



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Legalidad de disposiciones administrativas de la
administración tributaria sobre la devolución de crédito
fiscal**
(Tesis de Licenciatura)

Marlon Rodolfo Virula Figueroa

Guatemala, octubre 2023

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Legalidad de disposiciones administrativas de la
administración tributaria sobre la devolución de crédito
fiscal**

(Tesis de Licenciatura)

Marlon Rodolfo Virula Figueroa

Guatemala, octubre 2023

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Marlon Rodolfo Virula Figueroa**, elaboró la presente tesis titulada **Legalidad de disposiciones administrativas de la administración tributaria sobre la devolución de crédito fiscal.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala 02 de mayo de 2023

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesora del estudiante Marlon Rodolfo Virula Figueroa, ID 000129754. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada *Legalidad de disposiciones administrativas de la administración tributaria sobre la devolución de crédito fiscal*.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor. Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,


Licda. Gladys Roxana Lopez Tecú

Guatemala, 12 de julio de 2023

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis del estudiante: Marlon Rodolfo Virula Figueroa, ID 000129754, titulada: Legalidad de disposiciones administrativas de la administración tributaria sobre la devolución de crédito fiscal. Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,

Lcda. Xinia Carolina Ruíz Montejo



En la ciudad de Guatemala, departamento de Guatemala, el día tres de octubre del año dos mil veintitrés, siendo las once horas, yo, **Jose Miguel León Brol**, Notario, número de colegiado treinta y cinco mil cuatrocientos setenta y cuatro (35,474), me encuentro constituido en la doce calle, dos guion veinticinco, Edificio Avia, Torre II, oficina mil setecientos uno, zona diez del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, soy requerido por el señor **MARLON RODOLFO VIRULA FIGUEROA**, de treinta y tres años de edad, casado, guatemalteco, bachiller en computación, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) un mil setecientos treinta y tres cincuenta y dos mil setenta y tres cero ciento uno (1733 52073 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien requiere mis servicios profesionales con el objeto de hacer constar a través de la presente **DECLARACIÓN JURADA** lo siguiente: **PRIMERO:** El requirente, **BAJO SOLEMNE JURAMENTO DE LEY**, y enterado por el infrascrito notario de las penas relativas al delito de perjurio, **DECLARA** ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDO:** Continúa declarando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**Legalidad de disposiciones administrativas de la administración tributaria sobre la devolución de crédito fiscal**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond tamaño oficio, impresa en ambos lados, que firmo y sello, a la cual le adhiero los timbres para



cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie BJ y número cero ochocientos ochenta y siete mil seiscientos cincuenta y dos (887652) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos con número de registro dos millones, novecientos quince mil novecientos siete (2915907). Leo íntegramente lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f) 

ANTE MÍ:



Lic. José Miguel León Brol
Abogado y Notario



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **MARLON RODOLFO VIRULA FIGUEROA**

Título de la tesis: **LEGALIDAD DE DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogado y Notario, el estudiante ya mencionado, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, Licenciada Gladys Roxana López Tecú, de fecha 2 de mayo del 2023.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Xinia Carolina Ruíz Montejo, de fecha 12 de julio del 2023.

Cuarto: Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en la ciudad de Guatemala, departamento de Guatemala, el día 3 de octubre del 2023 por el Notario José Miguel León Brol, que contiene declaración jurada del estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por el estudiante ya identificado en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 16 de octubre de 2023

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria

A mis papás, quienes me han brindado apoyo incondicional a través de toda mi vida y especialmente en esta etapa académica. No tengo palabras para agradecerles todo el esfuerzo y apoyo que me llevó hasta este momento.

A mi esposa y compañera de vida por todo su amor que me motivó a seguir adelante.

A mis amigos, porque siempre creyeron en mí y han estado en las buenas y en las malas.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho tributario y el principio de legalidad	1
Impuesto al Valor Agregado y la exportación de servicios	17
Análisis del criterio institucional 5-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria	36
Conclusiones	62
Referencias	64

Resumen

En este estudio monográfico se abordó el estudio del principio de legalidad tributaria aplicado a la emisión del Criterio institucional 5-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria denominado “La documentación que debe presentarse como soporte en las exportaciones de servicios y su aplicación en los procesos de crédito fiscal”. El objetivo general fue analizar el criterio institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la exportación de servicios en los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado para determinar si existe una trasgresión al principio de legalidad tributaria constitucional en su emisión. El primer objetivo específico consistió en definir el principio constitucional de legalidad tributaria y su importancia en el sistema tributario de Guatemala y cómo afecta las disposiciones administrativas emitidas por la Administración Tributaria.

Asimismo, el segundo objetivo específico fue establecer los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la determinación de la existencia de una exportación de servicios. Al analizar el Criterio institucional y contrastarlo con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, se concluyó que la emisión del Criterio institucional sí está dentro del marco legal de la Administración Tributaria y que su aplicación no trasgrede el principio de

legalidad tributaria en la medida que se utilice únicamente como una herramienta de fiscalización interna vinculante únicamente para funcionarios de la Superintendencia, no así para el contribuyente como requisitos para iniciar un procedimiento de solicitud de devolución de créditos fiscales.

Palabras clave

Derecho Tributario. Legalidad tributaria. Superintendencia de Administración Tributaria. Impuesto al Valor Agregado. Devolución de créditos fiscales.

Introducción

En esta investigación se abordará la legalidad de la emisión del Criterio institucional 5-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria, que trata sobre los documentos que esa institución considera como pertinentes e indispensables para acreditar que existe una exportación de servicios en los procesos de devolución de créditos fiscales conforme para los exportadores de bienes y servicios dentro del marco de lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El objetivo general de la investigación será analizar el criterio institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la exportación de servicios en los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado para determinar si existe una trasgresión al principio de legalidad tributaria constitucional en su emisión y aplicación.

El primer objetivo específico consistirá en definir el principio constitucional de legalidad tributaria y su importancia en el sistema tributario de Guatemala y cómo éste afecta las disposiciones administrativas emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria. Por otra parte, el segundo objetivo específico será establecer los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la determinación de la existencia de una exportación de servicios. La razón principal que justifica este estudio es la relevancia cada vez mayor que se le da a la devolución de créditos fiscales como

consecuencia de un crecimiento en la industria de la exportación de servicios, lo cual se refleja en los esfuerzos que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza para regular este tipo de procesos.

El interés en el tema radica en que la Administración Tributaria ha emitido alrededor de 40 criterios institucionales desde el año 2017, por lo que a través de la investigación busca analizar un criterio en específico para determinar su fundamento y si su aplicación puede en algún momento trasgredir principios constitucionales de carácter constitucional. Respecto al contenido de esta investigación, en el primer subtítulo se estudiará todo lo relativo al Derecho tributario y los principios constitucionales que lo inspiran, con un enfoque especial en el principio de legalidad tributaria. En el segundo subtítulo se desarrollará todo lo relativo al funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado y los casos concretos en los que procede la devolución de este impuesto. Finalmente, en el tercero se analizará el Criterio institucional 5-2018 y se contrastará con el principio de legalidad tributaria para concluir sobre la procedencia de su emisión y aplicación.

Derecho tributario y el principio de legalidad

La materia de esta investigación está centrada sobre el Derecho tributario, especialmente sobre los principios sobre los que éste descansa y su fundamento constitucional. Por lo tanto, es necesario entender cuestiones como la propia definición del Derecho tributario, su relación con otras ramas como el Derecho financiero y desarrollar los principios constitucionales tributarios como base para el funcionamiento del sistema tributario, específicamente en Guatemala. Dado que esta investigación trata específicamente sobre el principio de legalidad y su observancia en las disposiciones administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en este capítulo se analizará a profundidad este principio constitucional tributario.

Derecho tributario

Para entender el poder tributario, los principios que lo rigen y las limitaciones establecidas sobre éste, es necesario en primer lugar definir algunos conceptos necesarios sobre el derecho tributario con el fin de asentar las bases teóricas de esta rama del derecho. Autores como Colao Marín (2015) postulan que el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que tiene por objeto las normas reguladoras del establecimiento y aplicación de tributos” (p.3). Para Rodríguez Lobato (1986), el Derecho Tributario toma conceptos e instituciones fundamentales del Derecho

Financiero al establecer que este “desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho financiero” (p.18).

De acuerdo con estos autores, el derecho tributario y el derecho financiero están relacionados e incluso indican que el derecho tributario es una parte de lo que conforma el derecho financiero como una rama de las ciencias jurídicas. En ese sentido, el derecho financiero se puede definir como “el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado y los demás entes públicos, así como las relaciones jurídicas a que la misma da lugar” (Palao Taboada, 1987, como se citó en Menéndez, 2008, p.41). Otros autores definen el derecho financiero como “la rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales” (Sainz de Bujanda, 1977, como se citó en Altamirano et al, 2012, p.17).

En este contexto, es inevitable que el Derecho Financiero mantenga una relación estrecha con el Derecho Tributario al tratar cuestiones de fondo similares como lo es el gasto público y la recaudación. Sin embargo, como punto de partida, es esencial establecer una definición de este último para delimitar los alcances de este trabajo y desarrollar los principios que lo regulan y que son fundamentales en el funcionamiento del sistema

tributario. El derecho tributario es la disciplina que tiene como objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de tributos (Queralt, et al, 2008, p. 27). Villalobos Tapia (2017) define el Derecho Tributario como:

Una rama del derecho financiero por cuanto este estudia eminentemente la recaudación, y las relaciones jurídicas que se produzcan entre Estado y contribuyente. A diferencia del derecho financiero, se encarga del estudio de la recaudación y el gasto; y, además, según algunos especialistas, de la forma de gestionar ambos factores (p. 11).

En las definiciones antes repasadas sobre el Derecho Tributario, se puede concluir que es una rama del derecho que estudia los aspectos relacionados con la recaudación de impuestos, es decir, la facultad del Estado para crear normas que le permitan alcanzar sus fines a través del financiamiento relacionado con el gasto público. Con estas definiciones en cuenta, se puede establecer que la relación fundamental entre el derecho financiero y el derecho tributario figura en el hecho que ambos incluyen el estudio de los recursos estatales para un buen funcionamiento de la actividad financiera del Estado. Sin embargo, también se puede concluir que son ramas del derecho independientes en sentido que la diferencia principal radica en que el derecho tributario se centra en el estudio del tributo propiamente dicho.

