

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, flanked by two figures. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin text "UNIVERSITAS ORBIS CAROLINENSIS".

EFFECTOS DE LA REORGANIZACIÓN DE LOS CENTROS DE LLAMADAS AL
VENCERSE EL PLAZO LEGAL DE EXONERACIÓN FISCAL

KAREN ILIANA MARROQUÍN CARIÁS

GUATEMALA, JULIO DE 2024

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

EFFECTOS DE LA REORGANIZACIÓN DE LOS CENTROS DE LLAMADAS AL
VENCERSE EL PLAZO LEGAL DE EXONERACIÓN FISCAL

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

KAREN ILIANA MARROQUÍN CARIÁS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, julio de 2024

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

DECANO: M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Vacante
VOCAL II: Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Lic. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO: Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

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



Lcda. Nancy Nathali Urizar de Leon

Abogada Y Notaria

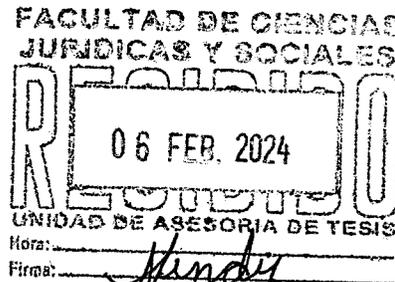
Colegiado 21,282

6ta. Av. 1-36 Edificio Plaza Los Arcos, 5to nivel, zona 14, Ciudad de Guatemala

Celular 5825 2247

Guatemala, 05 de febrero de 2024

Doctor Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la unidad de asesoría de tesis
Facultad de ciencias jurídicas y sociales
Universidad de san Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Respetable Doctor:

Me dirijo a usted, para informarle que en cumplimiento al nombramiento emitido el 05 de junio del año 2023, por la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, procedí a la asesoría de la tesis de la bachiller Karen Iliana Marroquin Carias, que se intitula: **EFFECTOS DE LA REORGANIZACIÓN DE LOS CENTROS DE LLAMADAS AL VENCERSE EL PLAZO LEGAL DE EXONERACIÓN FISCAL**, a partir de lo cual considero que el informe final es un adecuado trabajo científico lo cual fundamento a partir de los siguientes aspectos:

- a) La investigación se realizó tomando en cuenta los criterios fundamentales del método científico, así como del derecho informático y del derecho mercantil, por lo que el marco conceptual y metodológico que emplea el bachiller López Fúnez tiene fundamento en el contenido de las normas del derecho mercantil e informático.
- b) El sustentante llevó a cabo una adecuada aplicación de los procedimientos o métodos lógicos, comenzando con el analítico, el cual dio a conocer los elementos que configuran la importancia del comercio electrónico; además aplicó el procedimiento sintético, para establecer las características y la relación entre el derecho mercantil y su aplicación a los contratos electrónicos, como una forma específica de cumplir con las obligaciones mercantiles establecidas por medios virtuales.
- c) La redacción utilizada por el ponente para elaborar el informe final de tesis evidencia el conocimiento de lenguaje jurídico propio del derecho mercantil y del derecho informático, de los contenidos teóricos sobre contratos mercantiles y contratos electrónicos, así como los mecanismos financieros y legales que tienen a su disposición los comerciantes para llevar a cabo actividades mercantiles por medio de los dispositivos electrónicos, así como la validez legal de las mismas.



- d) Existe una coherencia lógica entre lo concluido y lo recomendado por el tesista, lo cual es el resultado natural de lo expuesto en los cuatro capítulos desarrollados, lo que le permitió validar la hipótesis de trabajo relativa a que la manera en que el Congreso de la República puede regular el comercio electrónico en Guatemala es contratando expertos sobre comercio electrónico tanto nacional como internacional para redactar una iniciativa de ley técnicamente sustentada.
- e) Asimismo, el respaldo bibliográfico utilizado por el tesista con información de actualidad sobre el comercio y los contratos electrónicos, la situación legal de los mismos en Guatemala y su relación con el Código de Comercio guatemalteco le permitió fundamentar doctrinariamente su tesis.
- f) Por aparte, hago de conocimiento que no soy pariente en ninguno de los grados de ley del tesista que he asesorado.

Por las razones mencionadas considero que el trabajo de tesis reúne los requisitos legales del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, motivo por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que el tesista pueda continuar con el trámite respectivo.

Sin otro particular, me suscribo de usted.

Atentamente:

Lcda. Nancy Nathali Urizar de Leon
Abogada y Notaria
Colégiado 21282
Nancy.urizardeleon@gmail.com
Asesora de Tesis

*Licda. Nancy Nathali Urizar de León
Abogada y Notaria*



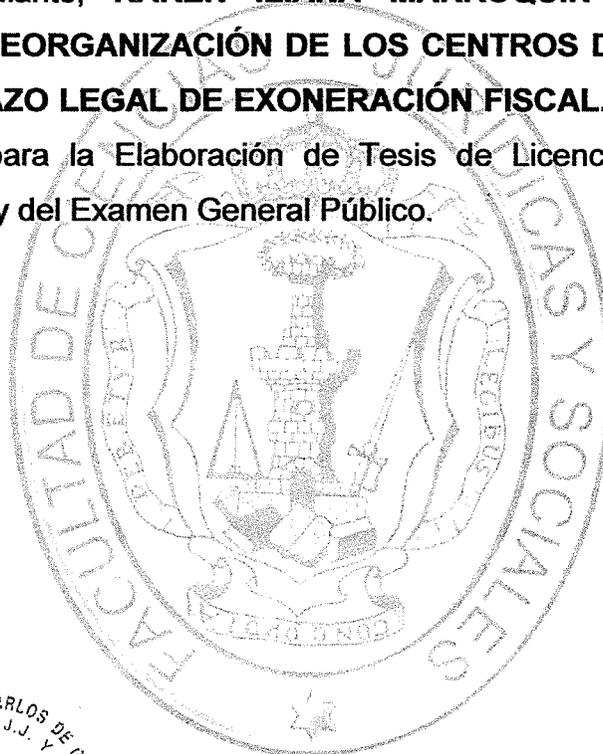
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



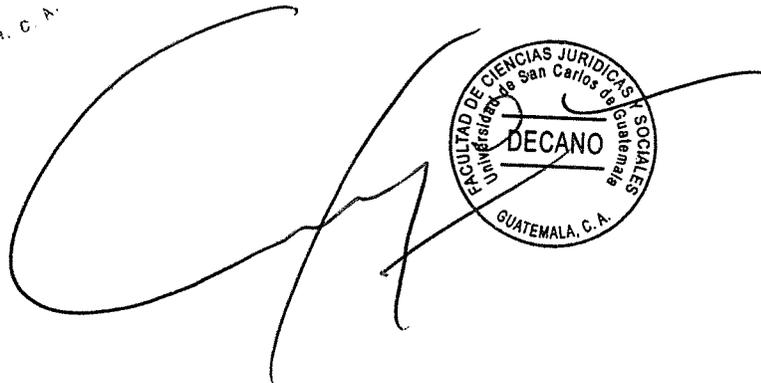
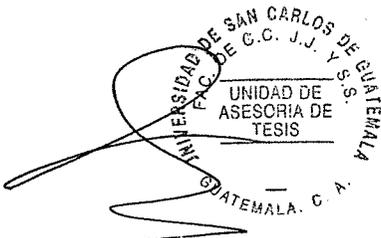
D.ORD. 373-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, dieciocho de abril de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **KAREN ILIANA MARROQUIN CARIAS**, titulado **EFFECTOS DE LA REORGANIZACIÓN DE LOS CENTROS DE LLAMADAS AL VENCERSE EL PLAZO LEGAL DE EXONERACIÓN FISCAL**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser el cimiento de mi vida, mi protector y mi guía, a quien le debo este y todos mis logros.

A MI MADRE:

Noelia Carias, por haber hecho todo lo que puedo y más para darme lo necesario, por estar presente en cada etapa de mi vida y motivarme con su ejemplo para superarme día a día, gracias madre, este logro también es suyo.

A MI PADRE:

Carmelo Marroquin, por siempre creer en mí y por darme la oportunidad de sentirse orgulloso de mí.

A MIS AMIGOS DE PROFESIÓN:

Y por supuesto, a mis amigos de la gloriosa Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos.

A MIS PADRINOS DE PROFESIÓN:

Por sus enseñanzas, compartir su sabiduría sin egoísmo y permitirme tomarlos como inspiración para ser una mejor profesional, especialmente a mi mentora la licenciada Andrea Santizo Portillo, así como a la Doctora



Doris Guzmán, por regalarnos todo su esmero
en apoyar al estudiante.

A MIS AMIGOS:

En general; por el apoyo brindado y sus buenos
deseos en la evolución de este proyecto; cada
uno en su propio estilo, es parte importante en
mi formación profesional.

A:

La Tricentenario Universidad de San Carlos de
Guatemala, en donde no caí, sino quien me
levantó; espero un día poder devolverle un
poquito de lo mucho que me ha dado.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
por permitirme formar parte de ella, agradezco
sus enseñanzas y las mil vivencias que jamás
olvidaré.

PRESENTACIÓN



La investigación realizada es de tipo cualitativo puesto que se orientó a exponer de manera argumentada los efectos que puede tener la finalización de las exenciones tributarias a favor del sector de centros de llamadas o *call center*, sobre el producto interno bruto y el empleo de guatemaltecos, si como consecuencia de la falta de incentivos financieros la inversión nacional y extranjera abandona el país y va a invertir en centros de llamadas en los países que como México son competencia para esta actividad de servicios de Guatemala.

La investigación se llevó a cabo de manera diacrónica del año 2018 al año 2022, mientras que lo sincrónico se estableció a partir de llevar a cabo el estudio de campo en el año 2023, siendo el objeto de investigación los centros de llamadas o *call center* y el sujeto de la misma, los dueños de los centros de llamadas o *call center* que funcionan en Guatemala.

El aporte académico llevado a cabo fue proponerle a la Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales del Congreso de la República de Guatemala, que integre un equipo técnico con expertos del sector público y privado para la redacción de una ley de exenciones tributarias al sector de centros de llamadas, con la finalidad de que los dueños de estas empresas continúen llevando a cabo su actividad productiva en Guatemala en el país y así seguir contribuyendo con el aumento del Producto Interno Bruto y con la generación de empleos para los jóvenes de Guatemala

HIPÓTESIS



Para evitar que los dueños de centros de llamadas o *call center*, nacionales y extranjeros migren con sus empresas a otros países, el Estado de Guatemala debe ampliar el plazo de las exenciones tributarias que fue aprobado en el año 2016, para que estos empresarios continúen generando ingresos económicos que favorece el Producto Interno Bruto, así como generando empleo que favorezca a los miles de guatemaltecos que laboran en estas empresas.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



Luego de haber sometido a prueba la hipótesis para lo cual se utilizó el método analítico y el sintético, la misma fue debidamente comprobada puesto que se encontró que la mejor manera que el Estado de Guatemala para que el sector de centros de llamadas o *call center*, continúe generando ingresos para incrementar el Producto Interno Bruto, así como mantener y generar más empleos formales para los jóvenes guatemaltecos, es que la Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales conforme un equipo técnico con expertos del sector público y privado, para que redacte una ley de exenciones tributarias para los centros de llamadas y así estos continúen expandiéndose en el país, generando riqueza y empleo para Guatemala.



Pág.

ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Características de la actividad financiera.....	1
1.2. La ordenación jurídica de la actividad financiera.....	5
1.3. Las fuentes del derecho tributario.....	6
1.4. Los tributos.....	10
1.5. Finalidad de los tributos.....	15

CAPÍTULO II

2. Administración tributaria.....	17
2.1. Definición de administración tributaria.....	18
2.2. Obligaciones de la administración tributaria hacia los contribuyentes.....	19
2.3. Mandato de la administración tributaria.....	23
2.4. La administración tributaria como soporte de una tributación viable.....	25

CAPÍTULO III

3. La política tributaria.....	33
3.1. Definición de política tributaria.....	33
3.2. Elementos de la política tributaria.....	36
3.3. Los impuestos como hecho nacional.....	41
3.4. El impacto económico de la tributación.....	42
3.5. Instrumentos tributarios.....	45
3.6. Tendencias adicionales en el uso instrumental de la tributación.....	47
3.7. Características de los sistemas y los instrumentos tributarios.....	49



CAPÍTULO IV

Pág.

