

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

**NECESIDAD DE REFORMAR EL DECRETO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS EN  
RELACIÓN DE ELIMINAR LOS INCENTIVOS FISCALES Y SUS BENEFICIOS**



**JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2016**

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

**NECESIDAD DE REFORMAR EL DECRETO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS EN  
RELACIÓN DE ELIMINAR LOS INCENTIVOS FISCALES Y SUS BENEFICIOS**



**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

**JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Agosto de 2016

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

Decano: Lic. Gustavo Bonilla  
Vocal I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil  
Vocal II: Licda. Rosario Gil Pérez  
Vocal III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
Vocal IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
Vocal V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
Secretario: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Obdulio Rosales Dávila  
Secretario: Lic. Jorge Eduardo Ajú  
Vocal: Licda. Ninfa Lidia Cruz Oliva

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Edgar Rolando Cuyun Bustamante  
Secretario: Lic. Estuardo Abel Franco Rodas  
Vocal: Licda. Lidia Agustina Estrada García

**Razón:** “Únicamente el autor responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis” (Artículo 43 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 07 de agosto de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, JOSE ESTUARDO CORDON MARTINEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ, con carné 201014084,  
 intitulado NECESIDAD DE REFORMAR EL DECRETO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS EN RELACIÓN DE  
ELIMINAR LOS INCENTIVOS FISCALES Y SUS BENEFICIOS.

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

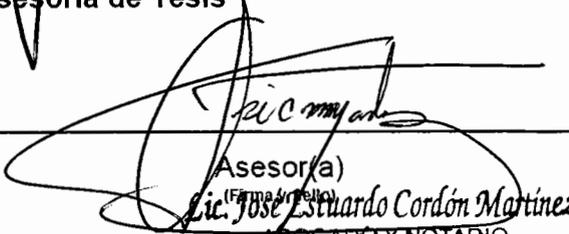
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
**DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 10 109 1 2015.

  
 Asesor(a)  
**Lic. Jose Estuardo Cordon Martinez**  
 ABOGADO Y NOTARIO



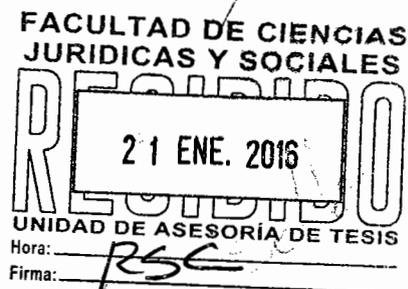


**Licenciado José Estuardo Cordón Martínez**  
**Abogado y Notario**

---

Guatemala, 04 de Noviembre de 2015

Doctor  
Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho.



Doctor Mejía Orellana:

En atención a la notificación de nombramiento de esa Unidad, de fecha siete de Agosto de dos mil quince, donde se me otorga el nombramiento como **ASESOR** del trabajo de tesis del bachiller **JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ**, intitulada: **“NECESIDAD DE REFORMAR EL DECRETO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS EN RELACIÓN DE ELIMINAR LOS INCENTIVOS FISCALES Y SUS BENEFICIOS.”** Procedí a la asesoría del trabajo de tesis en referencia.

El trabajo de tesis del bachiller Jacinto Fernando Bernal López, ofrece un análisis documental y legal de importancia en la rama del derecho tributario y constitucional, al analizar la necesidad de reformar el Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas, a través de los instrumentos legales que se disponen estableciendo la forma correcta de la aplicación a esta reforma.

El tema es abordado de forma sistemática dando resultado una tesis de fácil comprensión donde se analizan las instituciones jurídicas relacionadas al tema principal, con sus definiciones y doctrinas; al mismo tiempo, se plantea que el Estado necesita de más recursos públicos para invertir en el gasto social por lo cual se apoya la exposición de eliminar incentivos que no benefician al país y menos al sector más vulnerable de la población guatemalteca que se ve afectado con poca inversión social. El contenido de la tesis refleja la correcta aplicación de las etapas del método científico. Es de resaltar que el material bibliográfico sobre el que sustenta este trabajo está en consonancia con los avances del estudio del derecho tributario y constitucional. Así mismo, el bachiller Jacinto Fernando Bernal López, aportó al trabajo sus propias



**Licenciado José Estuardo Cordón Martínez**  
**Abogado y Notario**

---

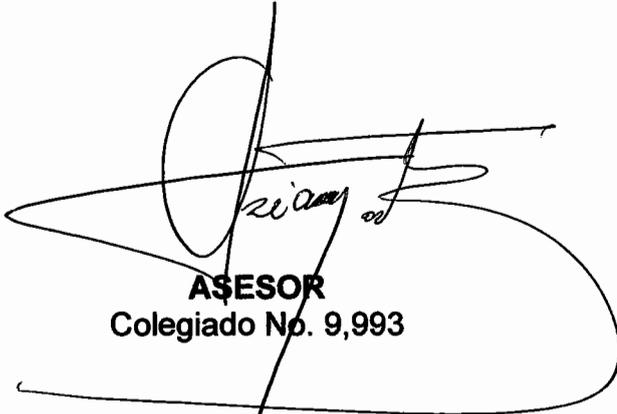
opiniones y criterios los cuales lo enriquecen; sin embargo pueden ser sometidos a discusión y aprobación definitiva.

La conclusión discursiva fue redactada en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado, la misma es objetiva, realista y bien delimitada. Es de resaltar que el estudiante atendió las sugerencias y observaciones señaladas, defendiendo con fundamento aquellas que consideró necesarias.

En cuanto a la estructura formal de la tesis, la misma fue realizada en una secuencia ideal para su buen entendimiento. En la misma se aplicaron correctamente los métodos deductivo, inductivo, analítico, sintético y el sociológico; la adecuada aplicación de técnicas de investigación bibliográfica y fichas de trabajo (paráfrasis, cita textual, resumen, por mencionar algunas) dio como resultado un correcto y valioso marco teórico. Hechos que demuestran que se hizo la recolección de una bibliografía actualizada. Por último, declaro expresamente que, no tengo ningún grado de parentesco, establecido en la ley, con el bachiller Jacinto Fernando Bernal López.

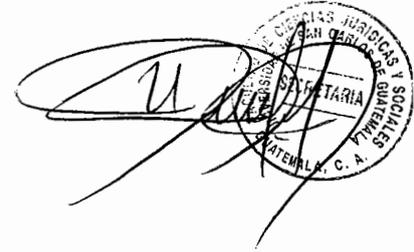
En consecuencia emito dictamen **FAVORABLE**, en el sentido que el trabajo de tesis desarrollado por el bachiller **JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ**, quien se identifica con el número de carné 201014084, cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, aprobando el trabajo asesorado

Sin otro particular, me suscribo de usted, con muestras de mi consideración y estima.

  
**ASESOR**  
Colegiado No. 9,993  
*Lic. José Estuardo Cordón Martínez*  
ABOGADO Y NOTARIO



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala

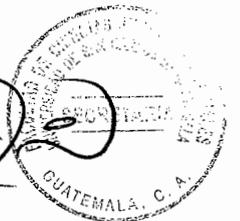


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 19 de abril de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JACINTO FERNANDO BERNAL LÓPEZ, titulado NECESIDAD DE REFORMAR EL DECRETO 65-89 LEY DE ZONAS FRANCAS EN RELACIÓN DE ELIMINAR LOS INCENTIVOS FISCALES Y SUS BENEFICIOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

WELM/srfs.

Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
 Secretario Académico



Lic. Avidán Ortíz Orellana  
 DECANO





## DEDICATORIA

**A DIOS:** Por ser la luz que me ha marcado el camino en la vida y permitirme llegar a hacer realidad este día.

**A MI PADRE:** Donde sea que se encuentre, sigue vivo en mi pensamiento.

**A MI MADRE:** Por su comprensión, apoyo y esfuerzo por hacerme una persona de éxito.

**A MIS HERMANOS:** Gracias por estar siempre a mi lado, por el apoyo incondicional que me han brindado, un profundo agradecimiento a mi hermano Antonio, que este triunfo sea recompensa a su ayuda que siempre me ha dado.

**A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:** Por todo su apoyo y sincera amistad y por todos los momentos compartidos.

**A MI ASESOR:** Por su valiosa asesoría profesional en el desarrollo de mi trabajo de tesis.

**A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Mi casa de estudios, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## PRESENTACIÓN

La presente investigación que se desarrolló en la presente tesis en una investigación cualitativa y en la cual se empleo el método cualitativo, que sirvió en busca de información en profundidad para poder comprender el tema que se aborda en el desarrollo del presente trabajo de investigación, y es mediante este método se pudo verificar la hipótesis planteada. El presente trabajo de investigación aborda temas tributarios específicamente impuestos, enfocándose en los incentivos fiscales, que limitan la inversión pública para el desarrollo de la nación.

El presente trabajo de investigación abordó temas de interés nacional, por lo tanto el límite donde se realizó se circunscribe en el territorio nacional específicamente en los puntos donde están instaladas zonas francas, se basa de información recopilada de los años 2014 y 2015. El objetivo de este trabajo es apartar al desarrollo de nuevas políticas tributarias para mejorar la recaudación y evitar la evasión fiscal y entre otros males que generan los incentivos que se otorga a ciertos sectores, por lo que al final de este trabajo de investigación se elaboró un proyecto de reforma al decreto que otorga a los incentivos fiscales.

La presente investigación se basó en estudios bibliográficos en el área del derecho tributario y como resultado se concluye que los incentivos no son beneficiosos para la nación sino al contrario afecta el desarrollo de la nación, dicho estudio se realizó durante dos años dos mil catorce al dos mil quince y como resultado fue este presente trabajo de tesis.



## HIPÓTESIS

En la República de Guatemala actualmente se dan los privilegios de incentivos fiscales por lo que afecta la poca recaudación fiscal existente y con ello la poca inversión social, al eliminar los incentivos y beneficios a las zonas francas, el fisco mejora la captación de recursos del Estado y la inversión social, evitando la arbitrariedad o una extralimitación en el uso de los incentivos fiscales y beneficios en las zonas francas.



## **COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

Mediante un estudio general de los incentivos tributarios en la legislación nacional y de cómo se aplican los distintos regímenes de las zonas francas y como los privilegios de los incentivos se vuelven arbitrarios, ya que estas entidades beneficiadas se aprovechan de estas dispensas y provocan un presupuesto social mínimo y la compensación de lo que recibe el Estado al otorgar estas dispensas son mínimas en comparación a lo que deja de percibir para poder invertir en obra social por lo cual mediante una reforma al Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas- se eliminan estos privilegios a las zonas francas en Guatemala.

Dicha hipótesis se comprobó mediante la averiguación de diferentes informes que reportan la baja recaudación tributaria, el informe del Fondo Monetario Internacional y de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los cuales se menciona el abuso de las entidades que gozan estos incentivos y beneficios fiscales para evadir el pago de impuestos.