Poder Tributario

Resulta necesario repasar la potestad tributaria desde la perspectiva de quién es el ente facultado para determinar las cargas tributarias y ejercer la obligatoriedad de estas ante los sujetos que deben cumplirlos. Es así como la potestad tributaria del estado se puede definir como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos, siendo éste un poder exclusivo del Estado y ejercido a través del Organismo Legislativo (Rodríguez Lobato, 1986). Según Giuliani Fonrouge (2010), “la potestad tributaria es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (p. 260). Más allá de definir el poder Tributario, Fonrouge establece las características de la potestad tributaria como las siguientes que se desarrollan a continuación.

Fonrouge postula que el poder tributario es abstracto este autor rechaza la idea de la existencia de un poder tributario abstracto y uno concreto desarrollada por algunos autores, en el sentido de necesitar la materialización del poder a través de un acto administrativo sobre un sujeto. En cambio, se argumenta que la existencia del poder tributario no está sujeto al ejercicio del mismo previo al cumplimiento de una obligación. (Fonrouge, 2010, p. 263) “El poder tributario es abstracto en tanto el mandato del Estado se encuentra contenido en la norma, no

obstante, su cumplimiento material supeditado a intervención del Estado” (Spisso, 2003, como se citó en Mogrovejo, 2017, p.19). Expresado de otra manera, el poder tributario es un concepto que no puede ser visto de una forma concreta, pero que existe independientemente del hecho que haya sido ejercido a través de una norma.

Por otra parte, señala que el poder tributario es permanente. Este concepto no debe ser confundido con la imprescriptibilidad del poder tributario y más bien se refiere a su permanencia en el tiempo. El poder tributario tiene su origen en la soberanía del Estado, por lo que la permanencia de aquel en el tiempo está supeditada a la existencia de este último. Consecuentemente, mientras exista el Estado, persistirá su potestad para gravar. Asimismo, establece que es irrenunciable ya que el poder tributario es un atributo esencial del Estado del cual no puede separarse, pues el Estado no podría subsistir sin la capacidad de recaudar tributos. Por último, señala que es indelegable, con características similares a la irrenunciabilidad, la facultad de delegar el poder tributario implicaría transferirlo a un tercero de forma transitoria. (Fonrouge, 2010, p. 265).

Con estos conceptos doctrinarios en cuenta, es importante tomar en consideración que la misma Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 171 concibe el poder tributario como una facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala para decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales conforme las

necesidades del estado, bajo estrictos lineamientos propios de los impuestos y contribuciones que sean decretados. Es aquí donde se colige que el organismo legislativo es el único ente con esta potestad tributaria, a diferencia de otros países en los cuales otros órganos estatales pueden decretar algunas contribuciones bajo circunstancias especiales y delegaciones propias de cada jurisdicción.

De forma excepcional, las Municipalidades tienen la facultad de crear pagos de tributos especiales a su favor en forma de contribuciones especiales a través del Concejo Municipal. Esta atribución del Concejo está fundamentada en el artículo 102 del Código Municipal (2002). Se dice que es una facultad excepcional pues la naturaleza de la contribución especial es la de realizar un pago a favor de una contraprestación específica para el contribuyente (vecino) que se beneficia de las mejoras hechas a su favor en un determinado inmueble, a diferencia de los impuestos en forma general que tienen como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos.

Para la Corte de Constitucionalidad, el poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, el cual se delega en el Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones

especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos que son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar (Corte de Constitucionalidad, 2003, expediente 456-2002, p.6).

Una vez definido el poder tributario, es necesario entender que éste, a pesar de ser ejercido por un ente soberano como lo es el Estado, dicho poder no es absoluto y, consecuentemente, su ejercicio debe ser limitado para evitar una aplicación arbitraria por parte del Estado como sujeto activo en detrimento del bien común. Se exploraron los conceptos básicos del poder tributario y cómo éste es una facultad inherente al Estado que le sirve para el cumplimiento de sus fines. No obstante, es necesario que existan ciertos límites al ejercicio de esta facultad. Para Medrano (1981), “el poder tributario no puede ser ejercido de forma ilimitada, sin márgenes precisos de referencia, porque ello significaría dejar a los obligados a merced del Estado” (p. 117).

Bajo esta premisa, es lógico pensar que un ejercicio ilimitado del poder de emitir tributos resultaría en un detrimento para el estado de derecho y se estarían dejando de cumplir sus fines, como la búsqueda del bien común, al no existir una base sólida sobre la cual descansa la creación de

tributos y las reglas para exigirlos. Si bien es cierto ya se estableció que la recaudación de tributos es la fuente principal de ingreso para el Estado, éste tampoco puede exigir tributos de manera arbitraria e ilimitada con la mera finalidad de una mayor recaudación pues implicaría dejar a los contribuyentes en un estado de falta de certeza jurídica, vulnerando así sus derechos constitucionalmente reconocidos. Por lo tanto, el sistema tributario guatemalteco está fundado sobre la base de principios reconocidos por la propia Constitución Política de la República que se analizarán a continuación.

Principio de legalidad o reserva de ley

La legalidad tributaria es considerada como uno de los principios fundamentales para del Derecho Tributario. Tal es el caso de Fonrouge (2010), quien postula que “la existencia de este principio es fundamental en un Estado moderno por ser una regla primordial, el cual tiene su origen en la ley británica y en la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 en Francia” (p. 291). El principio de legalidad establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“*nullum tributum sine lege*”) (Villegas, 2001). Esto quiere decir que el principio de legalidad obliga al Estado a seguir un proceso previamente establecido en la ley para poder crear o modificar tributos que deben ser pagados por los particulares y, en el caso de Guatemala, este poder del cual deben emanar las leyes es el Congreso de la República siguiendo el proceso legislativo.

Este principio está consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, la cual establece que es una facultad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones conforme las necesidades del Estado. Esta disposición legal además establece que únicamente el Congreso puede determinar las bases de recaudación, es decir, los parámetros dentro de los cuales van a operar los impuestos decretados legalmente. Adicionalmente, es necesario enfatizar que la validez de una norma tributaria válida no depende únicamente del hecho que haya emanado del Congreso, sino que ésta debe emitirse mediante el proceso legislativo correspondiente para su entrada en vigor, lo cual está establecido en los artículos 174 al 181 de la Constitución Política de la República, además de las disposiciones propias de este órgano recogidas en la Ley Orgánica del Organismo Legislativo.

Principio de capacidad de pago

La capacidad de pago es otro de los principios tributarios fundamentales sobre los que descansa el Derecho tributario. Según Vergara Sandóval (2009), “el principio de capacidad económica o contributiva puede expresarse de manera sencilla: cada uno debe pagar conforme a su riqueza, en razón de los medios que dispone” (p. 61). Es consecuente entonces considerar este principio como otra limitante al poder público que tiene el Estado de imponer tributos, ya que es una forma en la que la

ley manda que cualquier carga impositiva debe ser congruente con los medios del que dispone el sujeto obligado a pagarla. En otras palabras, aunque el tributo esté legalmente establecido, éste no tendría plena validez si no está fundamentado en una coherencia determinada sobre la base de la capacidad que el sujeto obligado tenga para cumplir con su obligación.

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) establece sobre este principio “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. La norma suprema hace referencia a justicia y equidad que el sistema tributario guatemalteco debe tener como conceptos relacionados a la capacidad de pago. Si se toma la definición de justicia como “supremo ideal que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo” (Diccionario jurídico elemental, s.f.), resulta evidente que se vincule con el principio de capacidad de pago en el sentido que las cargas impositivas deben imponerse en proporción a la riqueza de cada contribuyente. Este principio es fundamental, ya que un sistema tributario que no tome en cuenta la capacidad de pago de impuestos de sus contribuyentes resultaría en un desbalance en la recaudación.

Principio de no confiscatoriedad

Especialmente en el sistema tributario guatemalteco, la no confiscatoriedad también está contemplada como un principio tributario constitucional. En términos generales, la confiscación se puede definir como “la adjudicación que se hace el estado de la propiedad privada, más que por causa de un delito, por razones políticas internas o internacionales, en caso de ocupación de territorios enemigos” (Cabanellas, 1972, como se citó en Alveño, 2015, p. 79). Al tenor de esta definición, se puede decir que la confiscación está íntimamente relacionada con la propiedad privada de una persona frente al Estado en caso de una situación extraordinaria determinada. El artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) reconoce la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, garantizando de esta forma su protección al establecerlo como norma suprema.

En el contexto tributario, el artículo 243 del mismo cuerpo normativo prohíbe de manera expresa la existencia de tributos confiscatorios, por lo que en el contexto antes establecido se puede considerar que este principio constitucional busca proteger la propiedad privada de los contribuyentes a través de evitar la creación de impuestos que sean excesivos de tal manera que los sujetos deban disponer de sus bienes más allá de la riqueza que el impuesto está gravando para lograr el cumplimiento de las

obligaciones tributarias. La Constitución tampoco se limita a prohibir los tributos confiscatorios, pues regula lo relativo a la protección del derecho a la propiedad privada:

Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. la protección al derecho de propiedad y consecuentemente prohíbe de manera expresa la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido (artículo 41).

En ese sentido, se puede concluir que el principio de no confiscatoriedad en esencia persigue el ideal de un sistema tributario justo al establecer que el tributo en ningún momento llegue a ser mayor a lo que un contribuyente está en la capacidad individual de cubrir. Si bien es cierto se puede asemejar al principio de capacidad de pago, es necesario hacer énfasis que el objeto fundamental de este principio son los bienes de los sujetos obligados, tanto frente a un impuesto excesivo como ante una situación de una potencial multa que esencialmente duplique el importe del impuesto a pagar, nuevamente atendiendo a la idea fundamental que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

Principio de igualdad

La igualdad para efectos tributarios es otro de los principios constitucionales rectores de esta disciplina. Para Fonrouge (2010), “el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar

a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.” Este principio no debe entenderse como exclusivo al derecho tributario, ya que puede aplicarse de forma más amplia al ordenamiento jurídico en general. De esa cuenta, el artículo 4 de la Constitución Política de la República (1985) regula lo siguiente sobre la igualdad de la ley: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.”

