del 30 de noviembre de 2006 (folios 1598 y 1599 del expediente administrativo). Asimismo, se devolvió la cantidad de **Q.2,095,601.06**. Por el ajuste al débito fiscal desvanecido de **Q.9,464.87**, el contribuyente debe solicitar al Banco de Guatemala la devolución correspondiente.

POR TANTO:

La Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo expuesto, normas legales citadas y con fundamento a lo establecido en los artículos: 1, 19, 98, 100, 103, 112, 127, 130, 146 y 150 del Código Tributario y sus reformas; 3 literales e) y f) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 45 A, 45 D y 45 G del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- CONFIRMAR** al contribuyente **EJEMPLO, S.A.**, los ajustes formulados al **Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado**, por un total de **UN MILLÓN OCHENTA MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES QUETZALES CON TREINTA Y CINCO CENTAVOS (Q1,080,833.35)**, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos de julio de 2004 a junio de 2005; sin embargo,

no se insiste en su cobro, en virtud que dicho valor fue deducido de la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, según Resolución R-2006-66-06-000666 del 30 de noviembre de 2006, según lo expuesto en la parte considerativa de la presente Resolución.

2. **CONFIRMAR PARCIALMENTE** al contribuyente referido los ajustes al **Débito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado** por un total de **CINCUENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS NOVENTA Y CUATRO QUETZALES CON DIECISIETE CENTAVOS (Q58,794.17)**, correspondiente a los períodos impositivos de agosto de 2004, noviembre de 2004 y febrero de 2005, sin embargo, no se insiste en su cobro, en virtud que dicho valor fue deducido de la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, según Resolución R-2006-66-06-000666 del 30 de noviembre de 2006. **DESVANECER PARCIALMENTE** el ajuste al **Débito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado**, por **NUEVE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO QUETZALES CON OCHENTA Y SIETE CENTAVOS (Q9,464.87)**, correspondiente al período impositivo de septiembre 2004, por lo que el contribuyente deberá solicitar ante el Banco de Guatemala la devolución correspondiente al valor que se desvanece; según lo expuesto en la parte considerativa de la presente Resolución

NOTIFÍQUESE Y ENTRÉGUESE copia de la presente Resolución al contribuyente **EJEMPLO, S.A.**, en el lugar señalado para recibir notificaciones, ubicado en **AVENIDA XXX, ZONA XX, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**, dentro del plazo establecido en la Ley. Envíese copia de la Resolución debidamente notificada a la Sección de Crédito Fiscal, Compensaciones y Otros de la Coordinación de Grandes Contribuyentes Especiales para efectos del control de devoluciones de crédito fiscal. Diligenciado lo anterior, trasládense las presentes actuaciones al Departamento Administrativo y de Secretaría de la Coordinación antes referida, para la continuación de su trámite.

ANEXO No. 5**DICTAMEN QUE DECLARA SIN LUGAR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN GENERAL**

DICTAMEN UATD No. XXX-05-2007

EXPEDIENTE SAT: 2005-02-01-45-000XXXXX**UNIDAD DE ASESORÍA TÉCNICA DEL DIRECTORIO.** Guatemala, dieciocho de mayo de dos mil siete.

ASUNTO: **EJEMPLO, S.A.**, con número de identificación tributaria **XXXXXX** y domicilio fiscal señalado para las presentes actuaciones, en la avenida **XXXXXXX**, zona x, municipio y departamento de Guatemala, interpone **recurso de revocatoria** contra la resolución CMCE-DR-R-2007-XX-0X-000XXX, del XX de febrero de 2007, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, que confirma ajustes al Impuesto al Valor Agregado, de julio a septiembre de 2004.

OBJETO DEL DICTAMEN: Opinar sobre el recurso de revocatoria interpuesto, en tiempo, por el representante legal del contribuyente EJEMPLO, S.A., contra la resolución CMCE-DR-R-2007-XX-0X-000XX del XX de febrero de 2007, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

ANTECEDENTES: Que derivado de la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado planteada por la contribuyente, se establecieron ajustes por **Q153,267.01**, de julio a septiembre de 2004, porque registró y declaró facturas que soportan la adquisición de bienes y servicios que no se encuentran directamente relacionadas con su respectiva actividad, que es la exportación de aglomerados, plywood y chapas, al tratarse de servicios de transporte de carga, publicación en el directorio telefónico, boletos aéreos, servicios profesionales y técnicos, tapizado de camioneta Volvo, importación de gorras, playeras e instrumento de navegación aérea, mantenimiento de aeronave, arrendamiento de apartamento, fletes nacionales, modulares y accesorios, elaboración de escritura, elaboración de trifoliales y agendas, y adquisición de láminas, tubos galvanizados, tes, angulares, codos y electrodos; así como, la adquisición de activos fijos constituidos por equipo de cómputo que no tienen relación directa con su proceso productivo. Se confirió la audiencia A-2006-22-0X-000XXX del XX de noviembre de 2006 (folio 662), la cual fue evacuada oportunamente por el contribuyente (folio 679).