## ÍNDICE

	pág.
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Derecho tributario .....	1
1.1. Fuentes del derecho tributario.....	3
1.2. Principios del derecho tributario .....	7
1.3. Características del derecho tributario .....	12
1.4. Los tributos .....	13
1.4.1. Definición.....	13
1.4.2. Clasificación de los tributos.....	14
1.4.2.1. Impuestos.....	14
1.4.2.1.1. Directos .....	14
1.4.2.1.2. Indirectos .....	15
1.4.2.2. Los arbitrios.....	15
1.4.2.3. Contribuciones especiales.....	16
1.4.2.4. Contribuciones por mejoras.....	17
1.5. Obligación tributaria.....	18
1.5.1. Definición.....	18
1.6. Sujetos.....	19
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Zona Franca .....	23
2.1. Definición.....	23
2.2. Antecedentes.....	24
2.3. Clasificación de las Zonas Francas .....	26
2.4. Usuarios de Zonas Francas.....	28
2.5. Órganos competentes en materia de Zonas Francas.....	29
2.6. Entes que intervienen en el funcionamiento de las Zonas Francas.....	30
2.6.1. Administración.....	30

	Pág.
2.6.2. Servicios a usuarios .....	31
2.6.3. Delegación de Aduana .....	31
2.7. Beneficios que ofrece las Zonas Francas .....	32
2.8. Objetivos de las Fonas Francas .....	34
2.8.1. Atracción de inversión extranjera .....	34
2.8.2. Generación de empleo .....	35
2.8.3. Transferencia de tecnología .....	35
2.8.4. Maximización de las ventajas comparativas .....	36
 <b>CAPÍTULO III</b> 	
3. Incentivos fiscales y beneficios .....	37
3.1. Definición .....	37
3.2. Clases de los incentivos fiscales .....	38
3.2.1. Moratorias fiscales .....	38
3.2.2. Desgravación y créditos tributarios por inversión .....	39
3.2.3. Depreciación acelerada .....	40
3.2.4. Subsidios a la inversión .....	40
3.2.5. Incentivos tributarios indirectos .....	41
3.3. Los Incentivos que establece la Ley de Zonas Francas Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala .....	41
3.3.1. Incentivos a las entidades administradoras de Zonas Francas debidamente autorizadas .....	42
3.3.2. Incentivos a los usuarios industriales o de servicio .....	44
3.3.3. Incentivos fiscales para los usuarios comerciales .....	45
3.4. Derecho comparado .....	46
3.5. Ley de Zonas Francas .....	48
3.6. Vigencia y estructura .....	49
3.7. Entidades reguladoras involucradas Superintendencia de Administración Tributaria .....	50
3.8. El régimen de Zona Franca se cancelará por las causas siguientes: .....	51



## CAPÍTULO IV

	Pág.
4. La necesidad de reformar al Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala en relación a eliminar los incentivos fiscales y beneficios .....	53
4.1. Exposición de motivos de la reforma del Decreto 65-85 del Congreso de la República de Guatemala .....	60
CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



## INTRODUCCIÓN

La baja recaudación que obtiene el Estado cada año fiscal, genera un endeudamiento enorme y no permite financiar los proyectos que beneficia a la población. Para un Estado, la posibilidad de financiarse con recursos tributarios sin incurrir en endeudamiento externo es fundamental para la estabilidad económica, la inversión en infraestructura y mejorar los servicios básicos de la población. Los sistemas fiscales, cuyo concepto fija la política impositiva y la política de gasto público es decir una política fiscal integral, y que requieren de una administración tributaria y un marco regulatorio y sancionador específico, son secretos en el cumplimiento de la responsabilidad del gobierno en el combate contra la pobreza y también son fundamentales para lograr una distribución más justa de la riqueza. Para Guatemala, aprovechar el potencial que sus recursos ofrecen como fuente de financiación de su desarrollo ha sido y es una tarea compleja.

Guatemala aún debe avanzar en la construcción de políticas fiscales que tengan como fundamento y punto de partida la igualdad basado en los principios y estándares que preceptúa la Constitución en materia fiscal, pues la política fiscal actual en Guatemala no absuelven ni compensan la aún discriminación e inequidad en la que viven los contribuyentes lo que en definitiva constituye la violación a ese principio constitucional que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Este trabajo de investigación, hace un análisis de las exenciones y beneficios fiscales que gozan las empresas constituidas

en las zonas francas, los cuales generan un gasto tributario para el Estado e incentiva la competencia desleal en el mercado.

Para la presente investigación se utilizaron los métodos analíticos, comparativo y la revisión de bibliografía y documental. Porque permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente información documental necesaria.

El capítulo I, se centra en los aspectos conceptuales que definen el derecho tributario, los tributos y su respectiva clasificación y la obligación tributaria; en el capítulo II, se aborda el tema de las zonas francas, su antecedente, clasificación y los órganos que intervienen en su funcionamiento; el capítulo III, describe los incentivos fiscales, desde su definición, clasificación y se detallan los incentivos que regula la ley de Zonas Francas, Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala; en el capítulo IV, se plantea la necesidad de Reformar al Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas en relación a eliminar los incentivos fiscales y beneficios, para crear una política tributaria como instrumento de lucha contra la pobreza y la desigualdad, se analiza los principales objetivos de las zonas francas, el peso de los incentivos para el Estado es otro de los temas que abarca este capítulo.

Se hizo la investigación, tomando en cuenta la necesidad de reformar la Ley de Zonas Francas, para mejorar la recaudación tributaria y evitar las consecuencias que pueda generar los incentivos al país.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

Antes de analizar las definiciones de derecho tributario, se comenta que el mismo nace del poder imperio del estado que repercute en la posibilidad que se tiene de crear tributos, y es considerado como la rama fundamental del derecho financiero.

Es muy importante resaltar que el Derecho Tributario juega un papel preponderante dentro del Estado; ya que tiene por objeto normar los tributos que de acuerdo a la ley están establecidos y que los ciudadanos obligados deben de pagar, con el objeto de que el estado se agencie de fondos que le permitan dar cobertura a las necesidades de la población.

Giuliani Fonrouge, define derecho tributario como: “una rama del derecho financiero que se propone a estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividades del estado, en las relaciones de este con los particulares, se puede decir entonces que el derecho tributario es el régimen de la recaudación de los impuestos”.<sup>1</sup>

Sergio Francisco de la Garza da una definición muy positivista del derecho tributario “El derecho tributario es el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos”.<sup>2</sup>

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos y aseguran la recaudación de los mismos. Lo más importante o sea la

<sup>1</sup> Guilliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 40.

<sup>2</sup> De La Garza, S. F. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 26

columna vertebral del derecho tributario son los tributos porque sobre él se desarrolla el Derecho Tributario.

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos particularmente de los tributos se encuentra el derecho tributario. El derecho tributario se considera como una rama fundamental del derecho financiero y para su estudio se divide en: derecho tributario material y derecho tributario formal.

Otras acepciones del término:

La doctrina italiana, española y brasileña lo denomina derecho tributario.

La doctrina alemana derecho impositivo

La doctrina francesa derecho fiscal

En América Latina, se llama derecho tributario

Este término se considera más exacto que el de derecho fiscal porque fiscal puede interpretarse que se refiere al fisco como entidad patrimonial del estado, en tal sentido, la actuación del fisco no se refiere solo a la actuación estatal con relación a los recursos tributarios sino también en relación a los restantes recursos del estado.

Diccionario Jurídico

“Que es una rama del derecho financiero, que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Manuel Ossorio **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales** pág. 304



## **1.1. Fuentes del derecho tributario**

Para una mejor comprensión de este apartado se debe definir el término “fuente”. En el sentido jurídico, fuente jurídica, es el principio o fundamento de donde brota el acto jurídico, o sea los hechos generadores del derecho y reveladores del mismo.

La teoría de las fuentes del derecho, estudia la aparición, elaboración y expresión en la sociedad de los principios, institucionales y normas que integran el ordenamiento jurídico de un país.

Para Catalina García Vizcaíno, “Las fuentes del derecho tributario son los medios generadores de normas tributarias”.<sup>4</sup>

En consecuencia las fuentes del derecho tributario y derecho financiero son los medios o los hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria y la actividad administrativa de los ingresos y egresos y otras actividades económicas del Estado, y se clasifican de la forma siguiente:

### **a) Normas constitucionales**

La fuente principal de nuestro ordenamiento jurídico es la Constitución Política de la República de Guatemala a la cual debe reconocérsele el valor de la norma en sentido propio, la constitución como una norma suprema condiciona los modos de la creación de las otras fuentes del derecho tributario.

Es el medio productor de normas jurídicas más importantes, porque si las leyes no se adaptan a lo señalado por la Constitución Política de la República de Guatemala, originaria de planteamientos de constitucionalidades tanto parciales como totales.

---

<sup>4</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**. pág. 427



En la Constitución Política de la República de Guatemala, encontramos los principios fundamentales y generales, de la actividad financiera del estado, tales como legalidad, igualdad, equidad, y proporcionalidad de los tributos.

#### b). La Ley

Es la fuente más importante del Derecho Tributario, tomando en cuenta que sin la ley no existen los tributos. La ley es una regla de derecho emanada del poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o derogada por otra ley. Resumiendo la ley es un acto emanado del poder legislativo sancionado de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República de Guatemala.

La importancia de la ley como fuente del derecho tributario queda plenamente comprobada a lo largo de este trabajo, tiene un papel muy importante por acatamiento del principio de legalidad que todo tributo este contenido en ley.

Muchos autores han coincidido en que las leyes son las fuentes más importantes del Derecho Tributario –nullum tributum sine lege- no puede cobrarse tributos sin que tenga base legal, es por ello que la costumbre no puede ser fuente de derecho en esta materia.

#### c). Los Decretos Leyes

Regularmente son dictados por necesidad y urgencia por el Poder Ejecutivo, comúnmente la ley tiene su origen en el poder legislativo, pero también puede tener su origen en el Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la



tranquilidad pública, cuando se rompe el orden constitucional de un país, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. En materia tributaria las leyes pueden emanar del Organismo Ejecutivo porque así lo establece la constitución política de la República de Guatemala.

#### d). El Reglamento

Son las disposiciones dictadas por el poder ejecutivo que tienen por objeto regular la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento administrativos.

El reglamento es un instrumento de aplicación de la ley que tiene por objeto desarrollar y detallar principios contenidos en la ley, para hacer posible y práctica su aplicación.

En Guatemala ha sido una práctica el anunciar que las leyes tributarias que imponen obligaciones a los contribuyentes que será el reglamento el que las precise, ha sido común la existencia de reglamentos para hacer efectivas las disposiciones de las leyes ordinarias.

Es importante agregar el párrafo final del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece claramente, que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar las contenidas en la ley y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



#### **e). Los Tratados internacionales**

Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados a cerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyendo una fuente formal del derecho. Cada vez cobra importancia en el establecimiento de las relaciones internacionales.

Los tratados pueden llegar a constituirse en leyes ordinarias y en consecuencia en fuentes directas del Derecho Tributario. La clasificación fundamental es la que distingue los convenios bilaterales, realizados entre dos estados, y los multilaterales, en los que intervienen más de dos, siendo en ambos posible añadir una cláusula de adhesión en virtud de la cual nuevos Estados puedan unirse a los firmantes anteriores. Su finalidad básica es evitar la doble tributación, mejorar las relaciones tributarias entre los diferentes Estados.