4. Efectos de la organización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal.....	51
4.1. Las exenciones fiscales.....	51
4.2. Las exenciones fiscales en Guatemala.....	55
4.3. Los centros de llamadas en Guatemala.....	57
4.4. Efectos de la organización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal.....	65
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
BIBLIOGRAFÍA.....	71



INTRODUCCIÓN

La investigación que se realizó fue escogida a partir de que, en Guatemala las empresas dedicadas a la actividad de centros de llamadas o *call center*, generan importantes ingresos económicos que incrementa el Producto Interno Bruto guatemalteco, así como genera más de 25 mil empleos, contratando de manera formal a jóvenes, adultos, hombres y mujeres, tanto en el área metropolitana como en algunos departamentos de la República de Guatemala, lo cual determina la necesidad de garantizar su continuidad como actividad productiva en Guatemala, situación que pelagra porque está próximo a vencerse la exoneración tributaria que se le otorgó en el año 2016.

Los objetivos debidamente alcanzados se orientaron a determinar los efectos de la reorganización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal; así como lo que es la función de la administración tributaria; los elementos de la política tributaria y la importancia de las exenciones para promover la inversión nacional y extranjera en la actividad de centros de llamadas en Guatemala.

Los métodos utilizados fueron el deductivo, con el cual se definieron los principales fundamentos jurídicos relacionados con los centros de llamadas; el inductivo que permitió orientar la investigación hacia los centros de llamadas o *call center* que funcionan en el país; el analítico, con lo cual se establecieron los principales elementos jurídicos que permiten la existencia y productividad de los centros de llamadas en el país, así como los efectos negativas que ocasionaría sobre el empleo de los guatemaltecos, si estas empresas ya no tuvieran el incentivo de la exoneración tributaria para continuar funcionando en Guatemala.

El contenido del informe final consta de cuatro capítulos, siendo el primero orientado hacia lo que es el derecho tributario, sus características y sus fundamentos jurídicos; el segundo, permitió determinar el papel de la administración tributaria como soporte de una tributación viable, así como los elementos que se requieren para que asuma esta función; el tercero, permitió la descripción de los principales aspectos vinculados con la



política tributaria, el impacto económico de la tributación, los instrumentos tributarios y las características de los sistemas y los instrumentos tributarios; mientras que el cuarto capítulo, permite exponer los efectos que tiene sobre el Producto Interno Bruto y el empleo de los guatemaltecos si no se prorroga las exenciones fiscales al sector de los centros de llamadas o *call center*, antes de que finalice las exenciones que se otorgaron en el año 2016 a este sector y a las maquilas.

El aporte llevado a cabo en esta investigación fue sugerirle a la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales que reúna a expertos públicos y privados para elaborar una legislación que contenga como incentivos fiscales la exención de impuestos a la actividad de los centros de llamadas o *call center*, con la finalidad de garantizar que continúen con su inversión de capital en Guatemala, para que sigan aportando al crecimiento del Producto Interno Bruto, así como a la generación de empleos, especialmente para los jóvenes guatemaltecos.

CAPÍTULO I



1. Derecho tributario

En este capítulo se estará llevando a cabo un análisis de lo que son los principales elementos que contiene el derecho tributario y que tienen relación directa con el informe de investigación, tal como las características de la actividad financiera, la ordenación jurídica de la actividad financiera, las fuentes del derecho financiero y tributario, los tributos y su finalidad, entre otros aspectos que permitirán describir los elementos jurídicos y técnicos que informan jurídicamente a esta investigación.

1.1. Características de la actividad financiera

A la generación de ingresos y sostenimiento de gastos por los entes públicos se le denomina actividad financiera, la cual tiene como elementos la fase de percepción o generación del ingreso y la de gestión de gastos en los entes públicos; por lo que las tres fases de la actividad financiera se encuentran sometidas al derecho; se suele hacer referencia a la actividad financiera como actividad de la hacienda pública, pues esta expresión se utiliza para referirse al conjunto de derechos, bienes y obligaciones de un ente público.

De igual manera se utiliza la expresión tesoro, puesto que este concepto se orienta hacia todo lo que se refiere al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de un ente público; aunque en lugar de hacienda pública y tesoro, en Guatemala se utiliza el concepto de



finanzas públicas, incluso la entidad administrativa encargada de la administración de los fondos estatales se denomina Ministerio de Finanzas Públicas.

Es de tener en cuenta que luego de las reformas legales que se llevaron a cabo en el año 1998 se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, a través la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, como encargada de obtener los ingresos tributarios la administración pública, siendo el Ministerio de Finanzas Públicas quien se encarga de poner a disposición del resto de la administración pública los recursos financieros necesarios para su funcionamiento, así como del control de todo este proceso.

“La actividad financiera se desarrolla necesariamente por un ente público. La actividad de generación de ingresos y gastos que llevan a cabo los entes privados no forma parte del objeto de estudio del derecho financiero. No es que no exista; por supuesto que existe, pero la que interesa al derecho financiero y tributario es la actividad financiera de los entes públicos; también tiene carácter cíclico. El desarrollo tanto de los ingresos como de los gastos tiende a generar un ciclo, porque unos y otros se condicionan mutuamente y porque además generan comportamientos que adquieren secuencias temporales definidas”.¹

Es el presupuesto general de ingresos y egresos del estado, el ejemplo sobre el carácter cíclico, pues el mismo se aprueba anualmente, contemplándose en el mismo, compromisos de gasto e inversión para un determinado período de tiempo; a su vez, estos

¹ Colao Marín. **Derecho tributario**. Pág. 12.



compromisos se basan en la previsión de ingresos para dicho período de tiempo, es por eso que la actividad financiera de los entes públicos se planifica teniendo en cuenta períodos concretos.

Es por eso que el presupuesto de todas las dependencias públicas establece gastos para un año y se basan en las estimaciones de gastos que llevarán a cabo el año fiscal siguiente, aunque los ingresos asignados por el Ministerio de Finanzas para el año fiscal, no siempre coincide con lo requerido por estas agencias gubernamentales, puesto que luego de hacer el presupuesto general de ingresos y gastos, el organismo Ejecutivo lo envía al Legislativo y este puede reducir o ampliar asignaciones.

“Esto con independencia de que, lógicamente, hay previsiones presupuestarias de carácter plurianual, pero aun éstas se parcelan en compromisos anuales; por ejemplo, una inversión en infraestructuras que va a llevar cinco años se periodifica y se contempla en los presupuestos también según el importe que va a suponer cada año. Pero es que, además, desde el punto de vista lógico, no ya puramente temporal, los ingresos entran en poder de los entes públicos para luego salir, de forma que se configura un ciclo en virtud del cual los ingresos entran, y al gastarse o invertirse salen del ámbito público de disposición, lo que da lugar a una especie de círculo continuo de entradas y salidas”.²

Es por eso que se establece que la actividad financiera es una actividad fundamentalmente instrumental, en el sentido de que por sí sola no satisface ninguna necesidad pero pone el

² *Ibíd.* Pág. 14.



instrumento necesario para que se pueda satisfacer; es decir, crea la disponibilidad de medios económicos; se trata de que, la generación de ingresos y la consignación de gastos no satisfacen las necesidades sociales; pero, son un instrumento imprescindible para éstas: la Superintendencia de Administración Tributaria procura ingresos y los pone a disposición del Ministerio de Finanzas Públicas para que este los distribuya a los otros entes públicos, que son los que emplean dichos medios en las necesidades existentes.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los ingresos y los gastos están determinados por condiciones económicas, pero, a su vez, generan efectos económicos; se trata de establecer que el ciclo de ingresos y gastos públicos está condicionado por la situación económica del país; Sin embargo, también influye en la situación económica, porque los entes públicos son un potente agente económico que mediante sus políticas de gasto, son capaces de influir en el curso de la economía, puesto que generalmente el Estado es el principal comprador de bienes y servicios en la sociedad, como sujeto individual.

Como consecuencia de esta actividad cíclica, la actividad financiera debe de estar planificada y debidamente reglada, puesto que la misma se lleva a cabo por los entes públicos con sometimiento al mandato de la ley y no con carácter discrecional; es decir, las dependencias públicas deben someterse al cumplimiento de las leyes, exactamente igual que los sujetos privados; puesto que, tanto las dependencias estatales como los sujetos privados están sometidos al mandato de las leyes.

Asimismo, es importante la regulación de la actividad financiera de los entes públicos, puesto que se encuentran en una situación de supremacía frente a los particulares, debido



a que están a cargo de la representación de los intereses públicos o generales, aunque esta condición de supremacía está autorizada por la ley, por lo que la misma ley es la que establece los límites en que esta supremacía debe ejercerse y así evitar el abuso de poder.

Se trata de evidenciar que la ley diseña el conjunto de derechos y obligaciones de los entes públicos y de los particulares, establece ciertas prerrogativas y facultades, a los entes públicos, que no otorga nunca a los particulares; por ejemplo, la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, puede citar a inspección a un obligado tributario, pero este obligado no puede citar a inspección a la SAT; Sin embargo, para limitar el actuar de esta dependencia gubernamental, la ley regula minuciosamente cuándo y cómo se puede desarrollar tal inspección, de forma que no puede obviar el cumplimiento de los mandatos legales para su actuación.

1.2. La ordenación jurídica de la actividad financiera

A partir de que el derecho tributario es la rama del derecho que regula la actividad financiera pública y de esta con los particulares, por lo que este derecho está compuesto de normas que son de derecho imperativo, lo cual significa que, en lo relativo a las contrataciones estatales, las normas vigentes, aunque tengan carácter contractual, siempre deben mantener la esencia de lo regulado en la norma legal; esta fundamentación sobre la imperatividad de las normas se debe a que, en el ámbito del derecho tributario los derechos que están en juego no son de los particulares, sino de los entes públicos, por lo que la voluntad en las relaciones contractuales da paso a la obligatoriedad de las normas que enmarcan dichas relaciones, sin que los particulares puedan cambiarlas.



1.3. Las fuentes del derecho tributario

En relación a la clasificación jurídica del derecho tributario, se encuentra que, en primer lugar, deben analizarse sus fuentes jurídicas; es decir, los modos o formas de generarse los mandatos de alcance general, puesto que una fuente es un acto dispositivo que tiene capacidad de obligar con carácter general a cualquier sujeto que se encuentre bajo el ámbito de su enunciado general, de su presupuesto de hecho, a diferencia de lo que sucede con un acto dispositivo que incorpora un mandato particular.

“Se pueden así distinguir varias situaciones: Un sujeto puede estar obligado porque una fuente del derecho haya definido un ámbito de aplicación general y dicho sujeto, como muchos más, tiene que cumplir un mandato, por ejemplo, una ley dispone que las personas físicas que obtengan los volúmenes de ingreso y en las formas que determina tienen que tributar por Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Este mandato afecta a una pluralidad indefinida de obligados, que se pueden considerar incluidos en el presupuesto de hecho de la norma”.³

Es decir, una persona individual o jurídica puede estar obligado porque la administración pública necesita un terreno de ella para fines de utilidad pública, por lo que se lo expropia de acuerdo con la ley, puesto que el acto de expropiación de ese terreno no es fuente de derecho, sino un acto dirigido precisamente a un sujeto concreto y perfectamente identificado, puesto que aun cuando se oponga, si se declara de utilidad y necesidad

³ *Ibid.* Pág. 17.



pública y cumple con todos los requisitos para que se le indemnice de acuerdo con la ley sobre expropiación vigente en el país, el Estado a través del órgano correspondiente hará la declaración de necesidad y utilidad pública y establecerá los mecanismos de pago.