RESOLUCIÓN RECURRIDA: Que el XX de febrero de 2007, la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución CMCE-DR-R-2007-XX-0X-000XXX (folio 782), con la que confirmó los ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado referidos, de julio a septiembre de 2004, por lo que el monto ajustado fue oportunamente descontado de la solicitud y no se autorizó su devolución (folio 676). Dicha resolución fue notificada el XX de marzo de 2007 (folio 796).

RECURSO DE REVOCATORIA: Que el XX de marzo de 2007, el contribuyente interpuso recurso de revocatoria contra la resolución arriba indicada, con los argumentos que consideró pertinentes, que adelante se analizan (folio 797).

DICTÁMENES: De conformidad con el artículo 159 del Código Tributario y el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), número XX-1999, del XX de agosto de 1999, se delegó a la **Unidad de Asesoría Técnica del Directorio** el estudio, análisis y emisión de los dictámenes técnicos necesarios para la prosecución y posterior resolución de los recursos administrativos de revocatoria y reposición, quien deberá emitir el dictamen correspondiente. Asimismo, de conformidad con el citado artículo, deberá darse audiencia a la **Procuraduría General de la Nación**, por el plazo señalado en la ley.

ANÁLISIS: Que la Superintendencia de Administración Tributaria, por revisión a las obligaciones tributarias del contribuyente, derivado de la solicitud de devolución de crédito fiscal, formuló y confirmó ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por **Q153,267.01**, de julio a septiembre de 2004, porque registró y declaró facturas que soportan la adquisición de bienes y servicios que no se encuentran directamente relacionadas con su respectiva actividad, que es la exportación de aglomerados, plywood y chapas, al tratarse de servicios de transporte de carga, publicación en el directorio telefónico, boletos aéreos, servicios profesionales y técnicos, tapizado de camioneta Volvo, importación de gorras, playeras e instrumento de navegación aérea, mantenimiento de aeronave, arrendamiento de apartamento, fletes nacionales, modulares y accesorios, elaboración de escritura, elaboración de trifoliales y agendas, y adquisición de láminas, tubos galvanizados, tes, angulares, codos y electrodos; así como, la adquisición de activos fijos constituidos por motocicletas y equipo de cómputo que no tienen relación directa con su proceso productivo. **Base legal:** Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 98 y 100 del Código Tributario, vigentes en los períodos revisados.

El recurrente manifiesta inconformidad con los ajustes argumentando que la ley no menciona como condición la relación de los débitos con los créditos para que sea procedente su devolución; por lo que, los gastos ajustados encuadran en la premisa legal, toda vez que han sido utilizados en su actividad. Menciona que dentro de sus activos cuenta con una avioneta y motocicletas para uso de los ingenieros. Que el equipo de cómputo se adquirió para mejorar controles dentro del proceso productivo. Los fletes se incurrieron para trasladar la madera hacia los centros de distribución y bodegas. En relación a los gastos de viaje asegura que se realizaron para efectuar un estudio de mercado en Brasil para introducción de sus productos. En cuanto al gasto de arrendamiento indica que corresponde al lugar donde se encuentran ubicadas sus oficinas administrativas. Con respecto a los gastos por remodelaciones, ampliaciones y reparaciones, asegura que ocurrieron en instalaciones de la finca que se utilizan para almacenaje. Menciona que contrató los servicios profesionales de Ingenieros Agrónomos para supervisión y control del proceso; así como, de profesionales con funciones de dirección en las áreas administrativas, producción y comercialización. Asegura que la compra de agendas, trifoliales, gorras y playeras; así como, la publicación en el directorio telefónico, son indispensables para realizar el proceso de mercadeo.

Luego de analizar las actuaciones, se determina que el fundamento de derecho de los ajustes, es el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en los períodos auditados, el cual en su parte conducente regula: *“Procedencia del crédito fiscal. 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. El impuesto pagado por el contribuyente en la (...) adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal, integrará el costo de adquisición de los mismos, para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta. 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 (...)”*.

La norma citada separa los bienes que constituyen activos y aquellos que se utilizan o tienen vinculación directa con la actividad para que se reconozca crédito fiscal; en el primer caso, por la adquisición de activos fijos cuando se encuentren directamente vinculados con el **“proceso productivo”** de la contribuyente; y, para los exportadores, tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios **que se utilicen “directamente” en su respectiva actividad**. Por lo tanto, siendo la actividad de la recurrente la exportación de aglomerados, plywood y chapas, la adquisición de los bienes y servicios deben tener relación directa como insumos con la actividad propia que desarrolla habitualmente y por la que genera rentas, entendiendo que se utilizan en forma directa en su actividad, aquellos que se usan para lograr el objeto de la recurrente, que es el de producir y exportar los productos indicados; de lo contrario, como se analiza en el presente caso, por los servicios ajustados no tiene derecho a reclamar crédito fiscal.