En el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, específicamente en el Artículo 2 se establecen como fuentes del ordenamiento jurídico tributario en orden de jerarquía:

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

## **1.2. Principios del derecho tributario**

### **Principio de legalidad**

Este es el principio base del sistema jurídico del Estado, es la sumisión del Estado ante la ley en materia tributaria. El Estado solo puede cobrar si la ley lo faculta por consiguiente el Estado no puede cobrar tributos que no estén basados en ley. Para Ernesto Flores Zavala en su libro estudio elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, indica que “los Tributos se deben establecer por medio de leyes tanto desde el punto de vista material como formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractos, impersonales y emanadas del poder legislativo”.<sup>5</sup>

Este principio lo recoge la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239 y establece “Principio de Legalidad”. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;

---

<sup>5</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**. Págs. 142-143



#### **f) Las infracciones y sanciones tributarias.**

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Este principio es una garantía constitucional del Derecho Tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala para la sanción de las leyes y que contiene norma jurídica. Principio que tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, porque los tributos restringen ese derecho ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares.

#### **Principio de Capacidad de Pago**

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243 Principio de Capacidad de Pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el

mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Para García Belsunce: “este principio consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo un adecuado porcentaje de ahorro y capitalización”.<sup>6</sup>

Se entiende por capacidad de pago, la capacidad que tiene la persona de soportar el peso de los impuestos aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar. Este principio puede establecerse a través de los impuestos directos, todo lo contrario sucede en los impuestos indirectos en donde no se entra a considerar si el afectado está en la capacidad de pagar o no impuestos.

### Principio de Igualdad

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 4o. Libertad e igualdad. “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. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”.

Todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad de condiciones, para evitar arbitrariedades. Si dos personas están en igualdad de condiciones deben de

<sup>6</sup> García Belsunce, Horacio A. **Temas de Derecho Tributario**. pág. 227

ser tratados de igual manera, esto no significa que paguen lo mismo. Este principio no se refiere a la igualdad numérica que dará lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes en análogas situaciones, con exclusión de todo distinto arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

### Principio de Generalidad

Implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. No significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas. Esto no significa que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas, pero por motivos fundados. Aquellas personas sin capacidad contributiva no deben pagar impuestos, y quienes más tienen deben abonar más. El principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia. No se trata que todos deban pagar tributos, según la generalidad sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta, entendiéndose que el gravamen se debe de establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él.

Para concluir que este principio ordena que todos los contribuyentes que de conformidad con la ley están obligados a pagar los impuestos, los deben de pagar para evitar que haya sectores privilegiados que no paguen impuestos.

### Principio de Proporcionalidad

El doctor Juan Carlos Luqui, citado por Horacio A. García Belsunce, nos da la siguiente definición. “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto”.<sup>7</sup>

Dicho principio se refiere a prohibir la progresividad del impuesto, un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada. Para las finanzas públicas, un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada. Las modernas tendencias sin embargo han admitido la progresividad considerado que contribuye que el órgano encargado de crear impuestos debe de hacer un estudio cuidadoso de los impuestos que van a crear, con el objeto de que no sean tan altos que puedan perjudicar la economía del contribuyente.

---

<sup>7</sup> García Belsunce, Horacio. **Estudios de derecho constitucional tributario**. pág. 289



### 1.3. Características del derecho tributario

#### a) Coacción en la Génesis del Tributo

“El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del estado, que a su vez deriva de su poder imperio. La potestad tributaria se da cuando surge el tributo en esa potestad que tiene el estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad”.<sup>8</sup>

#### b) Coacción Normada

“La coacción que el Estado ejerce sobre el contribuyente es emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los estados de derecho. No es relación de fuerza sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces en la facultad normativa es decir en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos”.<sup>9</sup>

#### c) Finalidad de Cobertura del Gasto Público

“La finalidad del cobro coactivo, normado es la cobertura del gasto público, pues mediante el gasto público el Estado tiende a la satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento al Estado y lo justifican”.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Salazar Dubón Luis Estuardo Tesis de Graduación **Análisis de la jerarquía y competencia de la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario en cuanto a las impugnaciones en contra del Impuesto Único Sobre Inmuebles, página 25**

<sup>9</sup> *Ibidem* pag. 25

<sup>10</sup> *ibidem* pag. 25

#### d) Capacidad contributiva

Este principio según Héctor B. Villegas “exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado con relación a ella”.<sup>11</sup> Este principio plantea que el órgano encargado de crear impuestos debe de hacer un estudio cuidadoso de los impuestos que van a crear, con el objeto de que no sean tan altos que puedan llevar a la ruina al contribuyente.

### 1.4. Los tributos

#### 1.4.1. Definición

La definición contenida en la ley deja fuera las tasas, las cuales se conceptualizan como ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general.

Para el tratadista Giulliani Fonrouge “Tributo es una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud del poder imperio”.<sup>12</sup>

Los tributos son las obligaciones que el estado ha creado en virtud y ejercicio de su poder imperio, las cuales deben ser satisfechas por los particulares en su carácter de contribuyentes, y lo hacen en dinero que es la forma requerida por las leyes del país, y

<sup>11</sup> Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. *Derecho financiero I*. pág. 21

<sup>12</sup> *Ob. Cit.* Pág. 283

este dinero el Estado lo utiliza para los gastos que ocasiona el cumplimiento de sus fines.

#### **1.4.2. Clasificación de los tributos**

Las formas de tributación en Guatemala se realizan mediante el pago de impuestos, arbitrios, las llamadas contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras, su base se encuentra contenido en el Artículo 10 del Decreto 6-90 Código Tributario, reformado por el Artículo 2 del Decreto 58-96 del Congreso de la República que preceptúa: “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

##### **1.4.2.1. Impuestos**

El impuesto son los pagos que realizan los contribuyentes al Estado cada cierto tiempo, semana, mes o año y por los que el Estado no está obligado a retribuir. El pago del impuesto no representa ninguna ventaja particular para cada contribuyente, es decir no se espera ninguna contrapartida por el Estado sino tiene el objeto de proporcionar al Estado, los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. El Código Tributario en el Artículo 11 lo define así: “impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Los impuestos se clasifican en directos e indirectos.

##### **1.4.2.1.1. Directos**

Son aquellos que tiene incidencia directa sobre la manifestación inmediata de la riqueza, ya sea sobre los bienes o sobre los ingresos de los contribuyentes, es decir



grava el patrimonio de las personas, como ejemplo: El impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta, el impuesto de circulación de vehículos.

#### **1.4.2.1.2. Indirectos**

Son los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios, no tiene relación directa con el ingreso o patrimonio de las personas, sino con la cantidad de bienes o servicios que el contribuyente adquiere. Tiene como una de sus características el efecto traslativo del impuesto e incide sobre el presupuesto del consumidor final quien en realidad paga este tipo de impuestos, esto indica que no siempre quien entrega el dinero del impuesto al fisco es el verdadero contribuyente, ejemplo: El impuesto al valor agregado, el impuesto a la gasolina, Derechos arancelarios a las importaciones y exportaciones.

#### **1.4.2.2. Los arbitrios**

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el Artículo 12 define como: "Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades". Esta definición legal indica su naturaleza impositiva con el que se arbitran fondos para los gastos públicos de las Municipalidades, generalmente en beneficio de las comunidades, y cuyo producto no debiera tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación, pero en la realidad aun cuando se satisfacen por el contribuyente de manera obligatoria y en definitiva generalmente no existe expectativa de contraprestación.

Por el principio de legalidad, un arbitrio debe ser establecido, modificado o derogado por medio de un procedimiento legislativo, sujeto a una ley específica, como una función exclusiva del Congreso de la República de Guatemala. La iniciativa de un ante proyecto de ley en esta materia corresponde a una o varias Municipalidades quienes deberán presentarla al organismos ejecutivo, quienes a su vez en ejercicio de su derecho de presentar iniciativas de ley, lo debe remitir al Organismo Legislativo como parte del proceso de formación y sanción de la ley, para que esta entre en vigencia y sea positiva. Ejemplo: pago por emisión de documentos públicos, pago de ornatos, pago por servicios por instrucción pública, etc.

#### **1.4.2.3. Contribuciones especiales**

Tal como lo señala Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero. La contribución Especial "Es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de Obras públicas o especiales actividades del Estado".<sup>13</sup>

Por su parte el Artículo 13 del Código Tributario señala: Contribución especial el tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

En conclusión las contribuciones especiales, quiere decir que la contribución se paga, no por el servicio que presta el Estado, sino por el beneficio específico que reciben determinadas personas por la prestación de este servicio. Dicha contribución se dan

---

<sup>13</sup> Fonguege. Ob. Cit. Pág. 267

para sufragar los gastos por obras o servicios que benefician específicamente a un grupo de personas a quienes se les distribuye equitativamente los gastos incurridos.

#### **1.4.2.4. Contribuciones por mejoras**

La ley define las contribuciones por mejoras así: “Contribución Especial por Mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y que tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”. Artículo 13 segundo párrafo del Código Tributario.

Son las que establece el Estado a través de órganos específicos para sufragar los costos de aquellas obras públicas que incrementen el valor de las propiedades, es decir producen plusvalía inmobiliaria y cuyo parámetro para calcular las recaudaciones es el monto del gasto total realizado en su ejecución, y el pago de cada contribuyente es en relación a el incremento de valor de inmueble que se beneficia con la realización de dicha obra.

Las contribuciones especiales, lo mismo que los impuestos y las tasas, derivan del poder imperio del Estado, pero a diferencia de ellos hay su justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

## **1.5. Obligación tributaria**

### **1.5.1. Definición**

Según Mabarak para que la obligación tributaria pueda nacer son necesarios dos elementos:

- "La norma legal
- La situación prevista por ella como hecho generador".<sup>14</sup>

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

La obligación tributaria es una relación jurídica que surge necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza. En el derecho fiscal la obligación sólo puede surgir de las disposiciones jurídicas, es decir, de los ordenamientos generales de conducta, impersonales y abstractos dictados por el poder público en uso de sus atribuciones. En consecuencia, la obligación fiscal resulta de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente, ya sea ésta de carácter

---

<sup>14</sup> Mabarak, Doricela. **Derecho financiero público**. pág. 150

legislativo o administrativo, como un reglamento, o un acuerdo gubernamental, a condición de que la haya dictado una autoridad competente, y sea general, impersonal y abstracta.

Concluyendo que la obligación tributaria está compuesta de dos términos, “por una parte obligación se refiere a aquello que hay que realizar o que se está obligado a hacer. Y por otra parte tributaria, permite dar cuenta a todo aquello propio o relativo al tributo, que es la cantidad de dinero que un individuo le paga al estado para que este afronte los gastos de la administración pública y lleve a cabo obras destinadas a mejorar el bien común”.<sup>15</sup>

La obligación es vínculo que se estipula por la ley entre un acreedor, en este caso el Estado, y un deudor, que serán las personas físicas o jurídicas y que tienen la misión de obligar al deudor a que abone el tributo correspondiente.

## **1.6. Sujetos**

### **a) Sujeto activo**

Como se indicó el principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel, ya sea, los Municipios u otros entes públicos. Por tal razón los sujetos activos son: El Estado o el ente público acreedor del tributo.

<sup>15</sup> <http://www.definicionabc.com/economia/obligacion-tributaria.php>

Para Delgadillo Gutiérrez, “El cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad en la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen”.<sup>16</sup>

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino, por el contrario, se presta como una facultad obligacional de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

Según el Artículo 17 del Código Tributario, sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Por lo que se puede concluir que el sujeto activo de la obligación tributario es el Estado, y además puede ser un ente con personalidad jurídica propia al Estado, como los organismos fiscales autónomos.