Para comprender las fuentes del derecho tributario, se debe partir de las fuentes del derecho en general, puesto que estas tienen un orden jerárquico, comenzando por la Constitución Política vigente y los tratados internacionales sobre derechos humanos; posteriormente está la doctrina legal o jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad; luego vienen las leyes ordinarias y los tratados internacionales que no sean de derechos humanos, después los reglamentos, entendiéndose que ninguna norma de un escalón inferior puede contradecir, modificar o derogar a una de un escalón superior.

La Constitución Política es la norma superior del ordenamiento jurídico, por lo menos en el caso de Guatemala y muchos países de América, Asia y Oceanía y algunos europeos, puesto que quienes conforman la Unión Europea, aceptan que existen leyes del parlamento europeo que tienen mayor jerarquía que sus constituciones políticas, aunque no todos los miembros de esa Unión le asignan ese carácter a las normas que provienen principalmente del parlamento europeo.

Al tener a la Constitución Política como norma suprema, la misma tiene carácter vinculante y existen procedimientos específicos que garantizan su supremacía en el caso de que se intente vulnerarla; procedimientos de los cuales conoce la Corte de Constitucionalidad, a través de que se interponga el recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con rango de ley, recurso que se orienta a la protección de la Constitución



Política frente a la redacción inconstitucional de una ley; es decir, frente a una ley que pretendiera determinar situaciones, derechos u obligaciones contrarias a la Constitución Política vigente en un país.

Sin embargo, si es una violación a un derecho reconocido constitucionalmente, lo que procede es la acción constitucional de amparo; en este caso no se protege a la Constitución Política frente a una norma inconstitucional, sino a un sujeto que estima que la norma que se le quiere aplicar vulnera, no cualquier derecho suyo, sino los derechos más importantes de entre los que contempla la Constitución Política a su favor.

En el caso de los tratados internacionales sobre derechos humanos, una vez aprobados por el Congreso de la República o el Parlamento, los mismos pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno y tienen una capacidad de obligar superior a la de las leyes, cuando la misma Constitución Política le da un rango superior sobre las leyes ordinarias o bien la Corte de Constitucionalidad les reconoce ese rango.

En tercer lugar, está la doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad, tal como establece el Artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Decreto número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala, en donde se establece que la interpretación de las normas constitucionales y de leyes en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la Corte de Constitucionalidad, la cual podrá separarse de su propia jurisprudencia, no siendo obligatoria para los otros tribunales, salvo que lleguen a emitirse tres fallos sucesivos contestes en el mismo sentido.

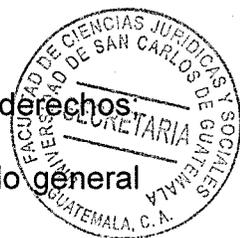


En cuarto lugar, se encuentran las leyes constitucionales que, por haber sido el poder constituyente, a través de la Asamblea Nacional Constituyente, quien las creó su jerarquía está por encima de las leyes ordinarias, puesto que las constitucionales, debe ser una asamblea constituyente o el Congreso de la República o Parlamento el que puede modificarlas pero con dictamen favorable del ente guardián de la Constitución Política, como es la Corte de Constitucionalidad.

En quinto lugar, están las leyes ordinarias, entendiendo a estas como toda disposición normativa escrita o, en sentido estricto, como aquella disposición normativa escrita emanada del poder legislativo que desarrollan derechos y obligaciones para toda la población, puesto que este tipo de leyes responde al esquema básico del Estado de derecho, según el cual es el poder legislativo el legitimado para emanar normas de alcance general y rango superior; es decir, leyes ordinarias.

También los reglamentos son fuente de derecho, entendiendo a estos como disposiciones de carácter general aprobada por el poder ejecutivo, para desarrollar las leyes ordinarias o normar el procedimiento administrativo para llevarse a cabo en una determinada dependencia pública, el mismo tiene alcance general y es por tanto fuente de derecho; es de recordar que el reglamento tiene siempre un rango inferior a la ley, por lo que no puede, ni directa ni indirectamente, establecer preceptos contrarios a lo dispuesto en la ley.

Es decir, el Congreso de la República o Parlamento es el único que puede elaborar normas con rango de ley; el gobierno sólo puede dictar normas de carácter reglamentario, que desarrollan las leyes y que nunca pueden contradecirlas, salvo los decretos que promulgan



los estados establecidos en las leyes de orden público que son limitaciones a los derechos; es decir, por razones de extraordinaria y urgente necesidad, esta norma por lo general tiene que ser inmediatamente convalidada por el parlamento o deja de tener validez, salvo las excepciones que las mismas leyes de orden público establezcan.

1.4. Los tributos

Partiendo que la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, se tiene que el Artículo 239 del Congreso de la República establece que: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación". Por lo que, conforme a esta jerarquía normativa, todos los tributos solo pueden establecerse en leyes promulgadas por el organismo Legislativo.

Se entiende por tributos a los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos; es decir, el tributo es una obligación pecuniaria establecida a favor de un ente público que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios; obligación que nace por la realización de un presupuesto definido por una norma con rango de ley, puesto que solo el organismo Legislativo está autorizado para promulgar el tributo.



Este presupuesto que permite la existencia de la obligación tributaria se denomina **hecho imponible**, a partir de la existencia de riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza, puesto que el tributo genera un ingreso público, porque se establece a favor de un ente público y pasa a formar parte de recursos no privados, sino públicos, habiéndosele quitado al particular o la persona jurídica objeto del hecho imponible, lo cual se justifica a partir de que lo recibido en concepto de tributo se tiene que aplicar a la satisfacción de necesidades públicas.

El principal tributo es el impuesto, cuya característica principal es que es un tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, por lo que el impuesto no se vincula a ningún comportamiento concreto por parte de la administración pública, puesto que es un tributo sofisticado y apto para incorporar determinados aspectos del principio de capacidad económica.

Asimismo, resulta siendo el tributo más utilizado y con más capacidad de recaudación, en donde la obligación de pago, el devengo, no se produce en atención a ningún tipo de actividad concreta por parte de la administración pública, sino por el mero hecho de que el sujeto ha demostrado capacidad económica con una situación o un comportamiento determinado, como por ejemplo obtener renta o gastarla a través de comprar bienes.

La clasificación más importante de los impuestos distingue entre impuestos directos e indirectos; instantáneos y periódicos; objetivos y subjetivos; siendo los impuestos directos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica, siendo dos ejemplos



claros la obtención de una renta, que es objeto del impuesto sobre la renta; mientras que los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como el consumo o gasto, siendo motivo del impuesto al valor agregado IVA.

“En determinados impuestos indirectos el sujeto que realiza el hecho imponible paga el impuesto, pero debe de repercutir a un tercero la carga tributaria. La titularidad de un patrimonio y la obtención de renta no dan a entender que se tenga riqueza, son riqueza en sí. El gasto, sin embargo, simplemente da a entender que se tiene renta o patrimonio con los que hacer frente a él, cosa que no siempre sucede”.⁴

En el caso de los impuestos instantáneos y los periódicos, el hecho imponible es el presupuesto que al realizarse por un sujeto devenga el tributo; es decir, origina la obligación de tributar, por lo que en unos casos el hecho imponible es instantáneo, de forma que su realización lo agota o lo termina; por ejemplo, una compraventa, por lo que los hechos imponibles instantáneos dan lugar a impuestos instantáneos; en otros casos el hecho imponible es de tracto sucesivo; es decir, tiene vocación de indefinición o prolongación en el tiempo, de forma que su realización no sólo no lo agota sino que viene a consolidarlo, por ejemplo, la obtención de renta por un sujeto.

En los casos de hecho imponible continuo, la ley se ve obligada a parcelar el hecho imponible en periodos de tiempo; en cada período se devenga el tributo, por lo que se trata de impuestos periódicos, tal el caso de un impuesto que grava una compraventa se

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 24.



devenga en el mismo momento de la realización, que suele ser instantánea, porque un impuesto que grava la obtención de renta por una persona, sin embargo, se encuentra con una situación indefinida en el tiempo y que puede durar hasta la muerte de la persona.

Por aparte, se encuentran los impuestos objetivos y subjetivos, siendo los primeros, los que no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto para graduar la carga tributaria; mientras que son impuestos subjetivos los que sí las tienen en cuenta; así, el impuesto sobre el valor agregado no suele tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del pagador.

En el caso de la contribución especial, se tratan de tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento y ampliación de servicios públicos por el Estado, por lo que la contribución especial se devenga porque alguna dependencia gubernamental o municipal lleva a cabo una actividad concreta, sea la realización de una obra pública o el establecimiento por primera vez de un servicio público, con lo cual las propiedades de las personas vinculadas directamente con esa obra, aumentan su plusvalía.

Se estima de que en estos casos, aunque se produce un beneficio para toda la sociedad, éste es mayor para los sujetos que tienen patrimonios, bienes, especialmente relacionados o cercanos al lugar de la obra o de establecimiento del servicio; por ejemplo, el arreglo de una calle que ha estado en mal estado, cuando se arregla toda la comunidad se beneficia, pero sobre todo los titulares de inmuebles existentes alrededor o a la orilla de ella; por eso



la ley establece que soporten, mediante el pago de contribuciones especiales, una parte del coste de la obra.

Otro tipo de tributo son las tasas, cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o bien, en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o, siendo de solicitud o recepción voluntaria no se presten o realicen por el sector privado, el sujeto tenga que solicitarlos a la municipalidad.

“En la tasa también hay una actividad concreta de la administración municipal, pero a diferencia de lo que sucede con la contribución especial: Lo que esta administración hace consiste en dejar que se utilice de forma especial el dominio público por un sujeto; por ejemplo dejar que se instalen sombrillas, mesas y sillas en una plaza pública por el titular de un establecimiento de hostelería o prestar un servicio; es decir, generar la infraestructura necesaria, no como en la contribución especial, sino realizar una prestación, por ejemplo, expedir un título que acredita frente a todos que se ha obtenido un nivel de cualificación profesional determinado. El destinatario suele ser un sujeto individualmente considerado, no una colectividad de personas”.⁵

Es decir que cuando un sujeto ocupa o aprovecha el dominio público o demanda un servicio porque es necesario para él, o tiene que solicitarlo a la administración municipal

⁵ *Ibíd.* Pág. 26.



porque la misma tiene una cierta situación de prevalencia sobre los sujetos que lo requieren, siendo esta relación desigual determinada por una norma legal promulgada por el Congreso de la República o Parlamento a partir de que es a este organismo al que se le asigna la creación, modificación o derogación de impuestos, contribuciones por mejoras y tasas; es decir, no basta con una norma reglamentaria, puesto que el principio de reserva de ley es el Congreso o Parlamento quien debe decretar los tributos, teniendo en cuenta el principio de capacidad de pago de la población.

1.5. Finalidad de los tributos

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, sirven como instrumentos de la política económica general y para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Política de la República, por lo que los tributos están concebidos, de forma principal o fundamental, para obtener ingresos; asimismo, son instrumento de política económica en manos de la administración pública, que mediante ellos, incrementándolos o disminuyéndolos, puede incidir en la actividad económica, ralentizándola o propiciando el incremento de las actividades productivas; asimismo, pueden discriminar a unos sujetos de otros; por ejemplo, otorgando beneficios fiscales a los sujetos que invierten o llevan a cabo conductas que se consideran deseables desde el punto de vista económico.

La finalidad esencial de los tributos, aquello para lo que están diseñados, es obtener ingresos públicos que permitan hacer frente a las necesidades generales; de igual manera, son un instrumento para conseguir fines en paralelo al objetivo recaudatorio, puesto que



mediante el sistema tributario los poderes públicos pueden incidir en la economía por ejemplo, se incrementarán las obligaciones tributarias de pago de los sujetos para recaudar más ingresos, sino que se puede enfriar o ralentizar la actividad económica en un momento determinado, retirando dinero del mercado, de la misma forma que se puede incrementar rebajando las obligaciones de pago, entre otros.