En el ámbito tributario constitucional no se establece una regulación expresa sobre la existencia de un principio de igualdad en la aplicación de tributos. Sin embargo, el artículo 135 de la Constitución Política de la República (1985) señala que “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;” Por lo tanto, se puede decir que el principio de igualdad hace mayor referencia a la obligación del contribuyente de contribuir al gasto público a través del pago de impuestos, siempre que éstos sean justos y legales. En ese sentido, el poder público al crear tributos debe tener en cuenta que estos deben establecer las cargas tributarias respectivas tomando en cuenta que los sujetos que éstas abarquen estén en igualdad de condiciones para su cumplimiento y aporte al gasto público.

Disposiciones administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria

Luego de repasar los conceptos de poder público y principios constitucionales tributarios, es necesario revisar la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria y la función que ésta cumple en el sistema tributario. Los principios y la base legal de la actuación del ente tributario se desarrollan en capítulos posteriores; sin embargo, es importante establecer cómo los principios constitucionales afectan la actuación de esta entidad en la emisión de disposiciones administrativas como base de esta investigación. El artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) establece como una de las funciones de la Administración Tributaria: “a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos...”

Dentro de esas facultades de aplicar la legislación tributaria que la ley de la materia le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta puede en determinado momento emitir disposiciones administrativas o bien realizar interpretaciones para una mejor aplicación de la legislación tributaria para lograr una debida recaudación de impuestos. Sin embargo, tomando en cuenta los conceptos repasados sobre los principios constitucionales, especialmente el principio de legalidad es necesario

hacer hincapié en el hecho que las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria deben estar siempre limitados y sujetos a lo que establece la ley superior, es decir, la Constitución Política.

Análisis del principio de legalidad

Luego de analizar la generalidad de los principios tributarios más relevantes en la legislación tributaria guatemalteca, es necesario ahondar en el análisis del principio de legalidad por la relevancia que éste tiene para esta investigación. De acuerdo con este principio, las disposiciones tributarias y las bases legales de los impuestos deben necesariamente emanar del Organismo Legislativo para su debida validez. Además de su regulación constitucional, el artículo 3 del Código Tributario (1991) señala de manera expresa que se requiere la emisión de una ley para “decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.”

Este mismo artículo también señala de manera expresa que “son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias”, reforzando así la noción que ninguna disposición

constitucional o legal ordinaria puede ser contravenida por una ley de menor rango, tales como reglamentos o disposiciones administrativas que puedan ser emitidas por órganos distintos al Congreso de la República. Sin embargo, esto no implica una prohibición irrestricta para que otros órganos puedan emitir disposiciones que busquen aclarar las leyes o bien desarrollar algunos conceptos que, por cuestiones técnicas, no pueden ser contemplados en la ley.

Por ejemplo, la emisión de reglamentos es una facultad del Organismo Ejecutivo establecida en la norma constitucional haciendo referencia que tanto acuerdos, reglamentos y órdenes se emiten para efectos de velar por el estricto cumplimiento de las leyes sin alterar su espíritu (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, artículo 182 literal e). Es así como la propia constitución otorga cierta flexibilidad para que entes como el Organismo Ejecutivo puedan emitir disposiciones para regular el cumplimiento de normas establecidas en las leyes que por una cuestión de técnica legislativa no necesariamente deben contemplarse en las leyes. En el ámbito tributario, además de los reglamentos de la materia, es facultad de la Administración Tributaria crear lineamientos para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias y lograr una recaudación efectiva.

No obstante, es importante que en el ámbito tributario se observe de manera especial el principio de legalidad constitucional de manera que la Superintendencia de Administración Tributaria no se exceda en sus facultades de aplicación de la ley tributaria en aras de la recaudación al momento de emitir lineamientos y disposiciones internas en favor de la recaudación. En el caso de una posible trasgresión del principio de legalidad de una disposición administrativa, la misma constitución señala la nulidad de pleno derecho de la norma. Sin embargo, como se analizará en capítulos posteriores, existen casos en los cuales resulta complejo determinar los límites entre las disposiciones para aclarar una norma y la contravención a ésta a la luz del principio de legalidad.

Impuesto al Valor Agregado y la exportación de servicios

Luego de haber revisado consideraciones generales sobre el Derecho tributario, es necesario ahondar en cuestiones específicas sobre el Impuesto al Valor Agregado para efectos de esta investigación, puesto que el criterio institucional objeto de este estudio se relaciona directamente con el funcionamiento de este impuesto y concretamente sobre la reglamentación que la Superintendencia de Administración Tributaria ha emitido sobre la devolución de este impuesto a ciertos contribuyentes como los exportadores. Por lo tanto, en este capítulo se analizará la definición del impuesto, sus elementos esenciales, su funcionamiento y

las circunstancias de hecho que dan lugar a la devolución de créditos fiscales para los exportadores.

Definición

Antes de definir de forma concreta al Impuesto al Valor Agregado, es necesario definir de manera general el concepto de qué es tributo para entender de mejor manera la especificidad de la materia que se está investigando. Queralt et al (2008) definen al tributo de la siguiente forma: “El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el poder de contribuir.” (p.28). Es así como el tributo puede entenderse como el pago que una persona debe realizar en virtud de haber encuadrado en una condición establecida en una ley anterior que obliga al sujeto a aportar a los recursos del Estado.

De forma específica, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala no establece particularmente una definición del impuesto, más allá de indicar que se establece este impuesto para los hechos generadores establecidos la propia ley. Para ampliar este concepto, el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) señala como hechos generadores, entre otros, “1) la venta o permuta de bienes inmuebles o de derechos reales constituidos sobre ellos; 2) la prestación de servicios en

el territorio nacional; 3) las importaciones”. Becker et tal (2013) proporciona la siguiente definición del Impuesto al Valor Agregado: “El IVA es un tributo ... al consumo, indirecto, ya que no considera en forma directa manifestaciones de la capacidad contributiva, y real, ya que no toma en consideración aspectos personales de los contribuyentes, en este caso de los consumidores.” (p.2).

De esta cuenta, se puede decir que el IVA es un impuesto indirecto que se encarga de gravar las operaciones que el contribuyente en el consumo de bienes y servicios, es decir, que se trata de un impuesto indirecto. El objetivo de este impuesto es que el sujeto obligado active su calidad de contribuyente al gasto público para el funcionamiento del Estado a través del consumo de bienes y servicios en los términos establecidos en la ley, reforzando así su calidad de impuesto indirecto en virtud que no se dirige a una persona específica pues es una tercera persona la que se configura como sujeto real del pago (Alveño, 2015). Si bien es cierto la ley de la materia en Guatemala no le da una definición expresa, más adelante se desarrollarán las bases de recaudación del impuesto que sí están debidamente establecidos en la legislación.

Hecho generador

Para efectos de esta investigación, el enfoque estará centrado en el hecho generador de la prestación de servicios. El hecho generador se puede definir como “hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica de la obligación de pagar tributos” (Belisario Villegas, 2003, como se citó en Alveño, 2013, p. 173). Es decir, el hecho generador constituye aquella circunstancia establecida en la ley que da lugar a que se active el pago del impuesto por la persona que está realizando este acto, convirtiendo así a la persona en el sujeto pasivo obligado a realizar un pago en los términos establecidos en la ley.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) señala como hecho generador la prestación de servicios en el territorio nacional. En este mismo contexto, el artículo 2 numeral 2 de la misma ley (1992) define la palabra servicio como “la acción o prestación que una persona hace a otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia”. En ese sentido, debe entenderse que el IVA es un impuesto eminentemente territorial y que se activa en el momento que se realiza una actividad en la que se pide a cambio una remuneración (servicio), siempre y cuando no se derive de una actividad laboral. Es así como la ley en Guatemala también considera a este impuesto como indirecto, dado

que no grava específicamente a una persona y en su lugar se impone sobre una actividad que, para efectos de este estudio, es la prestación de un servicio.

Base imponible

La base imponible es otro de los elementos que componen el tributo y es de especial importancia para que el sujeto obligado pueda establecer los criterios sobre los cuales deben pagar los tributos una vez se haya activado el hecho generador. En el contexto del principio de legalidad, la base imponible es relevante en virtud que es una de las bases de recaudación de los impuestos que únicamente puede ser creada o modificada por el Congreso de la República de Guatemala a través de una ley debidamente emitida, entre otras bases de recaudación tales como el sujeto pasivo, el tipo impositivo. Para Sevillano Chávez (2020), la base imponible se puede describir de la siguiente manera:

Los impuestos, y los tributos en general, se expresan en términos de un valor económico que resulta alcanzado por el porcentaje del impuesto. Dicho valor económico es el que se conoce como base imponible y esta viene necesariamente establecida por la ley que crea el impuesto. (p. 116).

La definición anterior es acertada al indicar que la esencia de los tributos es de carácter económico y por lo tanto la base imponible es uno de los elementos fundamentales que deben estar establecidos en la ley para que el obligado pueda hacer el pago de la obligación que le pueda corresponder. Para efectos del IVA en Guatemala para los servicios, el

artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) establece que la base imponible será: “el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales”. En ese sentido, debe entenderse que el precio pactado por las partes en una transacción consistente en la prestación de un servicio en el territorio nacional será el monto sobre el cual deberán estas pagar el impuesto.

La ley se refiere al precio menos descuentos concedidos con base en prácticas comerciales. Si bien la ley no ahonda al respecto, se puede entender que la intención del legislador fue dar cierta libertad a las partes contratantes de servicios para pactar un precio y documentar algún tipo de beneficio en forma de un descuento en virtud de situaciones que usualmente sabemos que se dan en una transacción comercial. Sin embargo, es importante que los descuentos concedidos consten de manera fehaciente en los documentos que soportan la operación para efectos de una correcta determinación de la base imponible del impuesto. En el caso del IVA, el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes están en la obligación de emitir, entre otros documentos, facturas por la prestación de servicios para documentar la base sobre la cual debe pagarse este impuesto.