#### b) Sujeto Pasivo

Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Para el autor Delgadillo Gutiérrez “En materia tributaria se encuentra la realización del hecho generador, crea a

---

<sup>16</sup> Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. pág. 117



favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formas”.<sup>17</sup>

Por su parte el Artículo 18 del Código Tributario, “es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Se afirma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, son las personas individuales o jurídicas comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

---

<sup>17</sup> **ibid**, pág. 119



## CAPÍTULO II

### 2. Zona Franca

#### 2.1. Definición

De acuerdo al Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas en su Artículo 2 define. Zona Franca es: "El área de terreno física delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial, en la que personas individuales o jurídicas se dediquen indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional. La Zona Franca estará custodiada y controlada por la autoridad aduanera".

"Cuando se indica que una Zona Franca debe estar "físicamente delimitada" se refiere a que debe existir una barrera física que separe la zona franca del resto del territorio nacional, dado que una Zona Franca para efectos aduanales es considerada como un área extraterritorial".<sup>18</sup>

Las Zonas Francas podrán ser públicas o privadas y tendrán físicamente separadas área donde se ubiquen los usuarios industriales y de servicios de aquéllos donde se ubiquen los usuarios comerciales, y podrán establecerse en cualquier región del país, conforme a las disposiciones legales vigentes

Se puede concluir que una Zona Franca es un área geográfica específica que se destina a la industrialización con fines de exportación. Se trata de un espacio del

<sup>18</sup> López Velásquez Celsa Roselia Tesis de Graduación el Contador Público y Auditor como Asesor en una Empresa Comercial que Realiza sus Operaciones de Compra Venta por Medio de Zonas Francas Guatemala

territorio de un Estado nacional donde la legislación aduanera se aplica en forma diferenciada o no se aplica, por lo que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas sin estar sujetas al régimen tributario normal.

## **2.2. Antecedentes**

El término de zonas francas se utiliza desde hace más de 2,000 años, cuando los fenicios, quienes fueron ávidos comerciantes en el siglo II, establecieron en la isla de Delos en el Mar Egeo, un centro de acopio para almacenar sin impuesto alguno y sin limitaciones administrativas un volumen considerable de bienes, objeto del intercambio en el mar mediterráneo tales como trigo, vino, maderas finas y marfil.

“El origen de las zonas francas se remonta en los siglos a la aparición del comercio internacional. Como se mencionó fueron los fenicios los pioneros del comercio ultramarino, fomentaron las áreas libres de impuestos para almacenamiento y traslado de mercaderías. A través de los siglos, estas condiciones de áreas libres de impuestos jugaron un papel predominante en el surgimiento de Alejandría, Cartago, la Liga Hanseática y las Ciudades-Estado Flamencas, como centros de comercio”.<sup>19</sup>

A lo largo de los años han existido importantes zonas francas, entre las cuales cabe destacar las siguientes: la zona franca de Hamburgo, en Alemania; la zona franca de Marsella, en Francia; la zona del puerto libre de Hong Kong, en China, así como la de Singapur, entre otras.

<sup>19</sup> <http://es.scribd.com/doc/151660980/Zonas-Francas-en-Guatemala#scribd>. (25/12/2014)

“La historia del país en este tema ha sido rescatada por el abogado Eduardo Miss, en el estudio intitulado zonas francas, es una recopilación amplia y precisa, que se utilizará como fundamento para esta investigación, ya que en la parte histórica aporta los datos necesarios para entender el origen y el desarrollo de estos espacios territoriales con un régimen aduanero especial”.<sup>20</sup>

En el año de 1989 fue publicado en el Diario Oficial el Decreto le 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, la Ley de Zonas Francas, por considerarse que es de interés para Guatemala, orientar la economía hacia el desarrollo integral del país, mediante el fortalecimiento de la producción y comercialización en general, la generación de empleo, el aprovechamiento de la transferencia de tecnología y de las ventajas competitivas que ofrece el país para competir eficientemente en el mercado internacional, en donde el establecimiento de zonas francas con todos los beneficios que proporciona tanto para el país como para los inversionistas, ofrece una importante contribución. Sin embargo, en la práctica antes de la vigencia de esta Ley ya se encontraban instaladas en Guatemala varias empresas que se dedican a la maquila y otras actividades complementarias y al entrar en vigencia el Decreto 29-89, únicamente solicitaron su autorización para operar al amparo de esta ley.

Se tienen referencias de que el transbordo, almacenamiento y exportación de mercaderías se practicaban en la época del Imperio Romano. Los parques industriales de zona franca o zonas comerciales libres tuvieron como sus cercanos predecesores el parque industrial y el área de comercio.

---

<sup>20</sup> <http://www.monografias.com/trabajos19/zonas-francas/zonas-francas.shtml>. (26/12/2014)

### **2.3. Clasificación de las Zonas Francas**

Las zonas francas se clasifican de la siguiente

#### **a). Zonas francas públicas**

Son entidades creadas por los estados y tienen como objetivo promover el desarrollo comercial e industrial de un país, dichas entidades cuentan con personalidad jurídica, patrimonio propio, autonomía funcional y plena capacidad para adquirir derechos y obligaciones, regularmente son creadas mediante la promulgación de una ley.

#### **b). Zonas francas privadas**

Las entidades administradoras de zonas francas privadas, son personas jurídicas creadas por los particulares con el objetivo de hacer negocios y obtener utilidades; su instalación, desarrollo y operación se encuentra regulada, en el caso de Guatemala, por el Ministerio de Economía.

En la actualidad las zonas francas alrededor del mundo son muy diversas y dinámicas, siendo posible identificar varios tipos; pueden ser clasificadas de acuerdo a su ámbito geográfico, el tipo de actividades permitidas, la temporalidad de los beneficios, el tipo de productos, los agentes económicos, etc.

Se menciona las categorías básicas que pueden ser relacionadas con las zonas francas.

c). Zona franca comercial

Es aquella en la cual la mercadería además puede ser comercializada, utilizada o consumida, los productos pueden ser destinados al extranjero o al mercado local previo pago de los correspondientes impuestos de importación; pues el concepto básico de zona franca consiste en la exención de los impuestos de importación, siéndole aplicable el resto de la legislación en materia mercantil, comercial, laboral y las normas de contabilidad generalmente aceptados.

d). Zona franca industrial

Este tipo de zona tiene por objetivo la creación de complejos industriales transformadores de materias primas con cierta incidencia de materiales extranjeros. La exigencia inicial de exportar el cien por ciento de la producción ha tendido a flexibilizarse en virtud de exigencias comerciales; las fallas en procesos productivos, variaciones de la moda, fluctuaciones en la demanda y las dificultades para colocar los productos en el mercado internacional han obligado a los gobiernos a eliminar la exigencia de exportar la totalidad de la producción, abriendo las puertas al mercado local, ello con el objeto de lograr mayor estabilidad productiva y laboral.

e). Puerto libre

Como puerto libre se conoce regularmente a las zonas geográficas que en general comprenden un puerto y sus correspondientes zonas aledañas; en estas zonas los bienes extranjeros pueden ser internados mediante el pago de aranceles mínimos, permitiéndose el consumo interno y la adquisición de bienes tanto para las empresas

como para los residentes. Una vez los bienes se envían al resto del territorio nacional se encuentran afectos a las tasas normales de importación.

f). Zonas libres especiales

Estas son áreas semejantes a los puertos libres, generalmente localizadas en regiones remotas con difícil abastecimiento nacional a las cuales se otorgan exenciones arancelarias para la importación de cierto tipo de productos, tales como alimentos, insumos o maquinarias con el objeto de abaratar el costo de vida, evitar el despoblamiento o fortalecer las escasas actividades productivas locales.

g). Zonas de Tránsito

Como zonas de tránsito se conocen a los puertos de entrada de países vecinos en lo que se dispone de instalaciones para almacenaje y donde los bienes en tránsito gozan de exención de aranceles y de los controles aduaneros del país en donde se encuentran; en estas zonas generalmente no se permite ninguna transformación a las mercancías y la permanencia es ilimitada; en la mayoría de los casos son creadas mediante tratados bilaterales.

#### **2.4. Usuarios de Zonas Francas**

De acuerdo al Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, Artículo 4: se entiende por usuario de zona franca, a la persona individual o jurídica autorizada por el Ministerio de Economía para operar en zona franca cumplidos los requisitos establecidos en el código de comercio, en la ley de zonas francas y su reglamento.

De acuerdo a la actividad que desarrollen, los usuarios de zonas francas pueden ser:

- a) **Industriales:** Cuando se dediquen a la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico.
- b) **De Servicios:** Cuando se dediquen a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional.
- c) **Comerciales:** Cuando se dediquen a la actividad de comercialización de mercancías para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.

## **2.5. Órganos competentes en materia de zonas francas**

De acuerdo a lo establecido en la Ley de Zonas Francas Decreto 65-89 Artículo 6 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, serán los órganos competentes en materia de Zonas Francas.

Atribuciones del Ministerio de Economía de conformidad del Artículo 7 del Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala:

“El Ministerio de Economía, tendrá entre otras las atribuciones siguientes:

- a) Autorizar o denegar el establecimiento de las Zonas Francas.
- b) Autorizar o denegar la operación de Zonas Francas.

- c) Autorizar o denegar a las personas individuales o jurídicas a instalarse como usuarios de una Zona Franca.
- d) Participar con otros ministerios o instituciones, en coordinación con el Ministerio de Relaciones Exteriores, en las negociaciones de acuerdos internacionales que se relacionen con actividades de las Zonas Francas y dar cumplimiento a dichos acuerdos.
- e) Conocer de las infracciones a esta Ley y su reglamento que le competen e imponer las sanciones correspondientes.
- f) Establecer las condiciones administrativas necesarias para la aplicación de esta Ley.
- g) Conocer y resolver cualquier otro asunto de su competencia”

## **2.6. Entes que intervienen en el funcionamiento de las Zonas Francas**

### **2.6.1. Administración**

Legalmente la administración de una zona franca debe ser llevada por una Entidad Administradora, una persona jurídica que está encargada de invertir, planificar, desarrollar organizar y administrar zonas francas.

Las funciones básicas de las zonas francas son:

- a) Tramitar las solicitudes de autorización que le presenten los interesados, para instalarse en la Zona bajo su administración conforme a lo establecido en el Artículo 17 de la Ley de Zonas Francas y su reglamento.



b) Contratar con las personas individuales o jurídicas, las condiciones que regirán su instalación en la Zona Franca.

c) Fijar las tarifas de arrendamiento de los locales para los usuarios, así como los precios de venta de los inmuebles de su propiedad y servicios en la Zona Franca.

d) Y cualquier otra actividad que se refiera a la dirección, administración y manejo de la Zona Franca.

### **2.6.2. Servicios a usuarios**

En la actualidad la administración de zonas francas presta varios servicios adicionales, con la finalidad de satisfacer las necesidades de los usuarios y mantenerlos satisfechos.

### **2.6.3. Delegación de Aduana**

“Las mercaderías de todo tipo que ingresen o egresen de las Zonas Francas, estarán sujetas a los requisitos del tránsito de mercaderías contempladas en la legislación nacional.

El Ministerio de Finanzas Públicas por medio de la Dirección General de Aduanas, establecerá en cada Zona Franca, una delegación y los mecanismos necesarios para que las mercancías sean verificadas a la entrada y salida de la misma” Artículo 28 de la ley de Zonas Francas.