Sintetizando este capítulo, se llevó a cabo un análisis de lo que son los principales elementos que contiene el derecho tributario, los cuales tienen relación directa con el informe de investigación, tal como las características de la actividad financiera, la ordenación jurídica de la actividad financiera, las fuentes del derecho financiero y tributario, los tributos y su finalidad, entre otros aspectos que permitirán describir los elementos jurídicos y técnicos que informan jurídicamente a esta investigación, lo cual permite exponer el contenido del siguiente capítulo relacionado con la administración tributaria.

CAPÍTULO II



2. Administración tributaria

Este capítulo permitirá describir lo que es la definición de administración tributaria, la actividad principal de la misma, las obligaciones de este ente recaudador para con los contribuyentes, el mandato legal de esta administración y su papel como soporte de una tributación viable, con lo cual se expusieron los motivos que llevaron a cambiar la forma en que se encontraba regulada la dependencia de recaudación tributaria hacia la una Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

La administración tributaria tiene como principal tarea garantizar el cumplimiento de la legislación tributaria, lo cual incluye la identificación y registro de contribuyentes, evaluación de obligaciones tributarias, cobro de impuestos y servicios a contribuyentes; es decir, administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que por ley recaudan las municipalidades; asimismo, procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, y actuar contra los delitos tributarios y aduaneros; así como facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

Asimismo, la administración tributaria debe operar en medio de los rápidos cambios que tiene la actividad económica, así como cumplir los crecientes pedidos y expectativas de los contribuyentes; de igual manera debe desarrollar una visión contemporánea, para



enfrentar el desarrollo económico y las expectativas de parte de los contribuyentes, por lo que debe estar pendiente de redefinir su curso estratégico, teniendo en cuenta que su relación con los contribuyentes debe basarse en un sistema de derechos y obligaciones.

2.1. Definición de administración tributaria

La administración tributaria es la dependencia gubernamental que por mandato legal implementa y hace cumplir las leyes impositivas y está encargada de administrar los impuestos; asimismo, debe registrar contribuyentes, lo cual incluye la detección de la falta de registro y registros falsos; procesar declaraciones juradas, retenciones e información de terceros, lo cual incluye actividades de auditoría; también debe procesar la exigencia de cumplimiento de cobro de deudas, así como manejar quejas y apelaciones administrativas; brindar servicios y asistencia a los contribuyentes; además, debe detectar y perseguir el fraude impositivo.

“La mayoría de los países tiene una sola administración tributaria para los impuestos directos e indirectos, pero todavía hay países con organizaciones aparte que son responsables de cobrar los impuestos directos e indirectos. Muchos países tienen organizaciones separadas para impuestos y aduanas. En algunos países, la administración de aduanas tiene la función de administrar los impuestos indirectos; en otros, esto es tarea de la administración tributaria. Las responsabilidades de los impuestos y las aduanas en otros países son en una sola administración tributaria y aduanera”.⁶

⁶ Van Kommer, Víctor. **Manual de administración tributaria**. Pág. 98.



Asimismo, una parte importante y fundamental de la función de recaudo de la administración tributaria es el cobro exigido de la deuda impositiva, principalmente porque hay una creciente conciencia respecto a la importancia de esta función para la administración tributaria, debido a que el cobro de la deuda impositiva debería considerarse una parte importante e integral del proceso general de la administración tributaria, porque no es una función que pueda ser fácilmente separada de las operaciones centrales.

2.2. Obligaciones de la administración tributaria hacia los contribuyentes

Formalmente se entiende que administrar las leyes impositivas de un país debería servir al interés público; es decir, permitiría al gobierno cumplir con las necesidades de las personas del país al que la administración pública sirve, por lo que para lograr esta misión que tiene a su cargo la administración tributaria, la misma, así como sus empleados deben tener la confianza y la estima del público al que sirven; ante lo cual, la responsabilidad primaria de una la administración tributaria es recaudar la cantidad apropiada de impuestos debidos al gobierno al menor costo posible para el público.

Además, es esencial que una administración tributaria lleve a cabo sus responsabilidades de manera que garantice el mayor grado de confianza pública en la eficiencia, integridad y justicia de dicha administración, por lo que, en algunos casos, una administración tributaria puede también ser responsable de preparar la legislación tributaria, pero, si no es directamente responsable de preparar legislación, debería, al menos, participar en la determinación de la administrabilidad de las disposiciones propuestas por la ley impositiva



con la finalidad que las mismas sean realistas, porque de no serlo no habrá administración tributaria que logre alcanzar esas disposiciones.

Se trata de que la administración tributaria debe ser vista por el público que paga impuestos como una organización que administra responsablemente el sistema impositivo del país a partir de aplicar las leyes impositivas de manera consistente y justa para que los contribuyentes que se encuentran en posición similar sean tratados igualitaria y consistentemente según la ley y que, como resultado, todos los contribuyentes paguen su justa parte.

Los contribuyentes deberían también recibir calidad por el dinero gastado por la administración tributaria en la administración de las leyes tributarias; en otras palabras, la administración tributaria debería operar tan eficientemente como sea posible, por lo que, además de recibir calidad por su dinero, el público esperaría que la administración tributaria y sus empleados estén libres de todo tipo de corrupción, así como de abusos de poder o de intimidación tributaria en contra de los contribuyentes.

La manera más efectiva respecto de costos para recaudar impuestos es a través del cumplimiento voluntario por parte del público de las leyes tributarias; cuantas más actividades de exigencia de cumplimiento sean necesarias, más costosa será la administración del sistema impositivo; para alentar a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades de pago de impuestos de manera voluntaria, es importante que la administración tributaria los asista a través de la asistencia por teléfono, por escrito, personalmente o utilizando herramientas de comunicación electrónica.



Para garantizar esa voluntariedad en el pago de los tributos que la administración tributaria establezca procedimientos para brindar un adecuado servicio a los contribuyentes, con la finalidad de que el contribuyente de que la administración tributaria respeta sus derechos y opera según los principios de integridad y honestidad; sin embargo, para que haya confianza en el sistema impositivo, las personas deben creer que es un sistema justo administrado de manera neutral.

“Es importante para la administración tributaria brindar la combinación adecuada de servicio al cliente y exigencia de cumplimiento justa de las leyes impositivas. Poner demasiado énfasis en recaudar fondos y menos en el servicio al cliente y los derechos de los contribuyentes puede conducir a una falta de seguridad de parte del público en la capacidad de la administración tributaria de manejar sus responsabilidades de manera apropiada. La falta de seguridad en la administración tributaria que administra la ley puede también conducir a reducir los niveles de cumplimiento voluntario”.⁷

De igual manera la administración tributaria debe mantener una campaña informativa permanente en donde establezca por escrito los derechos de los contribuyentes cuando se relacionan con este ente administrativo, lo cual permite brindar una guía clara a los contribuyentes respecto de sus derechos en el tratamiento con la administración tributaria; asimismo, también lo relativo a los estándares éticos y reglas de conducta para los empleados deben establecerse por escrito y cada empleado debería ser entrenado respecto de los derechos de los contribuyentes y de esas reglas de conducta.

⁷ *Ibíd.* Pág. 101.



También resulta gratificante para el contribuyente, saber que existe voluntad de la administración tributaria para tratar con empleados cuyas acciones violan los derechos de los contribuyentes o no cumplen con las reglas de conducta, incluyendo procedimientos administrativos en contra de estos, si no cambian su conducta, aunque no sería mala idea que hubiera una manera de resarcir a los contribuyentes cuyos derechos han sido violados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es un hecho de que los contribuyentes esperan que los empleados de la administración tributaria sean bien entrenados en su área de responsabilidad técnica, con lo cual debieran tener una comprensión general de las operaciones de la administración tributaria para que los problemas de los contribuyentes puedan resolverse sin obligar a los contribuyentes a realizar numerosos contactos; de igual manera, los usuarios esperan que la administración tributaria tenga procedimientos y procesos activos sobre cómo la ley debería aplicarse y cómo los empleados deberían conducirse a sí mismos cuando desempeñan sus tareas, lo cual debieran realizar con profesionalismo.

Otra obligación de la administración tributaria, para con los contribuyentes es que, esta dependencia pública debe prestar apropiada atención al entrenamiento de los empleados para asegurar que exista una fuerza de trabajo técnicamente muy competente y profesional y que, además, respeta los derechos de los contribuyentes; asimismo, es su deber tener un sistema de información de gestión activo para brindar información necesaria para la apropiada toma de decisiones por parte de los funcionarios tributarios para dar respuesta a las consultas de los cuerpos gubernamentales que tienen relación con la responsabilidad tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.



“Se debe tener mucho cuidado al determinar los factores críticos que deberían ser medidos para estimar la efectividad de las operaciones. Las medidas de desempeño sobre las que la administración tributaria se basa serán analizadas por su fuerza de trabajo cuando decidan cómo deben llevar a cabo sus responsabilidades asignadas. Estas medidas de desempeño deberían apoyar la visión de la administración tributaria de una administración justa y consistente con las leyes que tiene que hacer cumplir, pues para administrar las leyes impositivas del país de manera exitosa, se debe mantener un equilibrio cuidadoso entre las diferentes responsabilidades”.⁸

El cumplimiento de estas obligaciones por parte de la administración tributaria es uno de los requisitos, entre otros, para que esta dependencia de recaudación sea eficiente, efectiva, moderna y profesional, lo cual va acompañada de la integridad e imparcialidad de sus funcionarios y empleados, aplicando un estricto código de conducta que promueva los estándares éticos y profesionales, establecer la incompatibilidad del personal para desempeñar actividades de consultoría impositiva, entre otros, lo que permite lograr la confianza de los contribuyentes en la administración tributaria, así como reducir la evasión fiscal por legitimarse la dependencia tributaria ante los contribuyentes.

2.3. Mandato de la administración tributaria

Los mandatos de las administraciones tributarias varían ampliamente, pues, en algunos países, tienen la función de administrar todos los impuestos desde el gobierno central; en

⁸ Castagnola, Horacio. **La administración tributaria**. Pág. 10.



otros, tienen funciones limitadas que se restringen a la administración de los impuestos directos o indirectos; por ejemplo, el posicionamiento de la administración del impuesto al valor agregado difiere de manera significativa entre los países.

“En algunos países de sistema federal, la administración tributaria a nivel federal también tiene la función de recaudar los impuestos locales o estatales para todos los estados o para un número limitado de ellos. En otros países, las administraciones tributarias centrales no tienen la función de recaudar impuestos locales o estatales. En algunos países, los impuestos y aduanas se combinan en una única administración tributaria y de aduanas; en otros, la responsabilidad de administrar impuestos y aduanas recae en organizaciones separadas”.⁹

Es de tener en cuenta que, la combinación de funciones similares en una única organización y la integración de diferentes procesos con características similares y objetivos permiten a la administración tributaria alcanzar sus objetivos de manera efectiva en una forma más eficiente respecto de los costos y brindar mejores servicios a los contribuyentes, por la concentración de los servicios, pero también por la desconcentración de las oficinas tributarias en todo el país.

Es por eso que la administración tributaria como las empresas privadas y organizaciones de la sociedad civil, tienen una actividad principal, siendo la actividad principal tributaria garantizar el cumplimiento de la legislación y obligaciones tributarias, por lo que tiene como

⁹ *Ibíd.* Pág. 11.



actividades principales la identificación y registro de contribuyentes y administración de declaraciones juradas, entre las que se incluyen el cálculo de la obligación impositiva de los contribuyentes y el cobro voluntario o coactivo de impuestos.

En términos simples, la misión o razón de ser de la administración tributaria, es gestionar la recaudación de los tributos, facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con respeto a sus derechos, para lo cual establece objetivos estratégicos y operativos para luchar contra el fraude fiscal; además, contribuye a las metas recaudatorias anuales establecidas por el organismo Ejecutivo, para lo cual es indispensable que se fortalezcan las capacidades de sus recursos humanos y de los soportes tecnológicos, para lograr cumplir con esa misión tributaria.