Tipo impositivo y forma de pago

El otro elemento que conforma las bases de los impuestos es el tipo impositivo, el cual conforma la tarifa o el porcentaje que debe ser aplicado a la base imponible para efectos de determinar el monto del impuesto a pagar. La ley tributaria en Guatemala no define de manera expresa este concepto; sin embargo, el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) establece que la tarifa única a aplicar sobre la base imponible es del 12%. Este mismo artículo también señala de manera expresa que el impuesto debe estar expresamente incluido en el precio de venta, es decir, no se individualiza el precio de venta y el monto del impuesto aplicado en cada transacción, por lo que la factura o documento que soporta la venta muestra un precio único con el tipo impositivo aplicado.

Por lo tanto, para determinar el monto del impuesto que un contribuyente paga de forma mensual es necesario aplicar la operación establecida en el artículo 19 del Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado (2013): “El total de las ventas o servicios gravados se divide entre uno punto doce (1.12) para determinar la base Imponible. Dicha base se multiplica por cero punto doce (0.12), obteniendo así el impuesto”. Si bien por mandato legal el impuesto no se individualiza en cada transacción, el reglamento de la ley sí es claro al establecer el mecanismo por el cual un contribuyente puede determinar de manera certera el monto que resulta de

aplicar el tipo impositivo del IVA a la base imponible en la prestación de servicios.

Respecto a la determinación del impuesto para su posterior liquidación y pago, el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que: “la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados”. Este artículo define el funcionamiento esencial del IVA, el cual se calcula mediante un sistema de débitos y créditos fiscales que se compensan entre sí para obtener la suma del impuesto a pagar. Antes de analizar de forma detallada la forma de pago del impuesto, es necesario ahondar sobre los conceptos de crédito y débito fiscales contenidos en la ley de la materia.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) define el débito fiscal como “la suma del impuesto cargada por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo” y el artículo 14 “A” de la misma ley amplía este concepto al establecer que la base del débito fiscal es el precio del servicio incluyendo los descuentos concedidos. De estas disposiciones legales, se puede concluir que el débito fiscal es el impuesto que se genera en cada operación gravada y es la parte del impuesto que se carga por parte del contribuyente. Para completar el entendimiento de este impuesto se debe revisar también el concepto del crédito fiscal y su impacto en la determinación del impuesto.

Según lo establecido en el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), “el crédito fiscal es el impuesto que se carga al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período”. Contrario sensu al concepto del débito fiscal, el crédito fiscal es la parte del impuesto que se impone sobre el contribuyente en la adquisición de un servicio. Sin embargo, no basta con que un contribuyente adquiera un bien o servicio para que el impuesto generado le otorgue un derecho a un crédito fiscal, pues el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) establece que únicamente el crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y servicios que se puedan vincular a la actividad económica del contribuyente otorga el derecho a su compensación contra débitos fiscales.

Para el efecto, este mismo artículo establece los siguientes criterios para determinar si un bien o servicio se considera vinculado al proceso de producción o prestación de servicios de un sujeto obligado del impuesto: “a) que los bienes y servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización...; b) que los bienes o servicios se incorporen al servicio o las actividades necesarias para su prestación...”. Por otra parte, el artículo 18 de la ley exige como requisitos para el reconocimiento del crédito fiscal: a) que esté respaldado por facturas debidamente emitidas; b) que éstas se emitan a nombre del contribuyente identificado con su respectivo Número de Identificación Tributaria; c) que el documento de respaldo detalle el concepto, unidades

y valores de los bienes o la clase de servicio recibido; d) que se registre en el libro de compras; que se registre como una cuenta por cobrar en la contabilidad del contribuyente.

En conclusión, el crédito fiscal no debe considerarse únicamente como el impuesto que se carga al contribuyente y que éste tiene derecho a compensar, sino que deben de tomarse en cuenta los requisitos establecidos en los artículos antes desarrollados para que éste surta sus efectos legales. Una vez determinado el débito fiscal generado por el contribuyente en la venta de bienes y prestación de servicios y el crédito fiscal generado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de sus actividades comerciales, el contribuyente debe compensar en cada período mensual los débitos cargados a otros contribuyentes contra los créditos fiscales que le fueron cargados en las operaciones del período de imposición.

Si del resultado de la compensación resulta un débito fiscal, impuesto cargado por el contribuyente en la realización de sus actividades, el contribuyente debe realizar el pago del monto resultante ante la Superintendencia de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En caso contrario, si de la compensación resulta un crédito fiscal a favor del contribuyente, es decir el impuesto que le es cargado en la adquisición de bienes y servicios, el artículo 22 de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado señala que el contribuyente deberá acumularse para su compensación contra débitos fiscales que surjan en períodos impositivos subsiguientes. Es importante resaltar que la ley no señala un término de vigencia del remanente del crédito fiscal sujeto a compensación, por lo que debe concluirse que este exceso de crédito puede seguirse compensando hasta su agotamiento.

Exportación de servicios

La exportación de servicios es de especial relevancia en materia del Impuesto al Valor Agregado, puesto que supone el establecimiento de una exención expresa que a su vez otorga ciertos derechos a los contribuyentes que llevan a cabo esta actividad y que son objeto de esta investigación. Es importante mencionar que, a pesar de que la figura de exportación de servicios fue establecida mediante reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los avances tecnológicos hacen cada vez más relevante la aplicación de esta figura en Guatemala a través de ciertas industrias como los centros de llamadas. El artículo 2 numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado define la exportación de servicios:

La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente (artículo 2).

Esta definición es importante ya que el artículo 7 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece “las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley” como actividades exentas del impuesto. Exención en términos generales se refiere a “exclusión singular de la aplicación de la norma que impone un deber o carga por razón de un supuesto de hecho concreto” (Real Academia Española, s.f., definición 1). Para Menéndez Moreno et al (2010), “la exención produce un efecto desgravatorio de la carga económica derivada de la aplicación normal del tributo, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos y que además presupone la sujeción al tributo” (p.195).

En el contexto tributario y conforme las definiciones antes citadas, debe entenderse que una exención implica que el hecho generador sí se realiza, pero existe una condición expresa en la ley que hace que las consecuencias jurídicas, es decir la aplicación del impuesto, no se concreten. Es importante considerar que la exención es distinta de la no afectación de un hecho en concreto, en el sentido que en esta última el hecho no se realiza mientras que en la exención simplemente no se produce el efecto normal que es el pago del tributo que normalmente resultaría del hecho generador. Es importante recalcar que las exenciones deben estar establecidas de manera expresa en una ley emanada del Congreso de la República.

Requisitos para la exportación de servicios

Teniendo en cuenta la definición de exención y el hecho que la exportación de servicios está expresamente exenta del Impuesto al Valor Agregado, es necesario analizar cada uno de los requisitos que establece la propia ley para considerar un servicio como exportación. El primer elemento referenciado en la definición de exportación de servicios es que exista un servicio prestado en el país. Es así como debe existir primero un servicio prestado en el territorio (hecho generador), entendiendo como tal lo establecido en el artículo 142 de la Constitución Política de la República cuando se refiere a la integración del territorio nacional como “el suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos”.

El segundo elemento que se puede desprender de la definición de exportación de servicios es que sean prestados a un usuario que no tienen domicilio o residencia en el país. Como se revisó en el funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado, éste grava al consumidor de un bien o servicio y se traslada hasta afectar al consumidor final. En el caso de una exportación de servicios, se entiende que el consumidor final es el usuario del servicio en el extranjero. En ese sentido, dada la naturaleza territorial del impuesto, la exención se configura en aquellos casos en los que uno de los elementos del impuesto excede la territorialidad con el hecho que el usuario del servicio no tenga domicilio en el país.

El otro elemento de la exportación de servicios es el hecho que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior. El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que proporciona la definición de exportación de servicios no brinda elementos adicionales para determinar que un servicio es utilizado exclusivamente en el exterior. Esto dificulta la interpretación de este precepto dado que uno de los elementos indica que debe haber existido un servicio prestado en Guatemala, por lo que resulta complejo diferenciar el límite entre la prestación del servicio local contra su utilización exclusivamente en el extranjero al existir una mezcla entre ambos elementos circunstanciales.

Sin embargo, de una interpretación simplificada de este precepto se puede concluir que el espíritu de la norma al referirse a su uso exclusivamente en el exterior está ligado al hecho que los frutos o resultado del servicio sean aprovechados por un no residente exclusivamente fuera del territorio guatemalteco. Es importante mencionar que el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o algún otro cuerpo normativo, de hecho, proporcionan lineamientos adicionales en la aplicación de este elemento en la determinación de la existencia de la exportación de servicios y, por consiguiente, la Administración Tributaria en Guatemala ha recurrido a la emisión de criterios que son objeto de análisis de esta investigación y se desarrollarán en capítulos posteriores.

El cuarto y último elemento que se puede desprender de la definición de exportación de servicios es que se hayan negociado las divisas según lo establecido en la ley de la materia. Para el efecto, el artículo 1 de la Ley de Libre Negociación de Divisas (2000) establece regula lo siguiente: “Es libre la disposición, tenencia, contratación, remesa, transferencia, compra, venta, cobro y pago de y con divisas...”. Derivado de esta ley, se puede concluir que la legislación cambiaria vigente no impone restricciones o un procedimiento específico para el intercambio de divisas y, adicionalmente, no existe una norma tributaria específica que regule la forma en la que un contribuyente debe documentar o negociar con moneda extranjera, por lo que no debe entenderse como un elemento determinante en la caracterización de una exportación de servicios para efectos de la aplicación de la exoneración del Impuesto al Valor Agregado.

Devolución de créditos fiscales

Como se establecerá a continuación, la exención del Impuesto al Valor Agregado a la exportación de servicios y el subsiguiente acumulamiento de crédito fiscal constituye un factor importante para los exportadores de servicios, dado que las operaciones de exportación dan lugar al derecho de devolución de créditos fiscales y este es precisamente el tema que la Superintendencia de Administración Tributaria aborda en el criterio institucional 5-2018. La importancia del análisis de la exportación de servicios para esta investigación radica en lo establecido en el tercer

párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) sobre los efectos que una exportación de servicios tiene para un contribuyente:

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas... La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general, y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 25 de esta Ley para los calificados en ese régimen (artículo 23).