## **2.7. Beneficios que ofrece las Zonas Francas**

Las zonas francas son instrumentos flexibles que se adaptan a la política económica y generan beneficios rápidos y efectivos al desarrollo económico de las regiones, así como centros de competitividad global, con incentivos tributarios y con una ubicación estratégica para facilitar la distribución física internacional, realizar actividades de almacenamiento, contratos de manufactura, tratamiento nacional y prestación de servicios logísticos. Igualmente tienen incentivos basados en políticas económicas firmes como son los de: exención de impuestos de importación locales para insumos, exoneración de impuestos de importación para activos fijos, exención de rentas sobre ingresos por exportaciones, exención del impuesto sobre la renta sobre utilidades, libertad cambiaria en aquellos países donde existen restricciones de este tipo.

Por otra parte, se debe considerar que “las zonas francas pueden llegar a convertirse en incubadoras empresariales, las cuales tienen la función de facilitar el desarrollo inicial de nuevas empresas y de negocios, proporcionando un lugar físico común y una serie de servicios y ventajas por un período determinado de tiempo que generalmente no sobrepasa los dos años. Las incubadoras multiplican las posibilidades de éxito de una empresa, al otorgarle no solo el espacio físico para sus operaciones sino también otros servicios esenciales a costo bajo. Entre los servicios principales que reciben las empresas se encuentran la asistencia en la gerencia de los negocios, el apoyo en la comercialización de los productos y para la exportación, consultorías, la administración del personal, el apoyo en la gestión financiera y en la elaboración de los planes de desarrollo. Todo esto además de los apoyos de infraestructura propiamente dicha, de



secretaría y de aspectos administrativos.”<sup>21</sup>

“Otros grandes beneficios de los que gozan las áreas de zona franca, además de los beneficios en impuestos que mencionamos anteriormente, son los de una ubicación geográfica estratégica, que le permite a dicha zona estar cerca de aeropuertos, puertos en algunos casos puertos libres o importantes vías terrestres que facilitan el transporte de las mercancías. En estas zonas se permite el acceso a bodegas, patios, zonas verdes, etc.; es decir, a una gran infraestructura desarrollada que permite que se faciliten las distintas actividades de las empresas que se encuentran en ella, a la vez que se produce una promoción en conjunto de las empresas e industrias que se encuentran en la Zona Franca. Al estar todas en un mismo lugar, se brindan facilidades de acceso permanente a oficinas de entidades oficiales con las cuales las empresas tienen que relacionarse (como lo es la oficina de aduanas), se facilitan las actividades de importación exportación. Además, las empresas que se encuentran en la zona franca tienen acceso a otros servicios que complementan su actividad, como lo son los servicios de comunicaciones, salud, alimentación y transporte para trabajadores y empleados, seguridad y vigilancia, cambio de moneda, etc.

Con todos estos beneficios, en las zonas francas se desarrollan grandes centros de compra y venta de mercancías, por lo cual muchas empresas se ven estimuladas a instalar sus fabricas en ellas. De esta forma se busca la entrada al país de monedas extranjeras (divisas) y la transferencia de tecnología, así como incentivar la inversión en el país y la generación de empleo, lo que también trae desarrollo a la región en la cual

---

<sup>21</sup> [www.iajbs.org/speechdocs/ferrerosSpan.doc](http://www.iajbs.org/speechdocs/ferrerosSpan.doc). (05/01/2015)

una Zona Franca se encuentra<sup>22</sup>.

## **2.8. Objetivos de las Zonas Francas**

El desarrollo de las zonas francas conlleva a la realización de los objetivos básicos implícitos en su creación. Los dos principales objetivos que toda zona franca se propone realizar son: la atracción de inversión extranjera y la generación de empleos, no obstante hay otros objetivos que se deben de cumplir estos se detallarán más adelante

### **2.8.1. Atracción de inversión extranjera**

Las zonas francas conforman un medio efectivo de atraer inversión extranjera principalmente porque proporcionan un marco de inversión completo que elimina en un alto grado el riesgo y la incertidumbre del proceso de establecerse en un país ajeno y en el cual no se tiene un amplio conocimiento del ámbito legal, las costumbres. Por ejemplo las zonas francas ayudan a disminuir la incertidumbre con servicios como telecomunicaciones, agua potable, energía eléctrica y en algunos casos bolsa de trabajo.

Asimismo, se pueden mencionar los incentivos fiscales y facilidades administrativas otorgadas a las empresas, un ambiente en el cual rigen políticas de liberación y que probablemente no se encuentra afuera de la zona, e infraestructura de calidad superior de la que está instalada en el resto del país.

Por otro lado, la atracción de la inversión extranjera implica una serie de beneficios al

<sup>22</sup> <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo59.htm>. (05/01/2015)

al país. Aunque al inicio la inversión tiende a ser baja y volátil, conforme las empresas conocen el país y aprenden a confiar en él, la inversión tiende a aumentar, por ejemplo: al inicio las empresas tienden a alquilar las naves de las zonas francas, sin embargo, después de algún tiempo en el cual se demuestra que la recuperación de la inversión se comporta de acuerdo a las expectativas proyectadas y que el país se rige a un marco legal, político y económico estable, las empresas si invierten en la compra de las instalaciones.

### **2.8.2. Generación de empleo**

Uno de los objetivos más importantes de las zonas francas es la creación de empleos. Este objetivo es especialmente importante en los países en vías de desarrollo como Guatemala, en los que existe un alto porcentaje de desempleo y subempleo. Las Zonas Francas, al ser ubicadas cerca de las comunidades locales, pueden impactar directamente el nivel de vida de la población, aumentando significativamente el nivel de salarios, lo que conlleva a un mejor nivel de vida.

### **2.8.3. Transferencia de tecnología**

La transferencia de tecnología puede ser un objetivo importante de las zonas francas, en especial en países como Guatemala, en los cuales se invierten muy pocos fondos en la investigación y desarrollo científico tecnológico.

Las zonas francas presentan un instrumento de capacitación de la mano de obra en tecnología que luego puede aplicar en sus propias empresas, como se ha visto en

algunos casos en la República Dominicana, Jamaica, Costa Rica y zonas francas fronterizas mexicanas.

#### **2.8.4. Maximización de las ventajas comparativas**

Por lo general, las empresas que se instalan en las zonas francas participan de una búsqueda constante de ambientes que les permita ser más competitivos en el mercado internacional. Las típicas que se instalan en las zonas francas de América Latina se dedican a operaciones de manufactura liviana: en 1989 la de maquila de textiles y el ensamble de productos electrónicos presentaba aproximadamente 75% de la actividad en zonas francas a nivel mundial. Este tipo de industrias se enfrentan a una competencia de precios, volumen, calidad y entrega, y es por eso que tienden a instalarse en países en vías de desarrollo que ofrecen mano de obra calificada y abundante y a un costo competitivo. Sin embargo, también toman en cuenta factores de gran importancia tales como localización geográfica estratégica según el principal mercado que atienden, adecuada infraestructura y un ambiente macroeconómico-político de estabilidad.



## CAPÍTULO III

### 3. Incentivos fiscales y beneficios

#### 3.1. Definición

“Término genérico con que se designa a concesiones, exenciones, subvenciones y/o subsidios otorgados a personas naturales o jurídicas de un país, a fin de estimular las actividades orientadas a impulsar la producción, así como incrementar la exportación”.<sup>23</sup>

Un beneficio fiscal es un concepto que incluye la exención fiscal, bonificaciones y deducciones tributarias.

Una deducción fiscal o tributaria es una reducción de los ingresos sujetos a tributos, por diversos conceptos, en especial los gastos incurridos para producir ingresos. A menudo, estas deducciones están sujetas a limitaciones o condiciones.

Las deducciones fiscales por lo general sólo se permiten para los gastos incurridos que producen beneficios actuales y se requiere la capitalización de los elementos que producen beneficio futuro, a veces con excepciones. La mayoría de los sistemas permiten la recuperación de alguna manera en un período de tiempo de la capitalización empresarial y los elementos de inversión, como a través de las asignaciones para depreciación, obsolescencia o deterioro en su valor.

Muchos sistemas reducen la base imponible del mínimo personal o proporcionan un rango de ingresos sujetos a impuesto cero. Además, algunos sistemas permiten deducciones de la base imponible para asuntos que el gobierno en su recaudación

<sup>23</sup> <http://www.femica.org/diccionario/index2.php?strSearch=i>. (08/01/2015)

tributaria desea fomentar. Algunos sistemas distinguen entre los tipos de deducciones (de negocios frente a que no son de negocios).

Se puede concluir que los incentivos fiscales es una motivación que el estado hace a las empresas nacionales o internacionales, para que puedan instalarse en el país y que se dediquen a la producción o exportación sin que estén obligados a pagar impuesto de lo que producen, exportan o de las utilidades que obtienen.

## **3.2. Clases de los incentivos fiscales**

### **3.2.1. Moratorias fiscales**

“Son las más populares en países en desarrollo y consisten en la exención del pago de impuestos por un período determinado. Si bien son sencillas de administrar, presentan numerosos inconvenientes. En primer lugar, al eximirse las utilidades independientemente de su magnitud, las moratorias fiscales tienen a favorecer a inversiones con un alto rendimiento esperado y que se habrían realizado aún en ausencia de incentivos. En segundo lugar, pueden propiciar la elusión fiscal ya que las empresas gravadas pueden establecer relaciones económicas con las empresas exentas, trasladándoles utilidades mediante un sistema de precios de transferencia (por ejemplo, pagando un precio demasiado alto por los bienes de la otra empresa y recibiendo una comisión clandestina). Otro problema se deriva de un potencial de abuso de prorrogar las moratorias indefinidamente, al transformar la inversión efectuada en una inversión nueva (por ejemplo, finiquitando y reiniciando el mismo proyecto con otro nombre pero con los mismos propietarios). Además, tienen una tendencia por proyectos de corto plazo que no suelen ser tan beneficiosos para la economía como los



proyectos a largo plazo. Por último, la transparencia es escasa en términos de recaudación sobre el costo fiscal de este tipo de incentivos”.<sup>24</sup>

### **3.2.2. Desgravación y créditos tributarios por inversión**

“Son instrumentos con mejor enfoque que las moratorias para promover ciertos tipos de inversión y su costo en términos de recaudación es mucho más transparente y fácil de controlar. Una manera sencilla y eficaz de administrar un sistema de créditos tributarios es determinar el monto del crédito a una empresa autorizada y “depositar” este monto en una cuenta tributaria especial. En todos los demás aspectos, la empresa beneficiaria del incentivo recibe el mismo tratamiento que un contribuyente regular y está sujeta a todas las normas fiscales vigentes, incluso a la obligación de presentar declaraciones tributarias. La única diferencia resulta en que a los impuestos a pagar les son descontados los créditos “retirados” de la cuenta tributaria. De esta manera, se dispone en todo momento de información sobre los ingresos presupuestarios no percibidos y el monto de créditos tributarios con que cuenta la empresa. Un sistema de desgravaciones por inversión puede administrarse de la misma manera que los créditos tributarios, lográndose resultados similares. La desgravación y el crédito tributario presentan dos inconvenientes importantes; en primer lugar, estos incentivos tienden a distorsionar la elección de activos de capital favoreciendo a los de vida corta ya que se dispone de una desgravación o un crédito nuevo cada vez que se reemplaza un activo; en segundo lugar, las empresas beneficiarias pueden intentar abusar del sistema vendiendo y comprando los mismos activos para reclamar múltiples desgravaciones o