Siendo que la ley no define los términos “proceso productivo”, “directamente” y “actividad”, es preciso entonces entender el significado de dichas palabras de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, para lo cual

se cita el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, que preceptúa: “(...) *Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente (...)*”. En tal sentido, el **Diccionario de la Lengua Española** de la Real Academia Española, 21ª. edición, Editorial BROSMAC, S. L., 1992, Madrid, España, página 757, define el término “**Directa**” como: “*Aplicase a lo que se encamina derechamente a una mira u objeto*”, entiéndase lo anterior, como aquello que se aplica para lograr un determinado fin u objeto; en la página 1264, define “**Respectiva**” como: “*Que atañe o se aplica a persona o cosa determinada*”, es decir, que concierne o usa sólo una persona en particular; y, en la página 25, define “**Actividad**” como: “*Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad*”, piénsese en las acciones propias a que se dedica una entidad. Asimismo, dicho diccionario define el significado de los conceptos siguientes: “**Proceso**”: “*(...) conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial (...)*”; “**Productivo**”: “*(...) que es útil o provechoso (...)* *Que arroja un resultado favorable de valor entre precios y costes*”; y, “**Producir**”: “*Crear cosas o servicios con valor económico (...)*”.

Robert. S. Pindyck y Daniel L.. Rubinfeld, Microeconomía, quinta edición, Madrid, España, Editorial Prentice Hall, 1995, página 180, define “**Proceso Productivo**”: “*(...) En el proceso de producción, las empresas convierten los factores de producción en productos. Los factores de producción comprenden todo lo que debe utilizar la empresa en el proceso de producción (...)*”. Como se desprende de los significados de los conceptos indicados, los mismos tienen una connotación económica, por lo que para el presente caso, proceso productivo puede definirse como el conjunto de operaciones realizadas por las personas individuales propietarias de empresas y las jurídicas, para convertir los factores de producción en productos, que son bienes o servicios con valor económico agregado. Esta definición técnica de “*proceso productivo*”, es a la que se refiere la norma citada, tal como se expresa Carolina Solórzano, Investigadora Asistente del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas -INCAE-, en su nota técnica, página 2, “*Producción para Competir: El Análisis del Proceso*”, opina sobre el Proceso o Sistema Operativo que: “*La palabra “proceso” o la frase “sistema operativo” son términos utilizados para identificar cualquier parte de una organización que toma insumos y los transforma en resultados o productos de mayor valor para la organización que los insumos originales (...)*”. De lo cual se establece que lo pagado por los bienes y servicios adquiridos debe agregar valor a la exportación, es decir, que constituyan insumos que impliquen la transformación de los productos que exporta, vinculados en forma directa a la exportación.

El autor español Tulio Rosembuj en su manual “*El IVA y el Profesional*”, Ediciones Ceac, Barcelona, España, páginas 103 a 109, desarrolla el tema de la Deducción del IVA y las cuotas deducibles, de manera siguiente: “*11.2.3. Cuotas deducibles. Condiciones: Las condiciones para deducción de las cuotas IVA son: (...) Repercusión directa del IVA en sus compras o servicios prestados y en la cuantía y forma legalmente establecida (...) Los bienes o servicios adquiridos deben utilizarse en la realización de operaciones que dan lugar al derecho de deducción; pero esto, con ser necesario, no es suficiente. Deben ser directamente relacionados con su actividad y necesarios para el ejercicio (...)*”.

En ese sentido, se estableció que en los períodos revisados, la recurrente se dedicó a la producción y exportación de aglomerados, plywood y chapas, siendo su actividad principal por la que reporta crédito fiscal; de tal manera que para que tenga **derecho a devolución**, todas las compras de bienes y adquisición de servicios deben estar íntima y directamente ligadas a dicha actividad. Con base en lo antes considerado y tomando en cuenta la actividad de la recurrente, se concluye que no procede reconocer crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por **Q144,852.42**, de julio a septiembre de 2004, generado por la adquisición de bienes y servicios tales como: **servicios de transporte de carga, publicación en el directorio telefónico, boletos aéreos, servicios profesionales y técnicos, tapizado de camioneta Volvo, importación de gorras, playeras e instrumento de navegación aérea, mantenimiento de aeronave, arrendamiento de apartamento, fletes nacionales, modulares y accesorios, elaboración de escritura, elaboración de trifoliales y agendas, y adquisición de láminas, tubos galvanizados, tes, angulares, codos y electrodos**; según descripción y detalle de facturas dado a conocer a la contribuyente en audiencia (folios 666, 667, 669, 671, 672, 673 y 674), ya que dichos bienes y servicios no se encuentran directamente vinculados a su actividad exportadora, pues los mismos no guardan relación directa y estrecha como insumos en la misma, al no constituir bienes que son objeto de comercialización por parte de la recurrente.

Cabe mencionar, que los servicios ajustados por concepto de **transporte de carga** corresponde a facturas emitidas por Cargo Expreso, Sociedad Anónima, las cuales si bien es cierto, consignan en el concepto de las mismas “Transporte de Carga en General”; también lo es que, corresponde a servicios de mensajería, según se pudo comprobar en detalles adjuntos a las mismas (folios 554 al 556, 589, 590, 613, 614, 640 y 641), y no como lo señala la contribuyente al indicar que son fletes contratados para trasladar la madera hacia los centros de distribución y bodegas.