En esa línea, la Ley del Impuesto al Valor Agregado le otorga de manera exclusiva el derecho a optar por una devolución de créditos fiscales a i) los contribuyentes que se dedican a la exportación y ii) a las personas que vendan bienes o presten servicios a personas exentas. El sentido de esta normativa deviene del hecho que la exportación de bienes y servicios está expresamente exenta y, consecuentemente, el exportador se ve imposibilitado de rebajar los créditos fiscales generados en la adquisición de bienes y servicios vinculados a su actividad contra los débitos fiscales al dedicarse principalmente a la exportación al momento en el que debe determinar su obligación tributaria de este impuesto.

Por lo tanto, en aras de respetar los principios constitucionales de justicia tributaria y capacidad de pago, la ley establece la facultad de devolución de los créditos fiscales que no se pueden compensar, pues en caso contrario se estaría afectando gravemente el patrimonio del contribuyente

que se dedica a la exportación de bienes y servicios en virtud que éste generaría impuestos indirectos que no puede trasladar por la propia naturaleza de la operación, poniéndolo así en clara desventaja frente a otros contribuyentes que sí tienen la facultad de trasladar el impuesto al consumidor final porque llevan a cabo operaciones que no están exentas por la propia naturaleza del impuesto.

Requisitos para solicitar la devolución de créditos fiscales

Se puede decir que el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece dos tipos de requisitos para la solicitud de devolución de créditos fiscales: a) requisitos u obligaciones que debe cumplir el Estado para cubrir la devolución de créditos fiscales solicitados y b) los requisitos impuestos a los contribuyentes. Como obligación al Estado, la ley establece que “la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones”. Este requisito obliga a la Administración Pública a través del Ministerio de Finanzas para contemplar el crédito a devolver como un gasto de manera que se pueda incluir en la planificación presupuestaria respectiva.

Por otro lado, respecto a los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para acceder al derecho de devolución, el mismo artículo 23 antes referenciado señala la procedencia de la devolución de crédito fiscal para “los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales”. En ese sentido, la ley es clara al establecer que no basta con el hecho de ser un exportador, sino que debe cumplirse con cierto porcentaje mínimo de exportación combinado con el hecho que, además de exportar, se vean en la imposibilidad de compensar los débitos fiscales generados en ventas locales. Por otro lado, el mismo artículo establece la improcedencia de la devolución de créditos fiscales en dos situaciones concretas:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o direcciones falsas o inexistentes. La administración tributaria deberá notificar al contribuyente el ajuste procedente o presentar la denuncia correspondiente.
2. Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria. (artículo 23).

El sentido de estas situaciones de improcedencia en la solicitud radica en la veracidad del crédito fiscal generado en las compras locales de bienes y servicios sujetas a devolución, por lo cual es imperativo que el contribuyente pueda mantener la información correspondiente para respaldar la existencia del crédito, es decir, facturas por servicios

efectivamente recibidos y comprobantes de los pagos efectuados sobre dichas facturas. Por otra parte, el artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrolla los requisitos puntuales que deben cumplirse en la solicitud de devolución de crédito fiscal y los documentos que deben acompañarse a esta solicitud en el caso de exportadores

Los requisitos en concreto son los siguientes: a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores que respaldan el crédito fiscal; b) Libro de compras y ventas del contribuyente; y c) Cuando sea exportador eventual, 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. El mismo artículo señala que la Superintendencia de Administración Tributaria debe revisar la documentación presentada por el contribuyente y está obligada a resolver en un plazo máximo de 30 días hábiles para los casos de períodos trimestrales y 60 días hábiles para períodos semestrales.

De la legislación antes revisada, es necesario resaltar para efectos de esta investigación que la Ley del Impuesto al Valor Agregado es clara al establecer los requisitos necesarios que deben cumplirse para realizar la solicitud respectiva de devolución de créditos fiscales y se puede concluir que éstos están enfocados en establecer la existencia del crédito fiscal. Sin embargo, la ley no establece requisitos o criterios expresos para comprobar la efectiva existencia de una exportación de servicios, pues

como se puede observar del artículo 23 “A” antes citado, los documentos parecieran enfocarse más en la exportación de bienes corpóreos al solicitar documentos como las declaraciones aduaneras de mercancías, documento que no se puede producir en el caso de una exportación de servicios.

Análisis del criterio institucional 5-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria

Luego de establecer los conceptos básicos de los principios constitucionales en materia tributaria en Guatemala y los elementos fundamentales del Impuesto al Valor Agregado, es necesario entrar en la materia concreta de este análisis, que es el análisis de la Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador de impuestos del estado y las funciones que las leyes le atribuyen a esta para el ejercicio del poder tributario. Por lo tanto, previo a analizar el criterio institucional 5-2018, se debe primero establecer el origen de esta normativa, el órgano de donde emana, sus finalidades y jerarquía normativa para luego concluir sobre la legalidad o no de la aplicación de esta normativa.

Administración Tributaria y sus funciones

Para iniciar el análisis, es necesario definir qué es la Superintendencia de Administración Tributaria y las funciones que ésta tiene dentro del sistema jurídico tributario en Guatemala para efectos de la recaudación de

impuestos. Según Alveño Ovando (2015), “La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación.” (p.316). Esta definición se complementa con lo establecido en el artículo 1 de la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998), el cual establece:

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal, descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las funciones y atribuciones que le asigne la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios (artículo 1).

En ese mismo sentido, el artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se puede entender que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función principal de “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado...”. Con esto en cuenta, se puede concluir que la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente autónomo y con las competencias necesarias para administrar la tributación en Guatemala, es decir, establecer los mecanismos y procedimientos para una debida recaudación de los impuestos en pro del presupuesto estatal para que este cumpla con sus funciones fundamentales.

La Superintendencia de Administración Tributaria también tiene otras funciones según el artículo 3 antes citado, las cuales incluyen la administración del sistema aduanero, facilitar el comercio exterior, organizar el sistema de recaudación, cobro y fiscalización de tributos a su cargo, sancionar a los sujetos pasivos tributarios, establecer y operar los procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entre otras de similar relevancia. Para entender de mejor manera el cumplimiento de algunas funciones, es necesario establecer de manera general la composición organizacional de esta entidad, especialmente para efectos de establecer el órgano interno encargado de la emisión de criterios institucionales como especial área de interés para esta investigación.

Código Tributario

El punto de partida para analizar las funciones generales y específicas de la Superintendencia de Administración Tributaria debe ser el Código Tributario por excelencia, ya que en este cuerpo legal se regulan las cuestiones generales aplicables a todos los impuestos, incluyendo las funciones generales de recaudación. Previo a ahondar en las funciones específicas que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria, es necesario repasar la generalidad de las funciones y atribuciones que el

Código Tributario le otorga al ente fiscalizador. El artículo 98 del Código Tributario (1991) establece lo siguiente sobre sus atribuciones:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. ... En el ejercicio de sus funciones la administración tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos (artículo 98).

Por lo tanto, se puede entender que la actividad general y principal de la Superintendencia de Administración Tributaria es la verificación respecto al acatamiento de normativa tributaria con todo lo que esto conlleva. Dado que el objetivo general del Código Tributario es establecer las normas generales que rigen las relaciones jurídicas que originan los tributos de acuerdo con lo establecido en su artículo 1, es decir, sentar las bases de la relación jurídico-tributaria sin entrar en especificidades sobre cómo funciona la Administración Tributaria, el artículo 98 del Código Tributario antes citado hace bien al referir que la actuación del ente fiscalizador está sujeta a su ley orgánica y otras leyes, reglamentos y lineamientos específicos emitidos exclusivamente para desarrollar sus funciones de manera debida, las cuales se analizarán a continuación.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

Según la estructura organizacional consultada en el Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria (s.f.), sus actividades están divididas en siete funciones esenciales, a saber: a) funciones de

dirección llevadas a cabo por el Directorio y el Despacho del Superintendente; b) funciones de asesoría y resolución de recursos; c) función de control interno y externo a cargo de los departamentos de auditoría interna y gerencia de asuntos internos, d) funciones de apoyo técnico a cargo de la gerencia de planificación, gerencia de informática y secretaría general; e) funciones de gestión de recursos a cargo de la gerencia de recursos humanos y gerencia administrativa financiera; f) funciones normativas sustantivas a cargo de las diferentes intendencias, tales como la Intendencia de aduanas, de fiscalización, recaudación y asuntos jurídicos; y e) las funciones de ejecución a cargo de las gerencias regionales.

Si bien es cierto todas las funciones que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria cumplen un papel vital para el ejercicio su mandato legal, para efectos de este trabajo se analizará principalmente la función normativa y sustantiva establecida en el organigrama descrito. Ya que el objeto de este estudio es el análisis del Criterio institucional 5-2018, es necesario ahondar en las funciones normativas que son desarrolladas por las intendencias respectivas. Para entender la importancia de las intendencias y las funciones que realizan dentro de la estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria, el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria señala que:

Los Intendentes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas ... y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia, de conformidad con esta Ley, los reglamentos internos de la SAT y las demás leyes aplicables (artículo 31).

Es importante mencionar que cada Intendencia cumple con ciertos roles específicos en aras de una organización eficaz y eficiente para realizar las funciones que le asignen los reglamentos internos de la institución (Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, artículo 30). En ese sentido, se puede entender que las Intendencias son órganos especializados dentro de la Administración Tributaria que tienen a cargo funciones sustantivas normativas de la institución. El artículo 8 del Acuerdo de Directorio número 007-2007 define estas funciones como “actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la Institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT”.

En este caso específico, es necesario traer a colación la importancia de la Intendencia de Asuntos Jurídicos por la función que este órgano interno de la Superintendencia de Administración desempeña en la emisión de los criterios institucionales objeto de estudio en este trabajo. El artículo 34 del Acuerdo de Directorio 007-2007 que contiene el Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria define la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la siguiente forma: “es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT

ante cualquier entidad ... Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.”