2.4. La administración tributaria como soporte de una tributación viable

La administración tributaria es un organismo que debe estar en condiciones de administrar las reformas que requiera el sistema tributario, tanto por la evolución de la tecnología como de las actividades económicas que se presentan de manera constante a nivel mundial; es decir que, el contexto en el que gestiona la administración tributaria evidencia notables diferencias en las características de los responsables de la gestión de los tributos y los contribuyentes que operan en el mismo, por lo que las capacidades de esta dependencia recaudadora de tributos deben estar en condiciones de responder a esas exigencias.

“El concepto central es que la administración tributaria moderna es, en esencia, un enorme sistema de información que opera el marco normativo de la ley de procedimiento. En este



marco, la información, la ley y la capacidad de análisis que tengan los funcionarios y empleados son el soporte de toda la organización y de su adecuado funcionamiento. En las últimas décadas el cambio tecnológico modificó sustancialmente el funcionamiento de los procesos centrales de la administración; es decir, los procedimientos de recaudación y cobranza, las estrategias y técnicas de fiscalización y la ampliación progresiva en la capacidad de brindar servicios al contribuyente”.¹⁰

Se tiene en cuenta que la necesidad de contar con instrumentos adecuados para que la administración tributaria regule sus actividades de servicio y de control con la lógica de análisis de riesgo, puesto que este proceso de adecuación al entorno económico y tecnológico no puede ser sustentable sin personal calificado en el manejo de los sistemas de información que deben funcionar óptimamente para posibilitar información de calidad y oportuna disponible en todos los estratos de la organización y sean funcionales al servicio y facilitación de los contribuyentes.

Por ejemplo, la digitalización de la economía, el avance de medios de pago anónimos por medio de cadenas de bloques sin regulación estatal, entre otros elementos virtuales de la economía son desafíos crecientes, ante lo cual el diseño organizacional de la administración tributaria deberá progresivamente acompañar los cambios que se requieran para enfrentar esos procesos, especialmente porque de no hacerlo, se tendrá una fuente permanente de evasión fiscal, en perjuicio de las recaudaciones tributarias del Estado y de los recursos que debiera disponer para cumplir con sus funciones públicas.

¹⁰ *Ibíd.* Pág. 12.



A su vez, la supervisión de las actividades de la administración tributaria, no debería limitarse a verificar el cumplimiento de los planes operativos anuales, sino, diseñar mecanismos de revisión y asesoramiento sobre su funcionamiento que posibiliten una más amplia y fluida interacción con las amenazas externas a las funciones y atribuciones tributarias, por lo que la política tributaria no debe ser establecida para un período de gobierno en particular sino como una política de Estado con la finalidad de implementar y administrar las políticas tributarias de los distintos gobiernos a través del tiempo.

“La administración tributaria no debiese ser vista por la sociedad como un instrumento político de un determinado gobierno sino como un gestor neutral y objetivo que aplica y administra el sistema tributario que, naturalmente, está integrado por normas implementadas sucesivamente por distintos gobiernos. A su vez, hay ejemplos, cada vez más infrecuentes, donde cambios en las autoridades políticas de un país han generado numerosas modificaciones en las jefaturas de niveles intermedios o aún iniciales de la carrera. El desconocimiento de la carrera administrativa produce, por lo general, un debilitamiento en las capacidades de gestión de la organización tributaria”.¹¹

Es por eso que, cuando se habla de capacidades el primer aspecto a considerar será evaluar si las mismas son acordes con las características del entorno en que la administración tributaria actúa; pues, resulta imprescindible contar con un diagnóstico, lo más preciso y detallado posible, de las condiciones económicas, sociales y culturales que determinarán significativamente los grados de libertad y posibilidades de éxito de la

¹¹ Vieiro, Diego. **El desafío de las administraciones tributarias frente a las criptomonedas**. Pág. 16.



administración tributaria; a su vez se requiere un conocimiento detallado de la composición y características de todo el universo administrativo que significan las distintas unidades que componen el órgano de recaudación tributaria.

“Hace ya muchas décadas que los administradores tributarios han aprendido que la gestión de un sistema tributario no es un ejercicio en abstracto sino que tiene como elemento condicionante el ser un sistema abierto que requiere un adecuado conocimiento del contexto y contar, por lo tanto, con las capacidades para adaptarse al mismo. Algunos de los elementos relevantes a considerar son los niveles de incumplimiento, morosidad o evasión y un sinnúmero de datos económicos y sociales que permitan diseñar estrategias acordes con la realidad de la sociedad en que la administración tributaria se desempeña”.¹²

Se trata de establecer que la administración tributaria para operar razonablemente debe retroalimentarse con la multiplicidad de datos que la realidad le ofrece como señales indispensables para ajustar su accionar, puesto que solo la dependencia tributaria es un sistema de información que debe alimentar las innumerables decisiones de servicio y de control que se realizan cotidianamente.

Por ejemplo, se debe tener en cuenta que los grandes contribuyentes, más allá de su inscripción tributaria, implican los mayores desafíos técnicos, de control y de exigencias de servicio tanto por la diversidad como por la dinámica de sus operaciones, puesto que los mismos cuentan con asesoramiento tributario y legal altamente capacitado y porque

¹² *Ibíd.* Pág. 17.



también la complejidad de sus operaciones, muchas de las cuales son a nivel internacional, requieren que los funcionarios tributarios sepan de temas de fiscalidad internacional, de instrumentos financieros sofisticados y estar en condiciones de debatir sólidamente en caso de conflictos interpretativos en los ámbitos correspondientes.

En el otro extremo de la realidad económica la administración debe gestionar a millones de pequeños contribuyentes con un régimen simplificado que no han logrado o no han querido estar en la formalidad fiscal, lo cual determina que este universo de contribuyentes requiere significativos recursos financieros, humanos y técnicos por parte de la administración tributaria que no son acordes con su potencial recaudatorio.

Asimismo, dada la magnitud de obligaciones que tiene a su cargo la administración tributaria, esta debe contar con los elementos necesarios para cumplirlas adecuadamente, por lo que se debe asumir que cuenta con el apoyo de las máximas autoridades políticas como base esencial de su accionar, para garantizar su autonomía funcional, así como tener personal formación profesional necesaria, al que se le respeta la carrera administrativa y capacidades tecnológicas que le permitan administrar fluidamente las obligaciones a su cargo.

Teniendo en cuenta que el tema que se aborda en este apartado es lo relativo al papel de la administración tributaria como soporte de una tributación viable, es de recordar que la recaudación y cobranza son los procesos que forman el aspecto central de la actividad de un ente recaudador, por lo que resulta muy importante el abandono, casi universal, del soporte papel y el establecimiento del soporte a través de medios digitales.



Es de recordar que en un primero momento se tuvo el apoyo del sistema bancario para que este tuviera un importante papel presencial en la recaudación tributaria, hasta el cambio cualitativo que significó el que se hagan las presentaciones y pagos por internet, puesto que resulta evidente que la transformación de los medios de vinculación ha tenido una fuerte repercusión en los tiempos de proceso para la toma de decisiones, puesto que, ahora se establecen relaciones prácticamente en tiempo real, lo cual hace más evidente situaciones de incumplimiento.

Se trata de que ahora, debido al uso de soportes y plataformas digitales, se tienen nuevos medios de comunicación que facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las oportunidades de brindar mejores servicios a los administrados; asimismo, el cobro oportuno de la deuda informada o determinada es otro de los beneficios que presenta el nuevo escenario tecnológico, por lo que lo relevante seguirá siendo la definición de estrategias que permitan establecer con claridad las prioridades y el uso eficiente de la información disponible para actuar oportunamente ante el incumplimiento, aunque preservando el debido proceso.

Es por eso que resulta fundamental la función de control que la administración tributaria ha logrado a partir de digitalizar y virtualizar los procesos tributarios, lo cual se evidencia con el uso de la factura electrónica, en donde los detalles de la misma le llegan casi en tiempo real tanto al ente recaudador tributario como al usuario, lo que permite un cruce de información entre el emisor de la factura, el ente encargado de la tributación y el usuario, lo cual puede reducir o impedir que se extiendan facturas falsas o será más fácil su detección y persecución que cuando eran facturas físicas.



“El control de veracidad de lo autodeclarado por los contribuyentes es una función esencial para cualquier administración tributaria. Dicho en forma simple: la autodeclaración de las obligaciones por parte de los sujetos obligados es la manifestación más irrefutable de la incapacidad que tienen los fiscos de conocer con absoluta certeza la realidad de las operaciones y patrimonios de los contribuyentes. A partir de reconocer esta limitación, las administraciones tributarias deben diseñar estrategias de control que generen en los sujetos obligados la percepción del riesgo suficiente para inducirlos a cumplir cabalmente con sus impuestos”.¹³

Este avance en los procesos de virtualización de las operaciones tributarias y el reconocimiento de las limitaciones que todavía tienen las administraciones tributarias, han permitido poner en el centro de la agenda fiscal el reconocimiento del incumplimiento fiscal como la consecuencia de un amplio conjunto de causas que no se limitan a un análisis probabilístico de costos y beneficios esperados, sino que también debe tenerse en cuenta que la educación tributaria, la inestabilidad económica y los niveles nominales de imposición, entre otros influyen en las conductas evasivas.

Por eso es que se ha entendido que la digitalización de las administraciones tributarias es un medio, si se la utiliza inteligentemente, para abordar la gestión de los tributos con aproximaciones más integrales, en donde cada una de estas actividades sea parte de un todo integrado que, analizado con los instrumentos que brindan las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, permitan evaluar al contribuyente como sujeto único

¹³ *Ibíd.* Pág. 19.

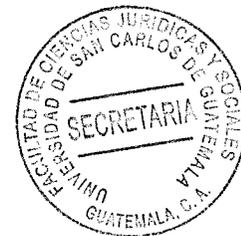


evaluable a través de modelos de análisis de riesgo; esta valoración debe ser el criterio objetivo con el cual la administración tributaria regula sus actividades y vinculaciones con el contribuyente.

Al disponer de información sobre el universo global de responsables y, a su vez, que el mismo puede ser segmentado en subuniversos relativamente homogéneos, las tecnologías utilizadas por las administraciones tributarias permiten medir conductas de sujetos obligados tributariamente, por lo que al conocer los contribuyentes que la autoridad tributaria les da seguimiento, tenderán a asumir conductas valoradas como deseables por parte del fisco.

Este capítulo se orientó a describir lo que es la administración tributaria, la actividad principal de la misma, sus obligaciones para con los contribuyentes, el mandato legal de esta administración y su papel como soporte de una tributación viable, con lo cual se expusieron los motivos que llevaron a cambiar la forma en que se encontraba regulada la dependencia de recaudación tributaria hacia la una Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, lo cual fue producto de la política tributaria impulsada en ese tiempo, por lo que se expondrá lo que esa política significa para el Estado y la población en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO III



3. La política tributaria

En el tercer capítulo se definirá lo que significa la política tributaria, los elementos que la conforman, el carácter de hecho nacional de los impuestos, el impacto económico de la tributación, los instrumentos tributarios, las tendencias adicionales en el uso instrumental de tributación, así como las características de los sistemas y los instrumentos tributarios que les hacen ser un tema fundamental para los estados.

Por lo que, para comenzar, se debe entender que el mantenimiento y el funcionamiento el aparato estatal exige el uso de recursos financieros, especialmente cuando se expande el aparato estatal a partir de la especialización de sus dependencias, así como por el surgimiento de nuevas necesidades que deben ser atendidas por entes estatales específicos, así será el incremento del gasto fiscal, lo cual lleva a una creciente presión para aumentar los ingresos.