Además, con respecto al crédito fiscal ajustado por los **servicios profesionales y técnicos**, la recurrente menciona que corresponden a servicios prestados por profesionales con funciones de dirección, por lo que conforme lo considerado, es claro que son gastos administrativos o generales que no se vinculan directamente con su respectiva actividad exportadora. Menciona también, que son servicios prestados por Ingenieros contratados para supervisión y control del proceso; sin embargo, se estableció que en la descripción de las facturas se menciona simplemente “Servicios Profesionales” y “Servicios Técnicos Prestados” sin especificar la naturaleza del servicio recibido de personas individuales y Sociedades Anónimas (folios 558, 567, 570, 572, 574, 576, 578, 592, 594, 597, 599, 600, 624, 628, 631 al 639 y 643); y, la recurrente no presenta ni ofrece las pruebas documentales que respalden sus argumentos como podrían ser los respectivos contratos de servicios prestados en los que se describa el tipo de servicio recibido, siendo ella quien tiene la carga de la prueba; por lo que, dichos servicios constituyen un gasto para la contribuyente, que no está directamente vinculado con su respectiva actividad exportadora, pues no demostró que es parte integral de la operación de exportación.

En cuanto a los gastos de **publicidad** en el directorio telefónico; así como, la adquisición de artículos promocionales tales como gorras, playeras, trifoliales y agendas; ésta ha sido efectuada a nivel local y por lo tanto no tiene ninguna relación con la exportación de bienes; además, de haberla realizado en el extranjero, dicho crédito fiscal tampoco sería sujeto de devolución, porque constituye únicamente un medio para brindar información a sus clientes, que si bien pueden incentivar las relaciones comerciales, las mismas no son determinantes ni indispensables como insumos dentro de sus actividades, ello porque de haberla efectuado o no, si el cliente está interesado en sus productos y si éstos cumplen con sus requerimientos, se va a llevar a cabo la venta o exportación y dichos gastos pasan a ser un gasto accesorio que se vincula de forma indirecta con su actividad comercial.

Con relación a la adquisición de láminas, tubos galvanizados, tes, angulares, codos y electrodos que indica fueron utilizadas para remodelaciones, ampliaciones y reparaciones, no procede la devolución del impuesto que generan, pues tales bienes constituyen parte de su activo fijo; en consecuencia, el crédito fiscal está integrando el costo del mismo para el efecto de depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

Sobre el resto de gastos ajustados por arrendamiento de oficina administrativa, elaboración de escritura, boletos aéreos, modulares y accesorios, repuestos y mantenimiento de aeronave y tapizado de camioneta Volvo; se aclara que los mismos son gastos indirectos o administrativos, los cuales no tienen ninguna vinculación **directa** con el producto a exportar, consecuentemente tampoco con su actividad exportadora, por lo que al evidenciarse que no constituyen insumos, se concluye que no son susceptibles de devolución de conformidad con lo citado anteriormente.

Es importante mencionar que la recurrente no aportó ningún elemento que pruebe sus argumentos en ninguna fase del procedimiento administrativo. En este sentido, se menciona la importancia que para el presente proceso tiene la prueba, tal como lo regula el artículo 142 del Código Tributario que establece: “*En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. (...)*”. Por su parte, el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil preceptúa: “*Son medios de prueba (...) 5o. Documentos (...)*”; de lo anterior no podría afirmarse que el solo argumento de la contribuyente, sería suficiente para desvirtuar los ajustes formulados; en ese mismo orden, es indispensable esclarecer que según el tratadista Enrique M. Falcón en su obra Tratado de la Prueba, Tomo 1, Primera

Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, páginas 23 y 24, citando a Guasp en la que 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; ésta 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”. Por otro lado, el tratadista

Falcón también establece que los fines de la prueba, es decir, el objetivo que persigue, condiciona el alcance y la fuerza de la misma en tanto, puede requerir sólo verosimilitud, certeza, o evidencia. De lo anterior, se hace obvio que los solos argumentos expuestos, no producen certeza respecto de lo afirmado, y por lo tanto se hace evidente la improcedencia del crédito fiscal solicitado; pues es a ella a quien le corresponde la carga de la prueba, de conformidad con el artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil, citado por permisón expresa del artículo 185 del Código Tributario.

En ese mismo orden, Carolina Solórzano, Investigadora Asistente del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas -INCAE-, en su nota técnica, página 2, “Producción para Competir: El Análisis del Proceso”, opina sobre el Proceso o Sistema Operativo que: *“La palabra “proceso” o la frase “sistema operativo” son términos utilizados para identificar cualquier parte de una organización que toma insumos y los transforma en resultados o productos de mayor valor para la organización que los insumos originales (...)”*; de lo cual se establece que el impuesto pagado por los referidos bienes y servicios no agregan valor a la exportación, toda vez que no constituyen insumos que impliquen la transformación de los productos que exporta, por lo que no están vinculados en forma directa a la exportación.