Adicionalmente, el numeral 24 artículo recién citado señala como funciones específicas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos “Participar, cuando sea requerido, con los demás órganos y dependencias de la SAT, en la emisión de dictámenes, opiniones o informes conjuntos, necesarios para el cumplimiento de las funciones y atribuciones de la institución”. Si bien el objetivo principal de esta intendencia se relaciona con atender asuntos eminentemente de representación del ente recaudador ante posibles conflictos de carácter jurídico, también se puede concluir que la naturaleza de esta Intendencia implica también la interpretación de normas jurídicas y la emisión de dictámenes que permitan a la SAT y sus dependencias cumplir de mejor manera sus funciones de fiscalización a través de un mejor entendimiento de la norma tributaria en casos de ambigüedad o lagunas jurídicas.

Criterios institucionales

Para entrar en la materia específica objeto de este análisis, se debe establecer la naturaleza y características de los Criterios institucionales, para luego entrar a evaluar su posicionamiento en el ordenamiento jurídico guatemalteco y establecer las funciones que dichos criterios cumplen en la función de fiscalización y recaudación que realiza la

Superintendencia de Administración Tributaria. Los criterios institucionales están fundamentados en la Resolución de Superintendencia SAT-DSI-714-2017 (2017) que resuelve la emisión de la normativa que crea y regula el funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria. El artículo 1 de esta resolución define la Junta de Criterios Tributarios:

Un órgano de coordinación institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan las controversias tributarias y aduaneras originadas por falta de claridad o ambigüedad de las leyes y reglamentos o por ausencia de los mismos, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que... son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia... (artículo 1).

Este mismo artículo también señala que la Intendencia de Asuntos Jurídicos es el órgano encargado de coordinar la Junta y de ahí la importancia de definir las funciones de esta Intendencia. Por lo tanto, se deduce que el objetivo principal de la creación de la Junta es el análisis de conflictos en materia tributaria y aduanera que surgen de manera recurrente en virtud de vacíos legales en la materia, con la finalidad que la Administración Tributaria pueda contar con lineamientos internos a seguir en estos casos recurrentes. Es de suma importancia resaltar que la misma Resolución es clara al indicar que los criterios emitidos son imperativos para los funcionarios de la SAT, sin establecer de manera expresa que son vinculantes para los contribuyentes dentro de las relaciones jurídico-tributarias. Es decir, los criterios tributarios son

lineamientos eminentemente internos para alinear la función de la SAT en el desempeño de sus facultades legales.

Es imperativo también entender el proceso de creación de los criterios institucionales para su debida vigencia. Como punto de partida, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia SAT-DSI-714-2017 (2017) establece que la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria se integra con los titulares de las Intendencias de Asuntos Jurídicos, Recaudación y Gestión, Aduanas, Fiscalización, Atención al Contribuyente, así como con los Gerentes de Contribuyentes Especiales Grandes y Especiales Medianos, la cual como mencionamos antes es coordinada por la Intendencia de Asuntos Jurídicos. De ahí el porqué la Junta se denomine un órgano interdisciplinario.

Esta situación deviene lógica pues es natural que cada Intendencia, en el ámbito de su competencia, pueda identificar ciertas situaciones que ameritan la emisión de un criterio institucional en virtud de interacciones que se dan en el día a día con los contribuyentes o bien dentro de la misma Administración Tributaria que resaltan una carencia o ambigüedad en la aplicación de una ley tributaria. Es así como, en atención al artículo 6 de la Resolución SAT-DSI-714-2017, la máxima autoridad de la dependencia interesada puede plantear ante el Coordinador de la Junta, es decir la Intendencia de Asuntos Jurídicos, las ponencias para la emisión de un nuevo criterio institucional. Recibida la ponencia, el proceso manda

a la convocatoria de una reunión con los integrantes de la Junta en un plazo de no más de 15 días calendario para discusión de la ponencia.

Continuando con este proceso, el artículo 7 de la Resolución citada establece que la Junta debe sesionar a convocatoria del Coordinador de la Junta o del propio Superintendente de Administración Tributaria para la discusión de la ponencia, la cual debe ser discutida en no más de 3 sesiones celebradas dentro del plazo de 30 días calendario contados desde la primera sesión celebrada. Con esto, se puede deducir que el sentido de la normativa es conocer la ponencia y obtener comentarios de cada integrante de la Junta dentro de un plazo consecutivo y prudencial, de manera que la discusión no se extienda de tal manera que se alargue de manera innecesaria o bien que se pueda potencialmente perder el hilo conductor de la discusión si se realizan sesiones innecesarias o fuera de tiempo.

Una vez concluido el proceso de discusión, el artículo 12 de la norma citada señala que la Junta debe emitir el criterio institucional en un plazo no mayor de 30 días calendario contados a partir de la primera sesión de conocimiento de la ponencia, el cual debe estar debidamente aprobado por los titulares o suplentes que hayan participado en las sesiones. Una vez aprobado el criterio, éste debe remitirse al Superintendente de Administración Tributaria para su visto bueno, el cual puede optar por: a) aprobarlo sin más trámite; b) regresarlo con observaciones a la Junta para

que sea discutido nuevamente con las observaciones emitidas en una única sesión en un plazo máximo de 15 días; o c) denegar la aprobación del criterio. De esta base legal se puede concluir que la emisión de un criterio institucional se asemeja a una especie de proceso legislativo interno con discusiones exhaustivas y aprobaciones de la autoridad superior para su debida entrada en vigencia.

Como conclusión a la cuestión de los criterios institucionales, el último párrafo de la Resolución SAT-DSI-714-2017 señala lo siguiente: “por Criterios de Superintendencia se entenderán como las normas mediante las cuales el Superintendente expresa la forma de aplicar e interpretar las leyes y reglamentos tributarios y aduaneros en el ámbito interno de la Superintendencia de Administración Tributaria”. Con esto, la norma nuevamente hace énfasis en que los criterios tienen la naturaleza de normativa interna para la Superintendencia de Administración Tributaria, implicando así que son lineamientos aplicables a procesos de fiscalización, procedimientos y controversias que se den con los contribuyentes, sin que, en principio, sea un mandato imperativo para éstos últimos.

Jerarquía de los criterios institucionales en el ordenamiento jurídico

En apartados anteriores ya se ha establecido con amplitud que la legalidad de los impuestos deviene del mandato constitucional de legalidad como norma suprema en la emisión de normas tributarias. Sin embargo, es importante repasar el concepto fundamental de la jerarquía de las normas para establecer la posición de los criterios institucionales dentro del ámbito jurídico guatemalteco. Según Alveño Ovando (2015), tomando como base la teoría de la jerarquía normativa de Hans Kelsen apunta que en la base de la pirámide de normas se encuentran las disposiciones constitucionales, seguidas de las normas ordinarias en el siguiente escalón y las normas reglamentarias en el siguiente, finalizando con las normas individualizadas y las sentencias de los tribunales como último peldaño dentro de la jerarquía normativa.

Aplicado al ámbito tributario y a todo lo que se ha repasado hasta ahora, se puede establecer que la jerarquía de normas es: a) la Constitución Política de la República como base que regula los principios tributarios; b) normas ordinarias como el Código Tributario como norma que regula la generalidad de los impuestos, derechos y obligaciones de los contribuyentes y base legal de la Administración Tributaria, así como la Ley Orgánica de la SAT que regula de forma específica las funciones del ente recaudador; c) disposiciones reglamentarias, tales como los reglamentos internos de la SAT como el contenido en el Acuerdo de

Directorio 007-2007 y otras disposiciones internas como las Resoluciones de superintendencia que dan vida a la creación de criterios institucionales; y d) sentencias en materia tributaria aplicables en casos concretos con contribuyentes específicos vinculantes entre éstos y la SAT.

Consecuentemente, se puede concluir que los criterios institucionales caben dentro de la normativa reglamentaria que está jerárquicamente debajo de las normas ordinarias emanadas del Congreso de la República y, como deviene lógico, de la norma suprema, debido a que los criterios son emitidos por la misma Administración Tributaria para regular cuestiones internas en atención a su autonomía y buen funcionamiento y no emanan del Organismo Legislativo. Por lo tanto, los criterios institucionales, desde una perspectiva jerárquica, únicamente están sobre la aplicación de normas jurídicas individualizadas derivadas de situaciones jurídicas específicas como controversias fiscales, ya sea administrativas o judiciales, y cualquier otra circunstancia que pueda surgir entre un contribuyente como sujeto pasivo y la Superintendencia de Administración Tributaria de carácter vinculante.

En apartados anteriores ya se ha establecido con amplitud que la legalidad de los impuestos deviene del mandato constitucional de legalidad como norma suprema en la emisión de normas regulado en el artículo 42 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que “serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de

cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”. Esto por supuesto implica la nulidad de pleno derecho de cualquier normativa inferior que tienda a tergiversar o restringir el principio de legalidad. Tributaria. La norma constitucional señala en su artículo 267 la vía para impugnar una norma que adolezca de vicio de inconstitucionalidad, lo cual debe llevarse a cabo ante la Corte de Constitucional como máxima autoridad en la materia; sin embargo, esta no es la materia principal de este trabajo, por lo que no se profundizará en el tema.

Consecuencias de la aplicación del criterio institucional respecto a la documentación necesaria para acreditar la exportación de servicios

Para analizar la existencia de una posible trasgresión al principio constitucional de legalidad tributaria, es necesario desarrollar cada uno de los elementos que conforman el Criterio Institucional número 5-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria. Este criterio se denomina “La documentación que debe presentarse como soporte en las exportaciones de servicios y su aplicación en los procesos de devolución de crédito fiscal” y fue inicialmente aprobado el 19 de abril del año 2018 por el entonces Superintendente de Administración Tributaria, Licenciado Abel Francisco Cruz Calderón. Es importante acotar que el Criterio Institucional sufrió modificaciones que fueron aprobadas el 11 de febrero

de 2019 por el mismo Superintendente de Administración Tributaria. Para efectos de esta investigación, se analizará el criterio reformado.