<sup>24</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Boletín de Estudios Fiscales No. 8 pág. 11

créditos o actuando como agente comprador de empresas que no tengan derecho a recibir el incentivo. El sistema debe incorporar salvaguardas para minimizar estos riesgos”.<sup>25</sup>

### **3.2.3. Depreciación acelerada**

“Presentan menos deficiencias que la moratoria fiscal y todas las ventajas de la desgravación o los créditos tributarios, sin los inconvenientes de estos últimos. Dado que acelerar la depreciación de un activo no aumenta su depreciación más allá de su costo original, la distorsión que se produce a favor de los activos de corto plazo es reducida. La depreciación acelerada presenta dos ventajas más: en primer lugar, es por lo general menos costosa ya que los ingresos tributarios que no se perciben en los primeros años (en relación con una tasa de depreciación no acelerada) se recuperan por lo menos de forma parcial en los años subsiguientes de la vida útil del bien. En segundo lugar, si la aceleración se concede sólo con carácter temporal, puede inducir a que la inversión crezca sustancialmente a corto plazo”.<sup>26</sup>

### **3.2.4. Subsidios a la inversión**

“Proveen recursos públicos para inversiones privadas. Tienen la ventaja de facilitar la focalización, pero son bastante problemáticos. Significan un desembolso directo e inmediato para el gobierno y se benefician tanto las inversiones rentables como las no

---

<sup>25</sup> Ibid. págs. 11, 12

<sup>26</sup> Ibid. pág. 12

viales, lo que redundará en un pobre nivel de eficiencia del incentivo. Como consecuencia, su utilización es poco aconsejable”.<sup>27</sup>

### **3.2.5. Incentivos tributarios indirectos**

Este tipo de incentivos, como la exención del IVA en la compra de materias primas y bienes de capital, son susceptibles de abuso y su utilidad es dudosa. Algo más justificable es la exención de las importaciones de materias primas y bienes de capital del pago de aranceles. “La dificultad con estas exoneraciones reside en asegurar que las compras exentas se utilicen en la forma en que lo prevén los incentivos. La creación de zonas de producción para la exportación cuyo perímetro esté asegurado por controles aduaneros resulta útil para evitar el abuso, aunque puede garantizar completamente la desaparición de esta mala práctica”.<sup>28</sup>

### **3.3. Los Incentivos que establece la Ley de Zonas Francas Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala**

La Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, establece los incentivos fiscales y beneficios de la siguiente manera:

---

<sup>27</sup> Ibíd. Pág. 12

<sup>28</sup> Tanzi, Vito y Howell Zee. **La política tributaria en países en desarrollo**. No. 27

### **3.3.1. Incentivos a las entidades administradoras de Zonas Francas debidamente autorizadas**

El Artículo 21 de la ley de zonas francas establece:

a) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación de maquinaria, equipo, herramientas y materiales destinados exclusivamente a la construcción de la infraestructura, los edificios e instalaciones que se utilicen para el desarrollo de la Zona Franca, debidamente identificados en la resolución de autorización para la instalación y desarrollo de la misma.

b) Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Entidad Administradora de la Zona Franca, por un plazo de quince (15) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que emita la autorización a que se refiere el inciso b) del Artículo 6 de esta Ley. Las Entidades Administradoras domiciliadas en el exterior que operen en Guatemala no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el Impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala”.

Según el inciso anterior indica que la Ley de Zonas Francas concede hasta 15 años de exoneración del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo el Código Tributario Decreto 6-91 en el Artículo 63 en el segundo párrafo preceptúa, literalmente “Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez

(10) años”. Por lo anterior la exoneración del Impuesto Sobre la Renta para la zona franca es de diez (10) años.

c) “Exoneración del Impuesto Único sobre Inmuebles, que corresponde al gobierno central, por un período de cinco (5) años, sobre los inmuebles que sean destinados exclusivamente al desarrollo de una Zona Franca.

d) Exoneración del Impuesto sobre Venta y Permuta de Bienes Impuestos (alcabala) destinados exclusivamente al desarrollo y la ampliación de la Zona Franca.

e) Exoneración del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaigan sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera a favor de la Entidad Administradora, la propiedad de bienes inmuebles que destine al desarrollo y ampliación de la Zona Franca.

f) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles a usuarios de la Zona.

g) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel, oil, bunker, gas butano y propano, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica que se utilice para el funcionamiento y prestación de servicios a los Usuarios de la Zona Franca, a partir de la fecha de autorización de operación de la misma.

Los incentivos a los que se hace referencia en los incisos a), c) y e) empezarán a surtir efecto a partir de la fecha de autorización por el Ministerio de Economía, de la instalación

y desarrollo de la Zona Franca.

### **3.3.2. Incentivos a los usuarios industriales o de servicio**

De acuerdo a lo que establece el Artículo 22 de la ley de zonas francas son los siguientes:

a) No están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca la maquinaria, herramientas, materias primas, insumos, productos semielaborados, envases, empaques componentes y en general las mercancías que sean utilizadas en la producción de bienes y en la prestación de los servicios.

b) Exoneración total del impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Usuario Industrial o de Servicios de Zona Franca, por un plazo de doce (12) años contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso c) del Artículo 7 de esta Ley. Los Usuarios Industriales o de Servicios domiciliados en el exterior que operen en Guatemala, no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.

c) Exoneración del impuesto al Valor agregado, en las transferencias de mercancías que se realicen dentro y entre Zonas Francas.

d) Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) ubicados en la Zona Franca en operaciones que se realicen con la entidad administradora o con usuarios de la Zona.

e) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro de la Zona Franca.

### **3.3.3. Incentivos fiscales para los usuarios comerciales**

La ley de zonas francas establece los siguientes incentivos:

a) No están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación a Zona Franca en general las mercancías o componentes que sean almacenados en la Zona Franca, para su comercialización.

b) Exoneración del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provenga exclusivamente de la actividad como Usuario Comercial de Zona Franca, por un plazo de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de inicio del período de imposición inmediato siguiente a la fecha en que se emita la autorización a que se refiere el inciso c) del Artículo 7 de esta Ley. Los Usuarios Comerciales domiciliados en el exterior que operen en Guatemala no gozarán de esta exoneración si en su país de origen se otorga crédito fiscal por el impuesto sobre la Renta que se pague en Guatemala.

c) Exoneración total del Impuesto al Valor Agregado, en la transferencia de mercancías que se realicen dentro y entre Zonas Francas.

d) Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles (alcabala) ubicados en Zona Franca en operaciones que se realicen con la Entidad Administradora o con Usuarios de la Zona.

e) Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, que recaiga sobre los documentos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro de la Zona Franca.

### **3.4. Derecho comparado**

Guatemala tiene exonerado todo tipo de impuesto a los usuarios y administradores que operan en las Zonas Francas y esto es una carga tributaria al país algunos países han reformado su ley de zonas francas y contemplan que las empresas que se instalen en zonas francas están exentas pero no de la totalidad de los impuestos, Uruguay las exenciones no aplican: a) contribuciones especiales de seguridad social, b) prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social, c) las Rentas de la Industria y Comercio, los dividendos o utilidades acreditados o pagados a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. Estos impuestos le permiten al estado obtener más recurso que le puede servir para combatir la pobreza que existe en estos países en desarrollo. La existencia del Régimen de Zonas Francas ha generado la necesidad de diversos recursos que pudieron ser empleados en otras actividades productivas, por lo cual se identifican como principales costos económicos para el país.

Guatemala necesita el planteamiento de un ambiente más favorable para un sistema tributario más justo, un sistema fiscal conjuga la política impositiva y la de gasto público

con la administración tributaria, cada uno de estos elementos determina las posibilidades de que un sistema tenga buen o mal desempeño en la consecución de objetivos de lucha contra la pobreza y la inequidad, una nueva política fiscal que permita definir los niveles y modalidades de impuestos y tasas sin privilegiar a un sector determinado.

La doctrina en materia de impuestos sugiere que un sistema fiscal debe cumplir fundamentalmente con los siguientes objetivos:

**Eficiencia:** El impuesto debe provocar las menores interferencias posibles en relación a las decisiones económicas que se tomarían de no existir el impuesto. **Equidad horizontal:** los contribuyentes con mismas capacidades de pago deben ser tratados igual fiscalmente (ante una misma renta ya sea de capital o de trabajo se debería gravar de la misma forma). **Equidad vertical:** los no iguales deben ser tratados de forma diferente, es decir el sistema fiscal debería redistribuir una parte de los recursos de los sectores acomodados hacia aquellos sectores menos favorecidos. En ambas situaciones debería regir el principio de que el pago por concepto de impuesto se debe adecuar a las capacidades de pago del contribuyente.

En materia de equidad, una política tributaria se suele denominar progresiva en la medida en que a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de esa renta que se paga por concepto de impuestos. Es decir, si se grava mucho más que proporcionalmente la renta de las personas más ricas que aquellas que obtienen las personas más pobres el sistema es progresivo. De lo contrario, es regresiva. En materia de eficiencia, una política tributaria es “ineficiente” en la medida en la que genera

distorsiones a las decisiones sobre el consumo, ahorro e inversión. Por ejemplo, si se grava las ganancias de las empresas de forma inadecuada, esto podría terminar condicionando las decisiones de inversión ya que las empresas pueden decidir invertir menos dado unos márgenes de ganancia que consideran muy pequeños después de pagar los impuestos.

Otro de los objetivos de las reformas tributarias de los Estados es el diseñar sistemas impositivos que permitan aumentar de manera sostenible los ingresos logrados por vía tributaria nacional. Para ello, también deben reforzar los mecanismos para atajar la evasión y elusión fiscal, la salida de capitales ilícitos más allá de las fronteras, que suponen una reducción vulnerable de los ya escasos recursos, que impide el desarrollo del Estado.

### **3.5. Ley de Zonas Francas**

La ley de Zonas Francas de Guatemala tiene una característica de ser una de las leyes más modernas y dinámicas a la fecha, la legislación guatemalteca en materia de zonas francas inicia en marzo de 1973 con la emisión del Decreto 22-73 mediante el cual se aprobó la Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio de Santo Tomas de Castilla (ZOLIC). Posteriormente, el Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, fue aprobado por el Congreso de la República el 14 de noviembre de 1989 y se publicó en el Diario Oficial el 30 de noviembre de 1989, a continuación se detallarán algunas instituciones involucradas en las Zonas Francas.

### **3.6. Vigencia y estructura**

El Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, fue aprobado por el Organismo Legislativo el catorce de noviembre de 1989, entró en vigencia treinta días después de su publicación en el Diario Oficial. Contiene 59 artículos y 9 capítulos de la siguiente manera:

El capítulo I, establece disposiciones generales, contiene su objetivo, definición de zonas francas.

En el capítulo II, contiene los órganos que tienen competencia en las zonas francas, además establece al Ministerio de Economía y al Ministerio de Finanzas Públicas como encargados; y órgano consultor el Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones (CONAPEX).

El capítulo III, determina la creación y administración de las zonas francas, las cuales pueden ser públicas o privadas.

El Capítulo IV establece todo lo relacionado con los Usuarios.

El capítulo V enumera los beneficios fiscales que gozan las zonas francas.

El Capítulo VI se establece el régimen Aduanal y contiene los requisitos de tránsito de las mercaderías.