No obstante lo anterior, el impuesto ajustado y cargado a la contribuyente, eventualmente puede ser aprovechado como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta, conforme el artículo 38 literal II) de la ley de dicho impuesto, el cual permite deducir de la renta bruta los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente generadora de rentas gravadas, y sí admite la deducción del Impuesto al Valor Agregado, siempre que constituya un costo, al no ser crédito fiscal sujeto a devolución o acreditamiento al débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Cabe señalar en cuanto al concepto y condiciones para el cómputo del crédito fiscal, los tratadistas José R. Eidelman y Julio C. Yodice, definen en el Manual del Impuesto al Valor Agregado, Teoría Práctica, Ediciones Macchi, 1988, Buenos Aires, Argentina, en la página 136: *“(…) 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 (...)”*, entiéndase de lo anterior que procede el derecho al crédito fiscal, cuando el mismo genere a su vez débito fiscal; lo anterior, en congruencia con el **primer párrafo** del artículo 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, vigente en los períodos auditados.

Desde la perspectiva antes descrita, la doctrina citada y la ley nacional, nos lleva a señalar que actos gravados son únicamente aquellos provenientes de la venta de bienes o prestación de servicios que a su vez en principio 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.

En el caso de los exportadores y de las personas que venden bienes o servicios a personas exentas en el mercado interno, se puede (debe) reclamar la devolución del crédito fiscal, cumpliendo en principio con lo regulado en el segundo párrafo del artículo 16 de la ley citada, en cuanto a que **los servicios y bienes adquiridos se utilicen directamente en su respectiva actividad**; y, además, se debe observar lo

anteriormente analizado, respecto a que ese impuesto cargado en la **adquisición de bienes o la utilización de servicios se haya aplicado a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley**, no obstante que por ser exportaciones el legislador luego lo dispense del pago del impuesto, en virtud que no lo traslada al importador del extranjero. En ese sentido, reclamar devolución del Impuesto al Valor Agregado que han considerado como créditos fiscales por el sólo hecho de haberlos pagado, es improcedente, a la luz de lo considerado y disposiciones citadas.

Con respecto al ajuste por **Q8,414.59**, generado por la adquisición de bienes de activo fijo que no se encuentran vinculados directamente con su proceso productivo, según descripción y detalle de las facturas dado a conocer a la contribuyente en audiencia (folios 583 al 585, 602, 668 y 670), se estableció que corresponde a la adquisición de 3 motocicletas y equipo de computación, sobre los cuales la recurrente manifiesta que en el caso de las motocicletas que son para uso de los Ingenieros y que el equipo de cómputo es para mejorar sus controles; por lo que, al ser evidente que dichos activos fijos no participan ni se vinculan directamente en su proceso productivo, procede su confirmación de conformidad con el primer párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; no obstante ello, el monto del crédito fiscal ajustado eventualmente integrará el costo de adquisición de los activos referidos, para efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando demuestre que dichos bienes son necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas conforme dicho régimen.

Por lo expuesto, se concluye que son procedentes los ajustes, debido a que los gastos que efectuó la contribuyente, y por los que reportó crédito fiscal, son gastos generales o administrativos, que no se encuentran ni repercuten directamente con su actividad económica, ni se vinculan con su proceso productivo como lo requiere la ley, que es la exportación de aglomerados, plywood y chapas; por lo tanto, al no haber demostrado que los gastos objetados intervienen en forma íntima o directa en su respectiva actividad, los ajustes son técnica y legalmente procedentes, razón por la cual **se confirman**.

OPINIÓN:

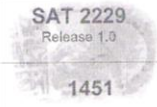
Con base en lo expuesto, disposiciones legales citadas y lo que para el efecto establecen los artículos: 12, 28, 29 y 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 130, 154 y 159 del Código Tributario; 7 literal k), 45, 53 y 59 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y, 1, 2, 3, 10, 16, 17, 23, 45, 141, 142 y 143 de la Ley del Organismo Judicial; la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio

OPINA que, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria **AL RESOLVER: I) DECLARE SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por el contribuyente **EJEMPLO, S.A.**, contra la resolución CMCE-DR-R-2007-XX-0X-000XX del XX de febrero de 2007, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; **II) CONFIRME** la resolución recurrida, por estar ajustada a derecho y a las constancias del expediente; **III) NOTIFIQUE** en su oportunidad procesal al contribuyente la resolución que emita, de acuerdo a los preceptos legales aplicables; y, oportunamente **IV) REMITA** las actuaciones a la unidad de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda, para los demás efectos legales.

Vo. Bo.