El criterio proporciona ciertos antecedentes enfocados en el crecimiento en el comercio de servicios en el ámbito internacional y el surgimiento de negocios dinámicos como los Call Center, Contact Center y desarrolladores de software que han tenido un impacto significativo en el crecimiento de la economía y generación de empleos. También indica cómo la legislación tributaria en Guatemala fue inicialmente diseñada para contemplar los casos de exportación de bienes, siendo la exportación de servicios una adición posterior a la ley, lo cual generó una circunstancia de ambigüedad en la documentación de este tipo de exportaciones para efectos de las solicitudes de devolución de impuestos a la que tienen derecho los exportadores, razón por la cual surge la necesidad de emitir un criterio institucional que permita una mayor claridad en el manejo de esta situación (Superintendencia de Administración Tributaria, 2019, p.1).

En este punto hay que hacer referencia a que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, emitida originalmente en 1992, ha sufrido innumerables reformas a través de los años. En específico, en el año 1996 se amplió el concepto de exportación para dividirlo en la exportación de bienes y de servicios. Similar situación ocurrió con la exención otorgada a la exportación, pues se amplió para contemplar que la exportación de bienes y servicios está expresamente exenta del pago del Impuesto al Valor

Agregado. Aun tomando esto en consideración, es importante resaltar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado en ningún momento contempló disposiciones legales tendientes a definir los criterios para determinar la existencia de una exportación de servicios y se enfocó principalmente en la exportación de bienes, los cuales debido a su naturaleza tangible suelen ser más sencillo documentar que un bien incorpóreo como lo es un servicio.

Con base a estos antecedentes, el criterio institucional plantea los siguientes problemas concretos: a) ¿qué requisitos deberían de cumplir las solicitudes de devolución de crédito fiscal cuando éstas provengan de exportadores de servicios?; y b) ¿qué documentación de soporte se considera pertinente e indispensable para comprobar las exportaciones de servicios? (Superintendencia de Administración Tributaria, 2019, p.2). De manera breve se estarán detallando los argumentos que la SAT plantea para determinar la necesidad de establecer el criterio institucional bajo análisis. Como primer punto, define la naturaleza de un “servicio” como un bien incorpóreo y cómo la Ley del IVA contempla los elementos necesarios para determinar su existencia, lo cual fue analizado en su momento dentro de este mismo trabajo de investigación.

Asimismo, el criterio profundiza sobre la forma de documentar la prestación de un servicio en general a través de una factura como uno de los factores determinantes de la existencia de la exportación que otorga el

derecho para optar por la solicitud de devolución de créditos fiscales. La SAT referencia ciertos criterios internos utilizados en el proceso de devolución de créditos fiscales, puntualmente por la División de Fiscalización. La misma SAT cita los requisitos generales para solicitar la devolución de créditos fiscales, los cuales también fueron analizados en su momento en este trabajo. Dentro de estos criterios de fiscalización, la SAT profundiza en procedimientos de auditorías de campo para obtener evidencias que comprueben que el contribuyente cuenta con la infraestructura necesaria para la prestación de los servicios que se exportan y mencionan la improcedencia de la solicitud si este extremo no se logra comprobar. (SAT, 2019, p.6)

Otro de los factores determinantes que la Administración Tributaria menciona como esencial para la documentación de la exportación de servicios es la importancia de contar con los registros contables respectivos que evidencian la existencia de una operación comercial y que deben adjuntarse a la solicitud de devolución de créditos fiscales con base en las normas generales establecidas en el Código de Comercio de Guatemala, puntualmente el artículo 381 del Decreto 2-70 y el artículo 21 “B” del Código Tributario que regula la obligación del contribuyente de respaldar todas las operaciones que se vinculen con sus actividades mercantiles, lo cual constituye prueba de las exportaciones que el contribuyente realizó (SAT, 2019, p.7).

El análisis de la SAT concluye mencionando los casos de improcedencia de la devolución de crédito fiscal y los documentos que el contribuyente debe adjuntar a la solicitud, situaciones que se encuentran reguladas en el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como la procedencia del crédito fiscal para su compensación o devolución, aspectos que también fueron analizadas en apartados anteriores (SAT, 2019, p.11). De todo lo expuesto por la Administración Tributaria, está claro que la raíz del problema con la exportación de servicios es la falta de legislación expresa o bien disposiciones reglamentarias que ayuden a establecer de manera más clara la forma de documentar una exportación de servicios, en parte porque la legislación en su tiempo no vio conveniente ampliar sobre el tema debido a las circunstancias y tiempo en el que fue emitida, es decir, el año 1996.

A falta de una reforma de la Ley del IVA para regular esta situación, la cual debe emanar del Congreso de la República en atención a los principios que acá se han analizado, la Administración Tributaria emite formalmente su criterio al establecer los elementos que, como ente recaudador, considera pertinentes e indispensables para comprobar las exportaciones de servicios. En concreto, la SAT consideró dividir la documentación en tres grandes grupos: I) la documentación necesaria para los contribuyentes que se dedican a servicios de Centros de Llamada y Contactos prestados al exterior; II) para contribuyentes que se dedican a desarrollar y exportar servicios de tecnologías de la información; y III)

para contribuyentes que se dedican a servicios de publicidad. Para facilitar el análisis, a continuación, se listan los requisitos que la SAT considera indispensables para comprobar la exportación.

Tabla 1

Crterios de la SAT para documentar la exportación de servicios de Centros de llamadas

Documentación para Contribuyentes que prestan servicios de Centros de llamadas	
Emisión de factura conforme la Ley del Impuesto al Valor Agregado	Libros contables, estados financieros y comprobantes generados en la contabilidad del contribuyente
Narrativa del proceso de producción y comercialización del contribuyente	Integración de las altas y bajas de la cuenta de Propiedad, Planta y Equipo del contribuyente
Documentos de soporte traducidos al español en caso de provenir del extranjero	Dictamen que acredite la forma en la que se desarrolla la actividad, medios y costos y cómo se hace llegar el servicio al beneficiario, emitido por un profesional especializado.
Documentos que acrediten el pago efectuado por clientes del contribuyente	Confirmaciones de los clientes a los que el contribuyente presta el servicio de haber recibido el servicio con detalle de cantidad, fechas de recepción, valores y tarifas
Contratos suscritos entre el contribuyente y sus clientes	Confirmaciones de los proveedores de servicios de banda ancha, telefonía y otros del contribuyente
Conciliaciones bancarias	Detalle pormenorizado que permita establecer el origen y destino de las llamadas efectuadas.
Constancias de ingresos y liquidación de divisas	Copia legalizada de los contratos por servicios de enlace internacional incluyendo anexos en los que se indique el ancho de banda contratado.

Nota: listado de los requisitos que la SAT considera como indispensables para que los Centros de llamadas acrediten la existencia de exportación de servicios, (elaboración propia, 2023).

Del análisis de estos requisitos y las conclusiones a las que la SAT arriba en su análisis, se puede considerar que existen algunos requisitos que devienen lógicos que sean considerados como importantes para establecer la existencia de una exportación de servicios, tales como la emisión de las facturas respectivas, documentos traducidos al idioma español, contratos, conciliaciones bancarias, registros contables y liquidaciones de divisas pues son requisitos que las propias leyes regulan para efectos de respaldo del crédito fiscal en términos generales. Sin embargo, otros requisitos listados en el cuadro requieren un análisis especial debido a su especificidad y complejidad que esto puede representar para los contribuyentes.

El primero es el Dictamen que acredita la forma en la que el contribuyente desarrolla su actividad, medios y costos de cómo hace llegar el servicio al beneficiario. Si bien es cierto, un documento de esta naturaleza puede ayudar a la SAT a verificar la naturaleza del servicio y entender de mejor manera el proceso productivo del contribuyente, también lo es que la SAT menciona que este dictamen debe estar emitido por un profesional especializado o calificado en la materia para la validez de este dictamen. Situación similar sucede con las confirmaciones de los tanto clientes como proveedores de servicios de banda ancha del contribuyente pues, aunque le pueda dar una mejor claridad del servicio a la Administración Tributaria, los clientes y proveedores no están bajo ninguna obligación legal de extender tales confirmaciones al exportador de servicios de

Centros de llamadas, lo cual en la práctica puede resultar complejo para el contribuyente.

Tabla 2

Criterios de la SAT para documentar la exportación de servicios de contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de tecnologías de la información

Documentación para Contribuyentes que exportan servicios de tecnologías de la información	
Todos los documentos establecidos en para los contribuyentes que prestan servicios de Centros de llamadas	Descripción de las redes de comunicación y su integración con la informática que permiten la prestación de servicios al exterior
Constancia emitida por el Registro de la Propiedad Intelectual de las licencias de software que utiliza para su explotación	Si el servicio está conformado por mantenimiento de software, narrativa que indique el servicio que se presta
Contratos de derechos de uso de marcas y licencias de software	Integración certificada por el contador del contribuyente de la cantidad de equipos de cómputo y direcciones IP utilizadas en la prestación de servicios
Detalles de bienes tangibles e intangibles registrados en los Estados Financieros del contribuyente que son utilizados en actividades de exportación	Integración firmada por el Representante Legal y contador de la cantidad de horas de conectividad utilizadas para la prestación de los servicios de exportación por equipo de cómputo.

Nota: listado de los requisitos que la SAT considera como indispensables para que los contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de tecnologías de la información acrediten la existencia de exportación de servicios, (elaboración propia, 2023).

Tabla 3

Criterios de la SAT para documentar la exportación de servicios de contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de publicidad,

Documentación para Contribuyentes que exportan servicios de Publicidad	
Todos los documentos establecidos en para los contribuyentes que prestan servicios de Centros de llamadas	Detalle del desarrollo creativo que contenga la concepción y codificación del contenido de las campañas realizadas de cada uno de los servicios de publicidad de exportación prestados
Descripción del portafolio de servicios de publicidad prestados que sean de marca, respuesta directa, negocio a negocio, en línea u otros.	

Nota: listado de los requisitos que la SAT considera como indispensables para que los contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de publicidad acrediten la existencia de exportación de servicios, (elaboración propia, 2023).