Capítulo VII las Obligaciones y Prohibiciones;

Capítulo VIII establece las sanciones en caso de incumplimiento por parte de las zonas francas y por último el capítulo IX con sus disposiciones transitorias.



### **3.7. Entidades reguladoras involucradas Superintendencia de Administración Tributaria**

Toda zona franca que se establezca en Guatemala por ley debe incluir una aduana en sitio. “El Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, es la institución encargada de establecer en las zonas francas una delegación de representantes de aduanas, así como los mecanismos necesarios para que las mercancías sean verificadas tanto al entrar como al salir de la zona” (Artículo 28 Ley de Zonas Francas). “Cada Delegación de Aduanas debe contar con el personal para desarrollar las funciones siguientes:

- a) Administración;
- b) Autorización de pólizas (de importación y exportación);
- c) Contabilidad; y
- d) Apoyo y seguridad.

Para aquellas Zonas Francas que tengan instalados usuarios que operan exclusivamente en tránsito internacional, la Delegación de Aduanas tendrá únicamente las funciones establecidas en los incisos a), c) y e) anteriores. En realidad, la función de tener una aduana en sitio es la de agilizar todos los trámites y traslados de mercancías. (Artículo 24 del Reglamento de la Ley de Zonas Francas)

Dirección de Política Industrial como el ente gubernamental que pertenece al Ministerio de Economía y que en su representación es el encargado de coordinar y vigilar las



operaciones de las zonas francas. Las atribuciones de la Dirección Política Industrial en materia de Zonas Francas son:

- a) Recibir las solicitudes de autorización para instalación y desarrollo y funcionamiento de nuevas zonas francas.
- b) Coordinar con la Superintendencia de Administración Tributaria para verificar que los proyectos de Zona Franca cumplan con los requisitos de instalación y seguridad de una aduana en Zona Franca.
- c) Emitir la resolución de autorización de instalación y desarrollo y de operación de las nuevas zonas francas.
- d) Emitir resoluciones planteadas por las unidades administradoras acerca de las solicitudes de instalación de los nuevos usuarios en la zona franca.

En otras palabras, la Dirección General de Política Industrial es el ente gubernamental regulador y coordinador de las actividades de las zonas francas. Asimismo, este ente es el encargado de dirigir los diferentes trámites de las zonas francas y de representarlas ante el gobierno central.

### **3.8. El régimen de Zona Franca se cancelará por las causas siguientes**

- a) Cuando las mercancías y los productos compensadores sean remitidos al exterior del territorio aduanero.
- b) Cuando las mercancías y los productos compensadores sean destinados a otro régimen autorizado.



- c) **Por la destrucción total de las mercancías por fuerza mayor, caso fortuito o con autorización y bajo el control del servicio aduanero.**
- d) **Cuando se produzca el abandono voluntario de las mercancías a favor del fisco**



## CAPÍTULO IV

### **4. La necesidad de reformar al Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala en relación a eliminar los incentivos fiscales y beneficios**

La competitividad ha sido un tema de discusión en Guatemala y en otros países, la discusión de los incentivos surgió como un punto de suma importancia.

Desde la creación del Mercado Común Centroamericano, los gobiernos centroamericanos han considerado a los incentivos fiscales como herramientas para estimular industrias o sectores particulares de la economía y se enfocaron en el otorgamiento de beneficios fiscales a la industria.

El Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales entró en vigencia con el propósito de uniformar los incentivos fiscales en la región y fijar reglas claras de competencia para los inversionistas. No obstante esta iniciativa, los países siguieron estableciendo incentivos libremente y los más comunes fueron la exención de los aranceles de importación sobre bienes de capital y materiales de construcción y la exención de impuestos, principalmente el impuesto sobre la renta para empresas nuevas. El Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales fue derogado en 1986.

Cuando los precios de los productos de exportación de los países centroamericanos estuvieron en crisis se diversificaron las exportaciones de tal manera que los precios estuvieran estables. Por lo que, se aprobaron leyes de incentivos fiscales para fomentar las exportaciones de los productos no tradicionales y el turismo, dentro de estas leyes se consideró la creación de zonas francas.

La creación de incentivos tuvo su importancia principalmente en Guatemala, durante la cual los incentivos tributarios indirectos y las moratorias fiscales continuaron siendo las clases de incentivos más utilizadas, aunque su impacto en la atracción de inversión extranjera se ve limitado.

Uno de los principales problemas relacionados con los incentivos fiscales es la falta de monitoreo de los mismos, lo que imposibilita su evaluación para determinar si los niveles de beneficio que generan son mayores a los costos de su implementación. En Guatemala es posible encontrar algunas estimaciones oficiales respecto al gasto tributario. Sin embargo, en dicho caso no resulta obvio el beneficio obtenido para la economía local, debido a la falta de metas claras asociadas con estas políticas fiscales.

Los incentivos fiscales pueden generar inequidades entre empresas o productores que enfrentan condiciones fiscales diferentes y distorsiones en el sistema tributario.

Para que Guatemala tenga una mejor recaudación y satisfacer las exigencias públicas es necesaria la supresión de los incentivos y exenciones fiscales, la que permitiría mejorar el déficit fiscal del país y de esa manera solucionar las necesidades públicas eficazmente. La eliminación de dichos incentivos fiscales a las zonas francas es para que el comercio sea más equitativo posible, porque no es posible que se otorgue incentivos a uno de los pocos sectores económicos que ha probado su eficacia, capacidad de generación de empleo y de inversión durante varios años, y quienes aprovechan las ventajas fiscales obtenidas mediante su uso para lograr productos o servicios económicamente más competitivos, los beneficios fiscales tienden a favorecer a inversiones con un alto rendimiento esperado y por ende lo hubieran realizado

aunque no existiera incentivos. Y esto permite que exista una distorsión de la competencia en el mercado interno, en virtud que el precio más bajo no es logrado como consecuencia de una mayor productividad, sino por efecto de la evasión y elusión de obligaciones tributarias. De acuerdo con el principio constitucional de igualdad todos los contribuyentes deben de tributar sin ningún beneficio, todos deben ser tratados con igualdad.

Los incentivos fiscales que se otorga y beneficia algunos sectores es una carga para el estado, en general se trata de todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base y que beneficia a un sector específico, ramo, región o grupo de contribuyentes.

Guatemala ha justificado este esfuerzo amparada en la creencia de que algunos incentivos fiscales como las zonas francas, significarían un incremento de las exportaciones con valor agregado y más y mejores fuentes de empleo. Mucha de la evidencia existente es contraria o al menos suscita serias dudas sobre el cumplimiento de tales expectativas, lo cierto es que los análisis empíricos no son concluyentes a la hora de demostrar su impacto positivo en el desarrollo. En Guatemala y en otros países de Centroamérica las zonas francas se han convertido en el refugio de los capitales nacionales al aliarse con los capitales extranjeros para evadir impuestos.

Por otra parte, en la medida en que crece la economía informal crecen los incentivos para que aquellos que en principio estarían dispuestos a pagar al Estado o que deberían pagar al Estado por las actividades económicas que realizan o los ingresos que perciben no cumplan finalmente con sus responsabilidades fiscales. Se produce un

efecto grave para las finanzas públicas. De la misma forma, en la medida en la que el mercado de trabajo informal se mantiene elevado y se legitima de alguna manera, es más fácil para las empresas medianas y grandes evadir sus obligaciones fiscales, dado que siempre podrán infravalorar sus cifras reales de ganancias.

Los mercados de trabajo informales crecen y no hay propuestas ajustadas para su formalización: legalmente no se ha resuelto mucho o nada de este problema, por el contrario la presencia de la economía informal aporta a la baja recaudación fiscal en Guatemala. De la misma forma no se ha abordado en las reformas y las diversas causas del mantenimiento y crecimiento de este drama donde se encuentran trabajadores por cuenta propia y trabajadores en empresas familiares para el auto-sustento pero donde también se esconden muchas empresas medianas y grandes que abusan de prácticas laborales injustas.

No debe quedar duda de que aquellos empresarios, medianos o grandes, que ocultan la verdadera magnitud de sus actividades económicas y que hacen un uso abusivo de relaciones laborales precarias e informales deberían ser perseguidos y penalizados por ambos motivos (evasión de impuestos y prácticas laborales abusivas).

Lamentablemente, los paquetes de reformas tributarias implementadas en Guatemala no han abordado muchas de las cuestiones inherentes a las características y razones del crecimiento del trabajo informal.

Todo lo anterior sugiere que hay espacio para una nueva aparición de reformas. En el proceso de reformas fiscales que se ha realizado en Guatemala se han producido malas estrategias de adaptación a variables de contexto, que han terminado por

condicionar no solo los objetivos sociales sino también las expectativas de mayor recaudación y una mayor eficiencia de los sistemas fiscales en general. Es muy difícil juzgar con exactitud si los resultados de las reformas han sido una mala aplicación o si por el contrario responden a una clara preferencia por apoyar estrategias que permitirían teóricamente maximizar una mayor recaudación de corto plazo evitando afrontar cuestiones con altos costes políticos.

La base imponible o gravable sigue siendo muy estrecha, las exoneraciones fiscales han reducido la base gravable, lo que suponen menos contribuyentes o la misma cantidad de contribuyentes pagando menos. Las reformas fiscales emprendidas en Guatemala se han centrado en aumentar los ingresos y lograr mejoras de eficiencia, sin apenas tener en cuenta los aspectos distributivos. Esto supone un problema importante, no sólo porque la equidad sea uno de los principios impositivos fundamentales, sino porque en el caso de los países en desarrollo los aspectos distributivos resultan esenciales de lograr la legitimidad social del sector público, habida cuenta de que la distribución del ingreso es muy desigual.

Algunas de las pretensiones de las reformas implementadas, ciertamente los objetivos de eficiencia son necesarios porque pueden significar más recaudación para el país y por lo tanto mayor potencial para financiar las políticas sociales necesarias. Sin embargo, los resultados de las reformas, también son cuestionables en la cual se refleja una desigualdad, la fiscalidad justa tiene implicaciones fundamentales para el progreso. Una comprensión más clara de los efectos redistributivos de ciertos impuestos, y de los factores determinantes de tales efectos, puede ayudar a configurar sistemas impositivos más equitativos.



Las políticas fiscales en Guatemala se han centrado en la “eficiencia recaudatoria de corto plazo”, dejando en un segundo plano aquellas cuestiones que afectan la equidad y la justicia social. No abordaron cuidadosamente aquellas cuestiones que permitirían una mayor recaudación de impuestos directos, que son base fundamental de sistemas fiscales progresivos, la política fiscal es la herramienta clave en el logro de los objetivos asociados a una mejor redistribución de la riqueza, las oportunidades económicas y los servicios sociales básicos; pero las reformas en general no han aprovechado al máximo este potencial. Prueba de ello no es sólo la orientación general del tipo de políticas implementadas, sino la falta de análisis públicos previos y debatidos ampliamente sobre la potencial incidencia redistributiva de la composición de impuestos adoptados en las reformas. También es una manifestación del problema la falta de propuestas más fuerte para desarrollar mecanismos que asegurasen un uso de los ingresos recaudados para erradicar la pobreza a través de la distribución equitativa de los recursos de acuerdo de las necesidades públicas.

Se debe reconocer que las exenciones afectan a los más pobres, puesto que se han mantenido estímulos, ventajas y exoneraciones sobre las personas con mejor estatus socioeconómico y/o las empresas, por lo que no es nada clara la justicia tributaria de dicho sistema.