ANEXO 6

CONSTANCIA DE RETENCIÓN

 Superintendencia de Administración Tributaria República de Guatemala, C.A.		Constancia de retención de IVA		SAT 2229 Release 1.0  1451										
EL SUSCRITO AGENTE RETENEDOR EFECTUO RETENCION A:														
NIT del contribuyente		Nombre, razón o denominación social del contribuyente												
6706053		BONILLA MERLOS CARLOS HAROLDO												
Fecha de emisión de la constancia		Cantidad de: Facturas												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Día</td> <td style="width: 33%;">Mes</td> <td style="width: 33%;">Año</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">31</td> <td style="text-align: center;">DICIEMBRE</td> <td style="text-align: center;">2007</td> </tr> </table>		Día	Mes	Año	31	DICIEMBRE	2007	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">No. de factura</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">1</td> </tr> <tr> <td>No. de liquidación</td> <td style="text-align: center;">1779</td> </tr> </table>			No. de factura	1	No. de liquidación	1779
Día	Mes	Año												
31	DICIEMBRE	2007												
No. de factura	1													
No. de liquidación	1779													
CONCEPTOS DE RETENCIONES -cifras en quetzales-														
RETENCIONES EFECTUADAS POR:		Tarifa	Importe neto del bien o servicio	Impuesto retenido										
Exportador (Decreto 29-89)		65.00 %	52,500.00	4,095.00										
Total			52,500.00	4,095.00										
IDENTIFICACION DEL AGENTE RETENEDOR														
NIT del agente retenedor		Nombre, razón o denominación social												
8068216		TECOJATE SOCIEDAD ANONIMA												
RECTIFICACIONES (llenar exclusivamente en caso de ser esta una rectificación)														
No. de constancia que se rectifica														
(-) Valor impuesto retenido con la constancia que se rectifica		.00												
VALOR TOTAL CONSTANCIA DE RETENCION EN QUETZALES				4,095.00										
Código de verificación o autenticación	MUPV10R1-17OT604P7RQO275-26P474V7 Asegure la autenticidad de este documento en el sitio http://reteniva.sat.gob.gt/transparencia													
Los documentos de soporte de la presente constancia de retención se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.														
Cantidad en letras														
TOTAL: CUATRO MIL NOVENTA Y CINCO CON 00/100														

Fuente: Tecojate, S.A., Departamento de Contabilidad, 7 de febrero de 2008

ANEXO 7
DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE EN LA
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL, UTILIZADO EN EL RÉGIMEN
OPTATIVO

GERENCIA ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA DE
EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA
DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

He auditado el rubro de IVA Crédito Fiscal y las operaciones que le originaron, pertenecientes a la Compañía El Delfín Azul, Sociedad Anónima al ____ de ____ de _____. Esta información es responsabilidad de la Administración de El Delfín Azul, S. A. Mi responsabilidad es expresar opinión sobre la procedencia o improcedencia del IVA Crédito Fiscal generado por la Compañía, para efectos de su devolución, mediante el Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal, establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado - Decreto 27-92 y sus reformas, emitido por el Congreso de la República de Guatemala-.

Efectué mi auditoria de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas; así mismo, cumplí con el alcance que establece la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado para una auditoria de ese tipo; al respecto:

- a) Verifique el crédito fiscal operado en el libro de compras y servicios recibidos de El Delfín Azul, S. A. y sus correspondientes registros en los libros de contabilidad, por el periodo comprendido del ____ de al ____ de ____ de ____.
- b) Verifique las exportaciones efectuadas por El Delfín Azul, S. A. y los documentos que las amparan, por el periodo referido en la literal a) anterior.
- c) Comprobé que las exportaciones referidas en la literal b) anterior, fueron efectivamente recibidas por el (los) cliente (s).
- d) Verifique que El Delfín Azul, S. A. cumple con exportar más del cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales.
- e) Verifique que los montos de exportación efectuados, coinciden con la declaración donde reporta esas cifras.
- f) Verifique que el crédito fiscal generado en el periodo especificado en la literal a) anterior, no ha sido solicitado anteriormente, compensado, o recibido por medio de vales fiscales a favor de El Delfín Azul, S. A.
- g) Así mismo, verifique si la compañía cumplió con las disposiciones establecidas en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 del La Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativos a la procedencia, documentación, reporte y devolución del crédito fiscal a contribuyentes que se dedican a la exportación y
- h) En general, pude revisar las operaciones por las cuales, El Delfín Azul, S. A. generó, registró y declaró crédito fiscal.

Considero que mi auditoria provee una base razonable para mi opinión.

Mi revisión, pudo advertir las siguientes condiciones, que se apartan de lo que la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado establecen; mismas que se detallan en las Notas (X) y (XX) que forman parte integral de este informe:

- 1) El rubro de IVA Crédito Fiscal incluye un monto de (Q __) del cual, la Administración de El Delfín Azul, S. A. no pudo demostrar que corresponde a operaciones relacionadas directamente con su actividad productiva y de comercialización.
- 2) El rubro de IVA Crédito Fiscal incluye un monto de (Q _____), que corresponde a documentación (facturas) que no indican correctamente la Razón Social ni el Número de Identificación Tributaria de la Compañía.

En mi opinión, Procede Devolución de Crédito Fiscal por un monto de (Q _____) por el periodo comprendido del ____ de al ____ de de ____.

El presente informe está destinado únicamente para ser utilizado por la Administración de El Delfín Azul, Sociedad Anónima, para ser presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria para los efectos pertinentes y no debe ser utilizado para ningún otro propósito.

Julio Orlando Rodas Castillo
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 0000000
Guatemala, de ____ de ____.

Fuente: Rodas Castillo, Julio Orlando. Tesis: El control interno del proceso de devolución del impuesto al valor agregado en una empresa guatemalteca exportadora de productos no tradicionales, (Guatemala, noviembre-2006).