Por otro lado, están los documentos que la SAT concluye que son necesarios e indispensables para los exportadores de servicios de tecnologías de la información y los proveedores de servicios de publicidad. Como punto de partida, éstos deben contar con los 14 documentos establecidos para los prestadores de Centros de llamadas, los cuales ya son en sí mismos abundantes. A los contribuyentes que prestan servicios de tecnologías de la información se les exige, además, contar con documentos que acrediten que cuentan con licencias de software y derechos de uso de marca debidamente inscritos ante el Registro de Propiedad Intelectual para el uso dentro de sus actividades. Además, la SAT considera pertinente constatar que el contribuyente cuenta con activos tangibles e intangibles debidamente registrados contablemente,

así como integraciones que permitan dar visibilidad de las horas que el contribuyente incurre en la prestación de servicios.

Por último, para los contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios de publicidad, la SAT considera indispensable que éstos cuenten con una descripción detallada del portafolio de servicios de publicidad prestados a sus clientes, así como una descripción del proceso creativo para dar una mejor visibilidad de las campañas publicitarias prestadas a sus clientes. En conclusión, nuevamente se puede establecer que la SAT está buscando obtener un detalle bastante minucioso de las actividades del contribuyente para establecer la existencia de una exportación de servicios a través de documentos que detallen de mejor manera los servicios prestados y, para el caso específico de los servicios con tecnologías de la información, resulta prácticamente una exigencia la adquisición de licencias de software y activos intangibles para que la SAT considere la verdadera existencia de una exportación.

Para cerrar el criterio institucional la Administración Tributaria señala que los contribuyentes exportadores pueden presentar documentación que consideren adecuada para comprobar sus actividades de exportación o, en todo caso, ésta puede formular requerimientos de información adicionales para solicitar información complementaria en virtud de lo establecido en el Código Tributario, específicamente en el artículo 98 numeral 13. Al analizar el criterio institucional como un todo, se puede establecer que el

criterio de la SAT es que los contribuyentes deberían contar con la información descrita como un mínimo para establecer la existencia de una exportación de servicios, recordando que el criterio literalmente señala la información “que se considera pertinente e indispensable para comprobar las exportaciones de servicios”.

Es aquí donde surge la interrogante sobre si la SAT se está excediendo en sus funciones legales de recaudación de tributos en favor de una función legisladora a través de sus disposiciones administrativas. Recordando la naturaleza de los criterios institucionales, la finalidad de estos es alinear la actuación de la SAT en cuestiones ambiguas que son de naturaleza recurrente. Esto en principio tendría la implicancia que la Administración Tributaria haya concluido a lo interno la necesidad de la documentación adicional detallada para configurar la existencia de una prestación de servicios, pues significa que es información que el contribuyente debe obligatoriamente presentar como parte de su proceso de devolución de créditos fiscales a los que tiene derecho como exportador.

Si bien es cierto, la SAT cuenta con todas las facultades para revisar la información del contribuyente y formular requerimientos de información sobre cuestiones del contribuyente que considera relevantes en general y en casos específicos como en un proceso de devolución de impuestos, estos requerimientos deben en todo caso formularse oportunamente cuando la SAT requiera la confirmación de hechos o circunstancias que

afectan la tributación de los sujetos pasivos. En este caso, con la emisión del criterio, se puede interpretar que la Administración Tributaria está estableciendo de manera anticipada requisitos de documentación, que como se revisó incluye información sumamente detallada y compleja, para comprobar la calidad como exportador del contribuyente.

De esta cuenta, aunque puede que la intención de la Administración Tributaria sea suplir la falta de requisitos adicionales establecidos en ley para respaldar la existencia de una exportación de servicios, es necesario recordar que la SAT únicamente puede emitir lineamientos en la línea de una correcta la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos según el Código Tributario. Por lo tanto, el hecho de la legalidad o no de la emisión de criterios institucionales para regular la existencia de la exportación de servicios dentro de los procesos de fiscalización recae sobre la aplicación práctica que el ente recaudador le esté dando a esta herramienta de unificación de criterios internos.

Es decir, si la Superintendencia de Administración Tributaria se apega a los fines de la emisión del criterio institucional como una herramienta puramente interna que no tiene un efecto vinculante con el contribuyente, la emisión y aplicación del criterio no debe representar una trasgresión al principio de legalidad tributaria en el sentido que es una atribución que la misma ley le otorga a la SAT para el debido cumplimiento de sus fines, pues se estaría ante una situación en la que estos documentos constituirían

una referencia en la fiscalización de procesos de devolución del Impuesto al Valor Agregado. Si, por otro lado, la Administración Tributaria pretende una aplicación generalizada del criterio institucional para establecer de manera estricta que la existencia de la documentación de soporte como requisito sine qua non para la procedencia de una devolución de impuestos, entonces sí se estaría ante una situación de ilegalidad de la disposición.

Lo anterior, debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria estaría pretendiendo agregar requisitos al artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado necesarios para la presentación de una solicitud de devolución de créditos fiscales, lo cual contravendría de manera flagrante el principio constitucional de legalidad consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República en virtud que un criterio institucional está evidentemente por debajo de una norma constitucional. Si, por el contrario, el criterio institucional es utilizado únicamente como una herramienta de referencia en los procesos de fiscalización de devoluciones de IVA, es necesario reiterar que esto debiera encontrarse dentro de las funciones normativas internas de la SAT.

Conclusiones

Respecto al objetivo general de analizar el criterio institucional emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la exportación de servicios en los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado para determinar si existe una trasgresión al principio de legalidad tributaria constitucional en su emisión y aplicación, al realizar el trabajo de investigación se concluyó que la emisión del criterio sí está fundamentada conforme a la ley, pero su aplicación debe limitarse a ser una referencia interna y vinculante únicamente para la Superintendencia de Administración Tributaria y en ningún momento debe ser aplicado como un listado de requisitos esenciales para que el contribuyente acceda a un proceso de devolución de créditos fiscales, pues la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya establece estos requisitos mínimos para la aplicación a dicho proceso.

El primer objetivo específico de describir el principio constitucional de legalidad tributaria y su importancia en el sistema tributario de Guatemala y cómo afecta las disposiciones administrativas emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, se arribó a la conclusión que el principio de legalidad es uno de los principios constitucionales tributarios más importantes, si no es que el más importante, para fundamentar el origen de las normas tributarias y el hecho que es imperativo que ninguna disposición en materia tributaria desatienda este

principio, incluyendo las disposiciones administrativas emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir, que las leyes en materia tributaria que son vinculantes para el contribuyente como sujeto pasivo únicamente pueden emanar del Congreso de la República para su debida validez.

Del segundo objetivo específico consistente en establecer los procesos de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la determinación de la existencia de una exportación de servicios, se concluyó que este impuesto funciona con base en un sistema de créditos y débitos fiscales y que efectivamente los exportadores tanto de bienes como de servicios tienen derecho a solicitar una devolución de créditos fiscales en exceso que se derivan del hecho que la exportación de bienes y servicios está expresamente exenta del pago de dicho impuesto, lo que supone que el exportador no puede generar débitos fiscales para compensar contra los créditos fiscales generados en su operación local.

Referencias

- Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho fiscal*. (2a. ed.). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho Tributario*. (13a. ed.). Editorial Aranzadi.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2010). *Derecho Financiero*. (9a. ed.). La Ley.
- Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. (2a. ed.). Ediciones Santillana.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (7a ed.). Ediciones Depalma Buenos Aires.
- Colao Marín, P. (2013). *Derecho Tributario. Parte General*. Universidad Politécnica de Cartagena. <https://core.ac.uk/display/60433652>
- Villalobos Tapia, R. (2017). *Introducción al Derecho Tributario*. Universidad Autónoma de San Francisco. <http://repositorio.uasf.edu.pe/bitstream/UASF/83/1/DerechoTributarioRaulVillalobos.pdf>

- Mogrovejo, J. C. (2010). *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2104/1/SM97-Mogrovejo-El%20poder%20tributario%20municipal.pdf>
- Sevillano, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://www.scribd.com/book/453333231/Lecciones-de-derecho-tributario-Principios-generales-y-codigo-tributario>
- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario Teoría General*. Marcial Pons. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788497680042.pdf>
- Medrano Cornejo, H. (1981). Pontificia Universidad Católica del Perú. Revista de la Facultad de Derecho. *Constitución y poder tributario*, 35,117-129. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5084927>
- Vergara Sandóval, R. (2009). Fundación Iuris Tantum. Revista Boliviana de Derecho. *Los principios constitucionales tributarios en Bolivia*, 7, 58-80. <https://www.redalyc.org/pdf/4275/427541376003.pdf>

Becker, S., Morcos, V., Wiederhold, K. (2013). *Impuesto al Valor Agregado: recupero del crédito fiscal orientado a pequeños exportadores*. [Trabajo de Investigación]. Universidad Nacional de Cuyo. Biblioteca Digital Universidad Nacional de Cuyo. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5790/tesis-cs-ec-becker.pdf

Menéndez Moreno, A. (2010). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Editorial Lex Nova. <https://books.google.com.gt/books?id=1GXTJsU85qIC&lpg=PP1&pg=PP1#v=onepage&q&f=false>

Real Academia Española (s.f). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Recuperado el 11 de febrero de 2023. <https://dpej.rae.es/lema/exención>.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2023). Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado el 18 de febrero de 2023 de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/2442/estructura-y-funciones-de-sat/68603/estructura-organizacional-sat-enero-2023.pdf>

Legislación nacional

Asamblea Nacional Constituyente. (1986). Constitución Política de la República de Guatemala

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

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

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

Congreso de la República de Guatemala. (2000). Ley de libre negociación de divisas. Decreto 94-2000.

Congreso de la República de Guatemala. (2002). Código Municipal. Decreto 12-2002.

Presidente de la República (2013). Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo 5-2013

Superintendente de Administración Tributaria. (2017). Normativa que crea y regula el funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria. Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-714-2017.

Superintendente de la Administración Tributaria (2018). Criterio institucional No. 5-2018.

Corte de Constitucionalidad. (23 de octubre de 2003). *Sentencia de inconstitucionalidad general parcial*. Expediente 456-2002.