3.1. Definición de política tributaria

La política tributaria se inspira en el principio de que los impuestos deben ser distribuidos con arreglo a la capacidad de pago de cada ciudadano, aunque el razonamiento que condujo a la aceptación del principio de la capacidad de pago suponía confusamente que, si los más ricos soportaban mayores impuestos, el impuesto llegaba a ser algo más neutral; aun así, el principio de la capacidad de pago se ha elevado a la categoría de



postulado de la justicia social, lo que ha determinado que los objetivos fiscales y presupuestarios del impuesto estén en segundo plano, por lo que la política tributaria debe estar de acuerdo con los dictados de la justicia social.

Por eso es que el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago", por lo que este principio tributario debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema tributario justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos y, a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados mínimos vitales y también debe contemplarse la exclusión del gravamen a los gastos necesarios para poder producir la renta.

"La mecánica fiscal se convierte en instrumento para intervenir mejor la vida del mercado. El impuesto óptimo es aquel impuesto que, prescindiendo de cualquier deseo de neutralidad, con mayor movimiento violento desvía la producción y el consumo de los caminos por los que habrían andado bajo un sistema de mercado libre. La justicia social



que se pretende implantar a través del principio de la capacidad de pago, es la **igualación económica** de todos los ciudadanos”.¹⁴

Es decir, que mientras un país mantenga la menor diferencia de ingresos y riquezas, por pequeña que sea, cabe insistir por la **igualación económica** de los ciudadanos, por lo que el principio de capacidad de pago, cuando se lleva hasta sus últimas consecuencias, exige llegar a la igualdad de ingresos y riquezas, mediante la confiscación de cualquier ingreso o riqueza superior al mínimo que disponga el más pobre de los ciudadanos; sin embargo, el establecimiento de un sistema tributario justo y eficiente no es simple, en particular en los países en desarrollo.

“En estos países, el sistema tributario ideal sería recaudar los ingresos esenciales sin un excesivo endeudamiento público, y hacerlo sin desalentar la actividad económica y sin desviarse demasiado de los sistemas tributarios de otros países. En los países en desarrollo, la implantación de sistemas tributarios eficientes presenta enormes problemas. En primer lugar, en estos países la mayor parte de los trabajadores están empleados en la agricultura o en pequeñas empresas informales. Como raramente perciben salarios fijos y regulares, sus ingresos fluctúan, y muchos de ellos se pagan en efectivo, sin contabilizarse. Por lo tanto, resulta difícil calcular la base de un impuesto sobre la renta”.¹⁵

Asimismo es un hecho que en estos países en desarrollo, Guatemala incluida, los trabajadores en general no gastan sus ingresos en grandes establecimientos que

¹⁴ González, Darío. **La política tributaria**. Pág. 9.

¹⁵ **Ibíd.** Pág. 10.



mantienen registros exactos de las ventas y los inventarios, por lo que los medios modernos de recaudación de ingresos desempeñan un papel menos importante en estas economías, excluyendo virtualmente la posibilidad de que el gobierno logre elevados niveles de ingresos tributarios.

Asimismo, es difícil crear una administración tributaria eficiente sin contar con un personal bien educado y bien capacitado, cuando falta dinero para pagar salarios adecuados a los funcionarios encargados de la recaudación tributaria y para informatizar las operaciones y cuando la capacidad de los contribuyentes para llevar sus cuentas es limitada; como resultado de estas limitaciones, con frecuencia los gobiernos siguen el camino de la menor resistencia, implantando sistemas tributarios que les permiten explotar las opciones disponibles en vez de establecer sistemas tributarios racionales, modernos y eficientes.

3.2. Elementos de la política tributaria

Como elementos determinantes de la política tributaria, se debe tener en cuenta el monto total de los ingresos tributarios a recaudarse y la distribución de la carga impositiva entre los contribuyentes, puesto que debe partirse del supuesto de que los sistemas tributarios se construyen para generar flujos estables de ingresos tributarios, lo cual requiere una combinación apropiada de diferentes impuestos con bases tributarias bien definidas y tasas impositivas bien seleccionadas.

Es decir, se debe tener en cuenta que un sistema tributario basado en el principio de capacidad de pago requiere un tratamiento similar para los contribuyentes colocados de



manera similar y el logro de una asignación deseada de la carga impositiva sobre los contribuyentes de acuerdo a sus ingresos, puesto que los impuestos afectan las decisiones de ahorro de los hogares, suministran mano de obra e invierten en capital humano y las decisiones de las empresas y los inversionistas de invertir, producir y crear puestos de trabajo; por lo que los sistemas tributarios eficientes y competitivos requieren un mínimo de distorsiones que afecten el trabajo, los ahorros y las inversiones.

“Los sistemas tributarios efectivos también requieren un equilibrio apropiado de las bases tributarias y las tasa impositivas por lo que, generalmente, los impuestos con una base tributaria amplia y tasa impositivas bajas son mejores que los impuestos con bases pequeñas y tasas altas. El uso de incentivos tributarios para influenciar el comportamiento de los contribuyentes para ciertos propósitos puede ser inevitable por motivos políticos; sin embargo, estos tipos de incentivos no siempre son efectivos, podrían aumentar la sensibilidad del sistema tributario para el uso indebido y fraude y por lo tanto deben limitarse a un mínimo absoluto”.¹⁶

Esto se aplica en particular a tasa impositivas sobre los ingresos, especialmente en forma de salario, donde los sistemas tributarios incluyen todo tipo de exenciones diferentes y normas especiales, incluyendo subsidios personales o estándar, créditos tributarios básicos, créditos tributarios para ingresos bajos, personas solteras, matrimonios con niños, padres solteros con niños, trabajadores, división de sistemas para parejas casadas, deducciones por contribuciones de seguro social, ahorro de pensiones y los pagos de

¹⁶ *Ibíd.* Pág. 11.

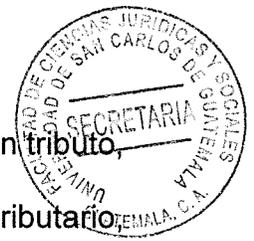


hipoteca; también existen diferencias significativas en el número y la extensión de los tramos de impuestos y la amplitud del sistema tributario.

La inserción de tipos de regímenes, excepciones y reglas especiales se debe a la percepción de los políticos y legisladores de que son capaces de diseñar sistemas tributarios que distribuyan la carga impositiva de acuerdo con sus preferencias políticas; sin embargo, uno de los aspectos más complicados de la política tributaria es la distribución de la carga impositiva.

Los investigadores de incidencia tributaria han clasificado los efectos distributivos de los impuestos en grupos en donde pueden ocurrir cambios de incidencia tributaria; estos grupos incluyen los consumidores frente a los productores, trabajo frente capital o agrupar por ingresos anuales o toda la vida, agrupación por diferencias regionales o internacionales y, por último, investigar efectos intergeneracionales; sin embargo, los cambios de incidencia tributaria de un contribuyente a otro y de grupos de contribuyentes a otro prohíbe en gran medida el logro de los objetivos precisos de distribución.

Se sabe muy poco acerca de la incidencia efectiva de la mayoría de los impuestos, por lo tanto, muchos consejeros de política siguen basándose en hipótesis de incidencia que ignoran probables cambios indeseables de incidencias tributarias de los contribuyentes que estaban destinados a soportar la carga hacia los contribuyentes que no estaban destinados a soportar la carga o bien, que esta carga tributaria siempre se le traslada al consumidor final, que supuestamente es el fundamento para establecer estos impuestos o para dejar de aplicarlos.



En esencia, la política tributaria se orienta a explicar lo que se debe gravar con un tributo, la manera de cómo se debe grabar, los objetivos que debe procurar el sistema tributario así como aspectos relacionados con la estructura que debe tener el sistema fiscal para financiar las políticas tributarias y sus efectos sobre la economía teniendo en cuenta las diferentes competencias dentro y fuera del país; la manera de administrar los tributos, el grado de aceptación por la ciudadanía del sistema tributario y la manera como se gravan las distintas fuentes y usos de la renta.

Una vez considerado el marco económico general y la configuración deseada en materia de gasto público, el análisis y diseño de los ingresos públicos entraña, además, la consideración de las relaciones entre múltiples elementos tales como las fuentes de renta, sus usos; la acumulación de la renta y su transferencia y los distintos mecanismos formales de organización de la actividad económica.

Dentro de este esquema, la imposición directa y, en particular, la que recae sobre la renta personal desempeña un papel central en el diseño de los sistemas fiscales, en la medida en que dicha renta constituye tradicionalmente el indicador más completo de la capacidad de pago de los individuos, lo que resulta esencial en términos de equidad y en que es uno de los principales factores determinantes de las decisiones de carácter económico más relevantes por su relación con la oferta de trabajo, el ahorro, el consumo e inversión.

Por esta razón, el diseño del impuesto sobre la renta personal se encuentra en el centro de la reflexión sobre la imposición óptima en la transformación de los sistemas fiscales que permita corregir los múltiples fallos observados fruto de la configuración de los mismos



en un difícil equilibrio entre las guías teóricas proporcionadas por los principios impositivos y las exigencias prácticas de la realidad económica, lo cual ha dado como resultado la existencia de multiplicidad de figuras tributarias, la duplicidad de gravámenes sobre las distintas manifestaciones de la capacidad de pago y la complejidad del sistema tributario.

“Por otra, las rentas del capital, intereses, dividendos y ganancias del capital, son las que han recibido un tratamiento fiscal más claramente favorable con tasas reducidas; exenciones; modelos duales o semiduales en relación con las rentas del trabajo. Respecto a este último punto su especial tratamiento estaría justificado, además de por el objetivo de no distorsionar las decisiones de ahorro e inversión, por la mayor elasticidad de su oferta gracias a la movilidad en su localización, de cara a minimizar el denominado exceso de gravamen, objetivo que constituye la base de la teoría de la imposición óptima”.¹⁷

Pese a todo lo anterior, el gravamen de las rentas del capital resulta esencial desde el punto de vista de la equidad, la minimización de las vías de elusión fiscal y la percepción social del sistema fiscal como una construcción justa en el reparto de las cargas, sin la cual es más difícil la sostenibilidad de un estado; no se puede obviar que se trata de la fuente de renta que se concentra en los contribuyentes con niveles de renta elevados y con mayor capacidad de influencia política en la determinación de la política fiscal.

Un aspecto esencial sería preservar la neutralidad fiscal en la elección de las distintas opciones jurídicas para el desempeño de la actividad y la percepción de los rendimientos,

¹⁷ Díaz de Sarral de Miguez, Santiago. **Política tributaria**. Pág. 16.



para ello, los tipos aplicables deberían modularse, de forma que exista homogeneidad en el gravamen de las rentas; así la estructura tributaria no alteraría la decisión entre percibir las rentas como rentas o salarios, dado que la renta neta de impuesto sería la misma en todos los casos.

Asimismo, es de considerar que una solución alternativa podría pasar por establecer una tarifa única para trabajo, capital y actividades económicas en el impuesto sobre la renta personal y modular los tipos aplicables a las rentas del capital en la medida en que hayan sido gravados previamente por el impuesto de sociedades, eliminando así la doble tributación como se ha implementado en las reformas tributarias en Guatemala.

3.3. Los impuestos como hecho nacional

Los impuestos son un hecho nacional, puesto que no pueden ser hechos internacionales debido a que no existe ninguna ley de impuesto global supranacional para regular las inversiones y las transacciones transfronterizas; como consecuencia, tampoco hay una administración tributaria internacional o un tribunal tributario internacional, por lo que todos los impuestos se gravan en su legislación tributaria nacional; asimismo, cuando surgieron los impuestos en los estados modernos, las estructuras básicas de la legislación tributaria en muchos países fueron diseñadas para economías con limitadas dimensiones internacionales.