ANEXO 8

SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

 SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES, PARA EMITIR DICTÁMENES SOBRE LA PROCEDENCIA DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL			
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DÍA MES AÑO SAT- No. 0272-0000354			
INDICAR: 2 INSCRIPCIÓN ☐ 3 ACTUALIZACIÓN ☐ 4 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)			
6 NÚMERO DE COLEGIADO, DEL COLEGIO DE ECONOMISTAS	6 NÚMERO DE COLEGIADO, DEL COLEGIO DE C.P.A. DE GUATEMALA	7 NÚMERO CONSTANCIA, COLEGIADO ACTIVO, COLEGIO DE ECONOMISTAS	8 NÚMERO CONSTANCIA, COLEGIADO ACTIVO, COLEGIO DE C.P.A. DE GUATEMALA
9 NÚMERO DE C.P.A. ASIGNADO POR SAT (REGISTRO DE CONTADORES)	10 VENCIMIENTO COLEGIADO ACTIVO, COLEGIO ECONOMISTAS DÍA MES AÑO	11 VENCIMIENTO COLEGIADO ACTIVO, COLEGIO C.P.A. DE GUATEMALA DÍA MES AÑO	14 NIT DE NOTARIO QUE EMITIÓ ACTA NOTARIAL DONDE EL CPA MANIFIESTA QUE NO HA SIDO CONDENADO POR DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO, RÉGIMEN TRIBUTARIO Y OTROS DELITOS
12 FECHA DE CERTIFICACIÓN DE NO SANCIONADO POR TRIBUNAL DE HONOR, COLEGIO DE ECONOMISTAS DÍA MES AÑO	13 FECHA DE CERTIFICACIÓN DE NO SANCIONADO POR TRIBUNAL DE HONOR, COLEGIO DE C.P.A. GUATEMALA DÍA MES AÑO		
DATOS DE IDENTIFICACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR			
15 PRIMER APELLIDO	16 SEGUNDO APELLIDO	17 APELLIDO DE CASADA	18 PRIMER NOMBRE
19 SEGUNDO NOMBRE			
20 NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	21 NÚMERO (casa)	22 APTO. O SIMILAR	23 ZONA
24 COLONIA O BARRIO	25 DEPARTAMENTO		
26 MUNICIPIO	27 TELÉFONO	28 FAX	29 APDO. POSTAL
30 DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO			
INDIQUE LA FORMA COMO PRESTARÁ SUS SERVICIOS Y COMPLEMENTE LOS DATOS QUE SE LE PIDEN			
31 INDEPENDIENTE ☐	32 FECHA DE INICIO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:		
33 NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO DONDE PRESTARÁ SUS SERVICIOS:			
34 NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	35 NÚMERO (casa)	36 APTO. O SIMILAR	37 ZONA
38 COLONIA O BARRIO			
39 DEPARTAMENTO	40 MUNICIPIO	41 TELÉFONO/FAX	
42 FECHA DE FINALIZACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:	43 MOTIVO DE FINALIZACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:		
44 SERVICIOS PROFESIONALES: ☐	45 RELACIÓN DE DEPENDENCIA: ☐		
46 FECHA DE INICIO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:	47 NIT DE LA PERSONA JURÍDICA, POR MEDIO DE LA CUAL PRESTARÁ SUS SERVICIOS:		
48 DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL DE LA PERSONA JURÍDICA:			
49 NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO DE LA PERSONA JURÍDICA, DONDE PRESTARÁ SUS SERVICIOS:			
LUGAR PARA RECIBIR NOTIFICACIONES (Anotar el domicilio fiscal de la persona jurídica)			
50 NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	51 NÚMERO (casa)	52 APTO. O SIMILAR	53 ZONA
54 COLONIA O BARRIO	55 DEPARTAMENTO		
56 MUNICIPIO	57 TELÉFONO	58 FAX	59 APDO. POSTAL
60 DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO			
61 FECHA DE FINALIZACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:	62 MOTIVO DE FINALIZACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:		
UTILIZAR ESTE APARTADO ÚNICAMENTE CUANDO SOLICITE MODIFICAR EL ESTADO DEL CPA (MARCAR CON X LA OPCIÓN QUE ELIJA):			
63 ACTIVAR: ☐	64 INACTIVAR TEMPORALMENTE: ☐	65 INACTIVAR DEFINITIVAMENTE: ☐	
66 EXPLIQUE EL MOTIVO DE LA ACTIVACIÓN O INACTIVACIÓN DEL C.P.A.:			

Superintendencia de Administración Tributaria (en línea): <http://portal.sat.gob.gt>. (Consulta: 14 de junio de 2007).

LITERATURA CONSULTADA

Acuerdo Gubernativo 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”, Diario de Centroamérica: diario oficial, (Guatemala), 31 de julio de 2006, Tomo CCLCCIX. (82).

“Decreto número 20-2006, Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria” Diario de Centroamérica: diario oficial, (Guatemala), 28 de junio de 2006, Tomo CCLXXIX (60).

De León Velasco, Héctor Aníbal, Mata Vela, José Francisco. Derecho Penal Guatemalteco. 19 ed. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix, 2006.

Decreto 2-70, Código de Comercio Ayala & Jiménez Sucesores.

Federico A. Enrico y Guillermo Rodríguez Usé. Análisis del Impuesto al Valor Agregado. 2ª ed. Buenos Aires: La Ley S.A., 2005.

García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo II 3ª. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005.