El fondo monetario realizó una evaluación durante el segundo semestre del año dos mil catorce, en la cual en primera instancia, elogió la ejemplar estabilidad macroeconómica del país, resultado de las decisiones tomadas por las autoridades de la banca central: “La economía guatemalteca continua con su sólida expansión y el crecimiento ha retornado a su tendencia, aparte de que la inflación ha permanecido en el rango



objetivo y se ha reducido en el primer semestre de este año (2014). La balanza de pagos fue invariable en 2013 y la competitividad continúa siendo generalmente adecuada; además, el déficit fiscal se redujo en el año (2013), en un entorno de ingresos y financiamiento por debajo de lo esperado”.<sup>29</sup>

Luego indicó que “la perspectiva económica sigue siendo benigna, pero los riesgos aumentan, debido a la incertidumbre mundial y a limitaciones de la política interna en cuanto a la aplicación de la reforma tributaria y al estancamiento del presupuesto estatal. Los aumentos continuos en la carga de la deuda pública son fuente de vulnerabilidad, por lo que es necesario reforzar la sostenibilidad fiscal gradualmente en el mediano plazo y de esa forma, hacer esfuerzos adicionales para movilizar los ingresos más allá de la necesidad de consolidar el presupuesto para apoyar objetivos sociales y de crecimiento, lo que incluye mejorar la eficiencia del gasto público”.<sup>30</sup>

Dentro de la evaluación del Fondo Monetario Internacional (FMI) al país, en el 2014, “indica una de las amenazas son las exenciones fiscales, que causan un nivel bajo de ingresos”<sup>31</sup> Las amenazas, se presentarían en aspectos para atender las necesidades sociales y de infraestructura, entre otras, las cuales se presentarían a mediano y largo plazo. Guatemala necesita una política fiscal socialmente justa, en la cual se elimine los incentivos y beneficios que gozan ciertos grupos de los contribuyentes.

<sup>29</sup> [http://www.prensalibre.com/economia/Exentos\\_de\\_impuestos-SAT-Fiscalizacion-Omar\\_Franco\\_0\\_1310269161.html](http://www.prensalibre.com/economia/Exentos_de_impuestos-SAT-Fiscalizacion-Omar_Franco_0_1310269161.html). (26 de febrero de 15)

<sup>30</sup> [http://www.prensalibre.com/economia/FMI-Lorenzo\\_Figliouli-Banco\\_de\\_Guatemala-Junta\\_Monetaria-Edgar\\_Barquin\\_0\\_1171083232.html](http://www.prensalibre.com/economia/FMI-Lorenzo_Figliouli-Banco_de_Guatemala-Junta_Monetaria-Edgar_Barquin_0_1171083232.html). (28 de febrero de 2015)

<sup>31</sup> <http://m.prensalibre.com/ultima-hora/nota/184599407>. (28 de febrero de 2015)

La superintendencia de Administración Tributaria (SAT), el jefe de dicha entidad manifestó “que se descubrieron procedimientos anómalos de parte de los contribuyentes que gozan de esos beneficios fiscales. Se evidenciaron beneficios utilizados incorrectamente, en los que se utilizó la exención en algo que no goza de este beneficio”.<sup>32</sup>

Es evidente que las entidades que gozan de incentivos, buscan la manera de cómo evadir la obligación del pago de impuestos y como bien se desarrolló a lo largo de la presente investigación los incentivos fiscales crean una desigualdad entre los contribuyentes y aportan a la baja recaudación. Por lo que se hace necesario mejorar desde el punto de vista administrativo y estructural el nivel de recaudación porque no se podrán atender las demandas sociales si el estado no cuenta con el recurso suficiente. Lo anterior implica la reducción de los ingresos corrientes que utiliza el Estado para cumplir con su deber constitucional, como la provisión de bienes públicos. Por lo que hace evidente la necesidad de la Reforma al Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas en relación de eliminar los Incentivos Fiscales y sus beneficios.

#### **4.1. Exposición de motivos de la reforma del Decreto 65-85 del congreso de la República de Guatemala**

Tomando en cuenta que el sector de zonas francas, ha tenido incentivos fiscales y beneficios durante los últimos años, debido a la Ley de zonas francas, estos incentivos ha sido un refugio de los grandes inversionistas nacionales e internacionales para no cumplir con sus obligaciones tributarias, la cual naturalmente genera una baja recaudación fiscal.

---

<sup>32</sup> **Ibíd.** (28 de febrero de 2015)



En el presente trabajo de tesis están plasmadas las razones válidas, racionales y suficientes, que demanda la reforma a la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala y así lograr que el estado logre la meta de recaudación que restablece cada año y que el gobierno cumpla con su compromiso con la población.

De todo lo anterior, es suficiente para considerar que es necesaria y urgente la reforma del Decreto Número 65-89 emitidos por del Congreso de la República de Guatemala, en el sentido de eliminar los incentivos fiscales y beneficios, que exonera totalmente de impuestos, derechos arancelarios, a las entidades administradoras de las zonas francas, a los usuarios industriales y a los usuarios comerciales autorizados para operar en las zonas francas.

De esta manera se cumplir con la Constitución Política de la República de Guatemala que los contribuyentes sean tratados iguales sin privilegios para un sector, y que dicha reforma permita mejorar la recaudación fiscal y por consiguiente el Estado tendrá más recursos para el desarrollo de la nación.

El proyecto de reforma del decreto 65-89 del congreso de la República de Guatemala quedara como a continuación presenta:



DECRETO NÚMERO \_\_\_\_\_-2016

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que es deber del Estado la recaudación de impuestos y proveer a los habitantes del país de los servicios básicos indispensables, siendo su obligación la protección a la vida de la niñez y adolescencia.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de las zonas Francas, se hace necesario adaptarlo a la realidad nacional y actualizarlo con respecto a la figura de los incentivos fiscales y beneficios.

CONSIDERANDO:

Que los Artículo 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 del capítulo IV, de la Ley de Zonas Francas permite mantener los incentivos fiscales y beneficios, en la cual exonera a las entidades de las zonas francas de todo tipo de impuestos, los que en Guatemala no tiene impacto positivo.

CONSIDERANDO:

Que en la actualidad, las entidades constituidas en las zonas francas deben tributar sobre las actividades que ejercen, con el fin de mejorar la recaudación de los ingresos del estado, y mejorar los servicios básicos de la población y construir un desarrollo de la nación.



**POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, literal a), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**DECRETA:**

La siguiente:

**REFORMA AL DECRETO NÚMERO 65-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**ARTÍCULO 1.** Se deroga el Artículo 21 del decreto 65-89 del congreso de la República de Guatemala.

**ARTÍCULO 2.** Se deroga el Artículo 22 del decreto 65-89 del congreso de la República de Guatemala.

**ARTÍCULO 3.** Se deroga el Artículo 23 del decreto 65-89 del congreso de la República de Guatemala.

**ARTÍCULO 4.** Se deroga el Artículo 24 del decreto 65-89 del congreso de la República de Guatemala.

**ARTÍCULO 5.** Vigencia. El presente Decreto entrará en vigencia el día siguiente de su publicación en el diario oficial.

**PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN. DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA**



CIUDAD DE GUATEMALA, EL \_\_\_\_\_ DEL MES DE \_\_\_\_\_ DEL  
AÑO DOS MIL DIECISÉIS.



## **CONCLUSIÓN DISCURSIVA**

En el transcurso de la presente investigación se identificó que la eliminación de las exenciones fiscales es un hecho que permite una tributación más justa y una mejor recaudación, para dar cumplimiento a los objetivos de reducción de la pobreza y la desigualdad y para la construcción de un Estado más equitativo. Se necesita una política tributaria que permita un trato igual a los contribuyentes sin privilegios a un determinado sector, para la obtención de recursos financieros para la satisfacción de los objetivos sociales.

El desequilibrio del peso de impuestos directos e indirectos en la recaudación fiscal, se origina de las exoneraciones fiscales que exceden a los puramente sociales. Éstas han reducido de forma dramática la base gravable de las rentas de los más ricos y de las ganancias de las empresas nacionales e internacionales, y que hay poca evidencia acerca de la eficacia de estos incentivos fiscales en el impacto en el desarrollo.

La economía informal crece, es el espacio de resguardo perfecto para la evasión fiscal de las empresas medianas y grandes y es instrumental para justificar la violación sistemática de los derechos de los trabajadores pobres y vulnerables, en consecuencia, origina efectos negativos sobre los sectores más pobres y vulnerables de la población.

Y como resultado de esta investigación se afirma la necesidad de eliminar los incentivos fiscales que regula la legislación, principalmente los incentivos fiscales de las Zonas Francas, a través de la reforma de la Ley de Zonas Francas. Lo que ayuda a recaudar más impuestos y un trato igual a todos los contribuyentes.





## BIBLIOGRAFÍA

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, 28ª ed.; México: Ed. Porrúa, 2008.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributaria**, México: Ed. Limusa, 2000

DÍAZ DUBON, Carmen y Lizett Najera Flores. **Derecho financiero I**, Guatemala: Ed. Praxis División, 2003.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**, México D.F. México: Ed. Porrúa, S.A.; 1993

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Temas de derecho tributario**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo – Perrot, S.A., 1982.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, 5ª ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. AbeledoPerrot S.A, 2012.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**, 6ª. ed; Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1982.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 37 ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2011.

<http://es.scribd.com/doc/151660980/Zonas-Francas-en-Guatemala#scribd> 25/12/2014

[http://es.wikipedia.org/wiki/Beneficio\\_fiscal](http://es.wikipedia.org/wiki/Beneficio_fiscal) 10/01/2015

<http://m.prensalibre.com/ultima-hora/nota/184599407> 28/02/ 2015

<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo59.htm>  
05/01/2015

<http://www.femica.org/diccionario/index2.php?strSearch=i> 08/01/2015



<http://www.monografias.com/trabajos19/zonas-francas/zonas-francas.shtml> 26/12/2014

[http://www.prensalibre.com/economia/Exentos\\_de\\_impuestos-SAT-Fiscalizacion-Omar\\_Franco\\_0\\_1310269161.html](http://www.prensalibre.com/economia/Exentos_de_impuestos-SAT-Fiscalizacion-Omar_Franco_0_1310269161.html). (26 de febrero de 2015)

[http://www.prensalibre.com/economia/FMI-Lorenzo\\_Figliouli-Banco\\_de\\_Guatemala-Junta\\_Monetaria-Edgar\\_Barquin\\_0\\_1171083232.html](http://www.prensalibre.com/economia/FMI-Lorenzo_Figliouli-Banco_de_Guatemala-Junta_Monetaria-Edgar_Barquin_0_1171083232.html) 28/02/2015

Mabarak, Doricela. **Derecho financiero público**, México: Ed. McGraw-Hill, 2000.

Tanzi, Vito y Howell Zee (2001), "La política tributaria en países en desarrollo". FMI, Temas de Economía No. 27, edición en español.

[www.iajbs.org/speechdocs/ferrerosSpan.doc](http://www.iajbs.org/speechdocs/ferrerosSpan.doc) 05/01/2015

#### **Legislación:**

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

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

**Ley del Organismo Judicial**, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-89, 1990.

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

Reglamento de la Ley de zonas francas Acuerdo Gubernativo número 242-90