Debe tenerse en cuenta que: “La globalización y la integración de los mercados internacionales requiere de un cambio en el diseño de la política tributaria y toda la



atención en los aspectos internacionales de la política tributaria. Esto se aplica específicamente a las economías abiertas pequeñas. La naturaleza de una política tributaria óptima depende críticamente en que si la economía es abierta o cerrada. Nunca se han aplicado propuestas para introducir impuestos globales sobre todo en el comercio de divisas a través de las fronteras, administrado por la Organización de las Naciones Unidas o cualquier otro organismo multilateral".¹⁸

La idea de un impuesto internacional, fue resucitada después de la crisis financiera y económica internacional del año 2008, con la finalidad de reducir el comportamiento de riesgo por parte de los bancos; el propósito de este impuesto sería crear un fondo para ayudar a los bancos en crisis futuras; asimismo, se ha planteado, que los países deben aprobar impuestos bancarios de aplicación internacional basados en el riesgo sistémico del banco y el otro en las ganancias y la remuneración de un banco, para impedir riesgos excesivos por parte de los bancos y cubrir los costos de futuras crisis financieras, temas que será muy difícil implementar pero que constantemente surgen en la agenda mundial.

3.4. El impacto económico de la tributación

El diseño y la aplicación de impuestos tienen un impacto en la evolución económica y el crecimiento, puesto que las decisiones de los hogares de ahorrar, gastar, suministrar mano de obra, crear familias, criar a hijos e invertir en la educación se ven afectadas por los impuestos así como también se ven afectadas las decisiones tomadas por los empresarios

¹⁸ Tanzi, Vito. **La política tributaria**. Pág. 25.



e inversionistas para establecer negocios, producir, prestar servicios, crear empleos, invertir, investigar, innovar y utilizar servicios financieros; asimismo, el impacto de los impuestos a veces puede ser inesperado; sin embargo, generalmente, el impacto es intencional y está previsto.

“En términos amplios, los cuatro propósitos de la tributación incluyen la recaudación de fondos para la provisión de bienes públicos, porque la única forma para que estos denominados bienes públicos sean proporcionados es a través de o por el gobierno de turno; el ajuste de la distribución de los ingresos y la riqueza: por la imposición de ciertos impuestos el gobierno puede afectar directamente la distribución de ingresos y la riqueza. Esto es especialmente cierto para los impuestos a la renta, incluso en formas no progresivas, requieren por lo general que los contribuyentes ricos contribuyan más que las personas pobres”.¹⁹

Como se aprecia a partir de lo citado, el resultado de la introducción de un impuesto a la renta por sí solo ya será una redistribución de los ingresos, lo cual contribuye a la estabilización del proceso económico; por eso es que, en la mayoría de los casos, los presupuestos de los gobiernos funcionan como un estabilizador automático en caso de fluctuaciones económicas.

En períodos de menor crecimiento económico y mayores tasas de desempleo, los gastos de los gobiernos tenderán a aumentar automáticamente, mientras que los ingresos

¹⁹ *Ibíd.* Pág. 26.



estatales tienden a bajar, a veces incluso más que proporcionalmente; los impuestos también pueden utilizarse para dirigir el comportamiento de las personas; por ejemplo, en los países desarrollados, a menudo se utilizan impuestos específicos para estimular el consumo de bienes con externalidades positivas y reducir el consumo de bienes con externalidades negativas; también se pueden utilizar impuestos para estimular ciertos tipos de actividades económicas que se consideran beneficiosas para la sociedad.

Los sistemas de tributación son de dos tipos, uno en donde los impuestos tienden a restringir o eliminar radicalmente la producción de determinados bienes y el segundo en donde los impuestos confiscan una parte de la riqueza de los contribuyentes o de los ingresos obtenidos por ellos; el primer impuesto influye indirectamente sobre el consumo; el segundo, se logra mediante el establecimiento de contribuciones especiales; liberando a ciertos bienes de impuestos o gravando aquellos bienes que los consumidores hubieran preferido de no concurrir la discriminación fiscal.

De igual manera, siempre en relación con el segundo impuesto, cuando se trata de aranceles, la liberación esos bienes del pago de impuestos, actúa como autentico mecanismo intervencionista, puesto que el arancel deja de aplicarse al producto nacional para gravar exclusivamente al producto importado; es decir, el país recurre a la discriminación tributaria para reordenar la producción nacional, privilegiando la producción de un producto dentro del país frente a la producción de otro producto producido fuera del país, imponiendo un impuesto mayor al segundo producto que al primer producto, aunque se vea afectada la calidad del producto al que pueden acceder las personas, puesto que la política está fundamentada en un discurso proteccionista.



3.5. Instrumentos tributarios

Para las autoridades tributarias, estar involucradas desde el inicio, en todas las discusiones relacionadas con la política tributaria debiera ser una obligación, debido a que son plenamente responsables de la implementación de cualquier ley tributaria, tomando en cuenta principalmente que los para políticos, todas las decisiones sobre tributación les obliga a elegir entre equidad y otras consideraciones instrumentales de distribución o más generales, por un lado y por otro lado, procedimientos o procesos de simplificación, resultando en costos más bajos.

“Desde finales del Siglo XIX, los políticos son conscientes de que la política tributaria no es sólo la voluntad política de imponer y aumentar los impuestos, sino que también proporciona una herramienta importante en la distribución de ingresos y riqueza. La llegada del sufragio universal que fue aceptado en los países occidentales después de la Primera Guerra Mundial, hizo evidente la influencia de la fuerza de trabajo y sus representantes en el Congreso o Parlamento, aunque muchas de sus decisiones tributarias estén en conflicto con los principios de equidad y justicia tributaria”.²⁰

La equidad tributaria y en particular una distribución justa de la carga tributaria, se convirtió en una cuestión política; de igual manera, la introducción de los impuestos al salario como un impuesto de retención también allanó el camino para utilizar la legislación tributaria para cumplir con otras promesas políticas, tales como las deducciones para la educación

²⁰ *Ibíd.* Pág. 29.



y las contribuciones a sindicatos y partidos políticos; deducciones para la atención de la salud y los costos de salud extraordinaria; distribución de ingresos y riqueza; correcciones de inflación y deducción para los sistemas de pensiones, entre otras promesas.

A menudo se utilizan como bases tributarias distintas para un sistema tributario de base amplia los ingresos, consumo y la riqueza neta. Las bases de impuestos a la renta y el consumo generalmente son muy amplias debido a que se basan en flujos de ingresos y consumo, considerando que la riqueza neta se basa en activos como propiedad, acciones, inversiones, entre otros.

“La principal diferencia entre las bases de los impuestos radica en dos aspectos. En primer lugar, el consumo a menudo se grava sobre una base de bienes y servicios, mientras que los ingresos generalmente se gravan a título personal; los sistemas tributarios de ingresos son sistemas mucho más adecuados por tener en cuenta las circunstancias personales de los contribuyentes individuales, que es mucho más difícil de obtener con un impuesto basado en bienes y servicios. En segundo lugar, en contraste con los impuestos al consumo, los impuestos a la renta por lo general gravan dos veces al ahorro, lo cual claramente es una fuente de distorsiones económicas”.²¹

Como se aprecia de acuerdo con el autor citado, los impuestos sobre la renta y los impuestos al consumo garantizarían que los ahorros sean gravados, para el consumo, al momento de consumir el ahorro y para los impuestos a la renta, sobre al ahorro que se

²¹ Benitez, José. **Impuestos a la riqueza o al patrimonio de las personas físicas**. Pág. 26.



pueda realizar después de que el impuesto sea pagado; adicionalmente, sobre los ahorros sin deducciones existe un segundo gravamen sobre los rendimientos del ahorro.

La principal ventaja del consumo como una base tributaria es que los ahorros no son gravados dos veces; aunque la principal desventaja del consumo como la base tributaria es que las formas más comunes de los impuestos de consumo son los impuestos reales, lo cual tiende a descartar el consumo como la única fuente de ingresos tributarios, debido a consideraciones de equidad, por lo que la forma más común de un impuesto al consumo de base amplia es el impuesto de valor agregado, habiendo muchas razones para que un país tenga una serie de impuestos sobre el consumo, con un gran papel para el impuesto de valor agregado.

En muchos países, los impuestos gravan en un número seleccionado de mercancías, generalmente en combustible, tabaco y bebidas alcohólicas; siendo que la mayor parte de estos impuestos específicos se introdujeron inicialmente en el Siglo XIX a partir de que estos bienes fueron fáciles de gravar; pero, poco a poco, el énfasis cambió a un impuesto más general al consumo, con tasas más bajas; no obstante, los impuestos al consumo específico siguen siendo un instrumento tributario importante para muchos gobiernos.

3.6. Tendencias adicionales en el uso instrumental de la tributación

Las bases impositivas clásicas están siendo continuamente modificadas y adaptadas para resolver nuevos retos en la sociedad; por ejemplo, en la actualidad, el medio ambiente es un tema candente en la agenda internacional, en consecuencia, existe un creciente interés



en los impuestos ambientales, puesto que estos pueden aumentar los incentivos para que la industria adopte métodos de producción más limpios y haya mayor eficiencia ecológica, esperando con ello que el uso de los recursos sean optimizados y se reduzca la contaminación al aumentar los impuestos al uso de energía y materiales no renovables.

Sin embargo, las objeciones a los impuestos medioambientales se relacionan con las dificultades en su aplicación, pues sus críticos consideran que es difícil de medir el costo ambiental real de la actividad económica a fin de establecer una tasa impositiva precisa; también consideran que no hay beneficio ambiental cuando la carga impositiva se transfiere al consumidor final debido a precios inflexibles; los efectos de los impuestos que representan sólo una pequeña parte de los costos totales; y, quizá el más importante, es que los impuestos podrían legitimar los daños al medioambiente por parte de personas que están dispuestas y pueden pagar el precio:

La aplicación exitosa de los impuestos medioambientales dependerá de la capacidad de los gobiernos para redistribuir los ingresos de los impuestos ambientales mediante la reducción de los impuestos sobre la mano de obra y el capital o invertir los ingresos tributarios adicionales para mejorar el medioambiente; sin embargo, también debe tenerse en cuenta que los impuestos relacionados con el medioambiente pueden tener un impacto negativo sobre la competitividad de algunos sectores, como las industrias intensivas en energía o aquellas orientadas hacia la exportación.

De igual manera, como parte de las políticas fiscales, los gobiernos tienden a conceder exenciones, pero ello reduce la eficacia medioambiental y también la eficiencia de los



impuestos; asimismo, los impuestos relacionados con el medioambiente, sobre todo los de energía, pueden tener un impacto directo regresivo en la distribución de los ingresos de los hogares, puesto que, un hogar menos rico, gasta una mayor proporción de sus ingresos en petróleo, gas y electricidad que sus vecinos mejor económicamente; de modo que un impuesto que aumenta el precio de la energía doméstica golpearía más duramente a las familias más pobres.

3.7. Características de los sistemas y los instrumentos tributarios

Como se ha visto en el contenido de lo expuesto en los apartados anteriores, la política tributaria se orienta hacia la formulación de una serie de características deseables para una estructura tributaria; sin embargo, como estas características suelen ser excluyentes, entre sí, a menudo se utiliza una combinación de impuestos para encontrar un buen equilibrio entre estos objetivos para todo el sistema tributario, a partir de que se trata de garantizar que los impuestos distorsionen el comportamiento de los agentes económicos lo menos posible.

Algunos impuestos, principalmente impuestos sobre la renta, tienen la consecuencia de que distorsionan los precios relativos de consumo en el presente y en el futuro, lo cual influye en el comportamiento de las personas, puesto que tienden a tener un comportamiento distorsionado, lo cual trae como consecuencias ineficiencias en la producción afectando a los consumidores, puesto que, los productores tienden a trasladar los costos impositivos a los consumidores o a dejar de producir o utilizar productos de mala calidad, con tal de recuperar la renta perdida por el impuesto sobre la renta.