García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo III. 3ª. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen II, 6ª. ed., Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.

Granados, Tuncho. (Acuerdo Gubernativo 311-97) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, 5ª. ed., Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A., 2004.

Granados, Tuncho. (Decreto 27-92) Ley del Impuesto al Valor Agregado. 5ª. ed., Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A., 2004.

Granados, Tuncho. (Decreto 6-91) Código Tributario y sus reformas. 5ª. ed., Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A., 2005.

Instituto nacional de Bosques-INAB. Departamento de Estadística. Guatemala, 8 de enero de 2007.

José R. Eidelman y Julio C. Yodice. Manual del Impuesto al Valor Agregado Buenos Aires, Ediciones Machi, 1988.

Julio Orlando Rodas Castillo. El control interno del proceso de devolución del impuesto al valor agregado en una empresa guatemalteca exportadora de productos no

tradicionales. Tesis de Contaduría Pública y Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006.

Ley del Organismo Judicial. Guatemala: Gramajo Morales y Asociados, S.A.

Luqui, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1989.

Martí, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General. 2ª. ed. Buenos Aires: Depalma, 1995.

Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. Documentos Sobre Derecho Tributario. 1ª. ed., Guatemala, Editorial Taller Nacional de Grabados en Acero, 2000.

Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Buenos Aires: Editorial Heliasta, S.R.L., 1981.

“Reglamento de la ley denominada Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria” Diario de Centroamérica: diario oficial, (Guatemala), 31 de julio de 2006, Tomo CCLXXIX (82).

Rosembuj, Tulio. El Iva y el Profesional. Barcelona: Ediciones Ceac, S.A., 1987.

Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. 2ª. ed., Buenos Aires: La Ley, S.A., 2005.

Santiago de León, Erick Gustavo. Derecho Tributario. 1ª. ed. Guatemala: SR Editores, 2003.

Superintendencia de Administración Tributaria, Departamento de Proyectos. Guatemala, 8 de enero de 2007.

Superintendencia de Administración Tributaria, Registro de Exportadores y Devoluciones de Impuestos Varios de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala, 14 de junio de 2004.

Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. Recaudación y Gestión, Guatemala, 14 de junio de 2007.

Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. Sección de Crédito Fiscal. Guatemala, 14 de junio de 2007.

Superintendencia de Administración Tributaria, Unidad de Asesoría Técnica del Directorio. Agentes de retención y percepción. Guatemala, 2 de abril de 2007.

Tellez Trejo, Benjamín Rolando. EL Dictamen en la Contaduría Pública. 7ª. ed., Tomo I. México: ECAFSA Editores, 1998.

Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. 3ra. ed. Bogotá, Colombia, 2001.

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 6ª. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.

Consultas electrónicas:

Análisis y Estudios Tributarios, Grado de Cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala (en línea): <http://portal.sat.gob.gt>. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Boletín de estadística forestal (en línea): <http://www.inab.gob.gt/espanol/inab/estadisticas/estadisticas.htm>. (Consulta: 7 de marzo de 2007).

Cámara de Industria de Guatemala, www.export.com.gt (en línea): (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Congreso de la República de Guatemala (en línea): www.congreso.gob.gt. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Documentos técnicos, Boletines Guatemala Forestal (en línea): www.inab.gob.gt/Guatefor4.pdf. (Consulta: 7 de marzo de 2007).

Furshong, Matt. Impunidad para evasión tributaria (en línea): Guatemala: www.adital.org. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Gálvez R., José Juventino, y Rodas C., Ogden Antonio,. Potencial de Producción Forestal de Guatemala, (en línea): Produccionforestal.com (Consulta: 3 de marzo 2007).

Gremial Forestal de Guatemala (en línea): www.gremialforestal.com. (Consulta: 1 de marzo de 2007).

Invest in Guatemala (en línea): www.investinguatemala.org/main.php?id_area=36. (Consulta: 6 de marzo de 2007).

La evasión fiscal (en línea): www.adital.org. (Consulta: 3 de marzo de 2007).

La evasión fiscal, origen y medidas de acción para combatirlas (en línea): <http://www.monografias.com> (Consulta: 3 de marzo de 2007).

Portal Sat. Tributos Internos. Registro y Actualización de exportadores (en línea): www.sat.gob.gt. (Consulta: 26 de marzo de 2007).

Poschen, Peter, Enciclopedia de Salud y Seguridad en el Trabajo. Capítulo 68 (en línea): www.mtas.es/insht/EncOIT/pdf/tomo3/68.pdf. (Consulta: 6 de marzo de 2007) p. 68.2.

Rincón del vago (en línea): <http://html.rincondelvago.com/dictamen-fiscal.html>, (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Servicio de Impuestos Internos en Chile (en línea): Chile [www.sii.cl/repositorio/2006/columnas/contribuyentes/detalles crédito fiscal.doc](http://www.sii.cl/repositorio/2006/columnas/contribuyentes/detalles_credito_fiscal.doc) (Consulta: 6 de marzo de 2007).

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en línea): Perú <http://www.sunat.gob.pe/gestionTransparente/informeGestion/Gestion2001-2005.pdf> (Consulta: 7 de marzo de 2007).