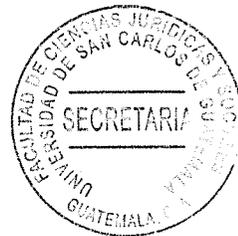


Ante estas realidades de los efectos de los impuestos, los sistemas tributarios requieren de cierta flexibilidad, en el sentido de que los impuestos deben ser fácilmente adaptables a los cambios si las circunstancias internas o externas requieren tales cambios; asimismo, la política tributaria debe tener claridad en exponer el objeto de los impuestos, cuál debe ser el objeto de la tributación y quien va a recibir los ingresos, lo cual requiere de un sistema tributario transparente.

De igual manera una estructura tributaria debe ser fácil de entender por parte de los contribuyentes, por lo que debe evitarse la introducción de complicaciones innecesarias, asimismo, las definiciones deben ser simples, claras y comprensibles; de igual manera, el sistema tributario no debe discriminar entre los contribuyentes que están en una situación similar, lo que se conoce como equidad horizontal; mientras que la equidad vertical indica que los casos que no son similares no deben ser tratados de la misma manera, por lo que la política tributaria requiere dedicación profesional, para lograr un balance tributario sin dejar de lado el desarrollo social.

En este capítulo se definió lo que significa la política tributaria, los elementos que la conforman, el carácter de hecho nacional de los impuestos, el impacto económico de la tributación, los instrumentos tributarios, las tendencias adicionales en el uso instrumental de tributación, así como las características de los sistemas y los instrumentos tributarios que les hacen ser un tema fundamental para los estados, con lo cual, junto con lo expuesto en los primeros dos capítulos, se podrá establecer los efectos de la organización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal.

CAPÍTULO IV



4. Efectos de la reorganización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal

En este capítulo final, se describirán lo que son las exenciones fiscales, las exenciones que existen en Guatemala, la importancia de los centros de llamadas o *call center* en el país, así como los efectos sobre la organización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal que han utilizado este tipo de empresas para expandirse en el país, generando rentas, pero también fuentes de empleo para los guatemaltecos.

4.1. Las exenciones fiscales

La exención tributaria es uno de los elementos que podríamos calificar de esenciales en la estructura del tributo; tal calificación se justifica si se tiene en cuenta que es un instituto jurídico que afecta los efectos de la norma de imposición, en la medida en que impide, precisamente, que esos efectos se desplieguen tal y como estaban previstos; de este hecho, el efecto especial de exoneración, deriva no sólo la importancia que la exención tiene en la estructura tributaria y su sometimiento al principio de reserva de ley específica que la Constitución Política de Guatemala consagra en el Artículo 239 en el que establece que corresponde al Congreso de la República de Guatemala, determinar las exenciones.

“Esta importancia que la exención tributaria tiene en la estructura del tributo, no se ha correspondido con el desarrollo doctrinal que tal figura merece, al extremo que se



considera a la exención campo inexplorado del derecho tributario, incluso en la actualidad, se considera que todavía dista la exención de poseer un desarrollo doctrinal importante desde la perspectiva de estudios sistemáticos completos. Con todo, no se explica esta situación de desamparo de los estudios sobre la institución, pues si hay algo que, en principio, parece que puede someterse a una investigación tan ordenada y precisa como la de la obligación tributaria es, justamente, la exoneración de ese deber”.²²

Así que, hasta el presente, la aportación al estudio de la exención tributaria es mucho más modesta en cuanto a sus pretensiones, pues sólo se pone de manifiesto algunas notas características de la exención, centrándose en su desenvolvimiento en el seno del tributo, llevándose a cabo únicamente un somero análisis del concepto de exención, sus características y el análisis de sus efectos desgravatorios.

“Las exenciones tributarias pueden ser objetivas o subjetivas. Las primeras van dirigidas a exonerar las rentas de los contribuyentes, es decir la exención no es para la persona. Para este efecto la ley establece los requisitos que el tributario debe cumplir para que la exención pueda ser aplicable. En cambio la subjetiva, la dispensa se otorga al sujeto pasivo como tal, es decir que es la persona la que está exenta de determinado tributo. Para las entidades no lucrativas, las leyes tributarias específicas ya no contemplan exenciones subjetivas, sino que solamente para sus rentas, por lo que distinguir la clasificación de exenciones, se hace necesaria para estas entidades, debido a la exigencia de contar con solvencia fiscal para mantener su registro como persona exenta”.²³

²² Blasco Arias, Luis Miguel. **Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo**. Pág. 45.

²³ Chile Monroy, Oscar. **Exención de impuestos**. Pág. 1.



En todo caso, la doctrina se ha preocupado más por hallar un concepto único de exención válido para las múltiples formas que presenta; para ello, se han ido poniendo de manifiesto los elementos comunes que permitieran tal concepto global; así, es común encontrar dos puntos de conexión en torno a los cuales se pueden aglutinar las distintas formas de manifestarse la exención, refiriéndose el primero a la realización del hecho imponible; mientras que el segundo, se orienta hacia la falta de nacimiento de la obligación tributaria.

Estos dos aspectos de la exención aparecen como elementos delimitadores de su definición, que tiene como denominador común la forma de operar de éstos elementos sobre la relación jurídica tributaria; por lo que, como tendencia, la aplicación de estos elementos comunes sobre los distintos supuestos de exención pondrá de manifiesto el mecanismo de aplicación de la misma en los distintos supuestos que clásicamente se contemplan en las leyes tributarias que establecen exenciones.

“En el supuesto de las exenciones subjetivas, parece claro que el hecho imponible es realizado por el sujeto pasivo; ocurre, en este supuesto, que la obligación tributaria establecida para la generalidad de las personas no llega a nacer para el sujeto exento. En el supuesto de las exenciones objetivas, no está tan claro que el elemento: realización del hecho imponible se de en este caso, pues la exención objetiva no opera mediante el establecimiento de una norma que impida el despliegue de los efectos derivados de la realización del hecho generador de obligaciones tributarias, sino que opera desde la propia estructura interna de tal hecho”.²⁴

²⁴ *Ibíd.* Pág. 46.



Por lo tanto, el hecho exento forma parte de la propia estructura del hecho imponible impidiendo su realización, lo que lleva igualmente al efecto desgravatorio especial que la exención procura; sin embargo, en las exenciones parciales se produce el nacimiento de la obligación tributaria, tras la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, pero esta obligación nace reducida en sus elementos cuantitativos, al operar la exención sólo de forma parcial sus efectos desgravatorios en el seno de la misma; como consecuencia de esta manera de operar de la exención, se pone de manifiesto la presencia de la misma en el hecho generador para impedir los efectos tributarios naturales.

Entonces, la exención aparece como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos de hecho.

Como se observa, no se puede evitar que la referencia a los efectos desgravatorios especiales, que la presencia de la exención provoca en el seno del tributo, aparezca de tal manera que realmente se puedan considerar como aspecto más característico de este instituto jurídico tributario, por lo que, la única nota que permite reconducir las exenciones a una categoría unitaria es su efecto desgravatorio especial, que no constituye un derecho del contribuyente sino un aspecto objetivo del tributo, pues aun cuando exista el hecho generador, el sujeto pasivo del tributo está exento parcial o totalmente del mismo de acuerdo a lo regulado por la ley.



Es decir, la exención constituye un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito, por lo que hay exención tributaria cuando una norma de exención establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.

Esta función de impedir que se deriven los efectos jurídicos como consecuencia de la existencia de una norma, la de exención, que al verificarse su presupuesto de hecho impide la realización de otra, la de imposición; es decir, la norma de exención impide, para ciertos supuestos, que la norma definidora del hecho imponible despliegue sus efectos, como lo son impedir el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria, a pesar de la realización del hecho imponible.

4.2. Las exenciones fiscales en Guatemala

La definición de exención tributaria está regulado en el Artículo 62 del Código Tributario, el cual establece que es exención, la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos; lo cual significa que la ley tributaria debe gravar primero o afectar la renta del contribuyente sujeto pasivo y luego establecer en qué casos los ingresos quedan dispensados del pago del impuesto que corresponda, para lo cual la ley especificará las condiciones para el otorgamiento de la exención.



La Constitución Política de la República de Guatemala contiene exenciones subjetivas, encontrándose que en el Artículo 88 de la misma establece que: "Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna." De igual manera en el Artículo 73 constitucional se establece que los centros educativos privados gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.

Como se aprecia, la exención no está dirigida a las rentas, sino que a la entidad como tal; en consecuencia, se está frente a la exención subjetiva; es decir, en estos casos la Constitución Política de la República de Guatemala concede la exención de toda clase de impuestos, al sujeto pasivo a diferencia de algunas leyes tributarias que otorgan exenciones a las rentas de ciertos contribuyentes.

Estas leyes que establecen, por ejemplo, que las asociaciones, fundaciones y demás organizaciones sin fines de lucro, de manera general tienen exentas las cuotas, donaciones y cuotas extraordinarias, entre otros, están dispensando el impuesto a esas rentas, pero no concede la exención a las entidades como tal y por ello cuando uno de esos contribuyentes al obtener otras rentas diferentes a las contempladas en la norma específica, tales como las rentas de capital, resultan afectadas por el impuesto que corresponda.

Como aspecto negativo de las exenciones reguladas legalmente, se trata de que las mismas son tributos que deja de recibir el fisco; asimismo, su existencia conlleva aumento del gasto tributario en Guatemala, el cual se entiende como el total de los ingresos tributarios dejados de percibir por el Estado, al otorgar exenciones al pago de impuestos



a determinados establecimientos educativos y las universidades, las actividades del sistema bancario, las asociaciones no lucrativas, las iglesias, las empresas dedicadas a la actividad de maquila, zonas francas y exportaciones, entre otras.

Asimismo, se establecen exoneraciones al pago del impuesto a los colegios profesionales, los partidos políticos, los comités cívicos, las asociaciones o fundaciones no lucrativas, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas y otras, falta de ingresos tributarios que, aun cuando se encuentren regulados por ley, implican disminución de esos ingresos, a partir de considerar prioritario promover las actividades de estas entidades públicas y privadas, especialmente por el aporte que generan al desarrollo económico.

4.3. Los centros de llamadas en Guatemala

Los centros de llamadas o *call centers* por su nombre original en inglés, son un lugar de trabajo, donde empleados realizaran o recibirán llamadas telefónicas, con el apoyo de una computadora, en el que la distribución de las llamadas será controlada por un servidor automático de distribución de las mismas; es decir que estos centros de llamadas son un tipo de exportación de servicios denominado oferta transfronteriza.

El sector de centros de llamadas ha sido mencionado como un sector al que debe prestársele atención, debido las externalidades positivas que genera y a su potencial de crecimiento; entre los beneficios que puede generar este sector se han mencionado la descentralización productiva y el impulso a la inversión en capital humano, así como la



transferencia tecnológica; asimismo, cabe señalar la posibilidad de generar empleo formal para jóvenes, tanto hombres como mujeres.

“De acuerdo a empresas líderes mundiales en el sector, las nuevas tendencias utilizadas por el subsector de *call center* son que se presta servicios a través de la nube: esta tendencia se enfoca en la agilización de los servicios que se prestan, especialmente durante la pandemia Covid-19 que aceleró la digitalización de la economía en general. La tecnología, la infraestructura, los procesos y los protocolos de seguridad diseñados y seleccionados para un entorno físico y presencial no podían continuar. Por ello las empresas se enfocaron en duplicar la transformación digital, centrando su tecnología en la nube”.²⁵

Por ejemplo, la distribución automática de llamadas, la gestión de calidad, de conocimiento y la gestión de fuerza laboral ha mostrado ser beneficioso para las empresas, especialmente con la incorporación de la inteligencia artificial, la cual permite una mayor personalización y la automatización inteligente de los servicios, asimismo ayuda a las empresas a obtener resultados más efectivos, especialmente en casos de análisis de voz y de texto; asimismo, los sistemas con datos de los clientes fortalecen la experiencia personalizada con los operadores de los centros de llamadas.

Antes del año 2020 las empresas líderes de centros de llamadas o *call center* reconocían que el trabajo desde casa podía formar parte del modelo operativo de estos; sin embargo,

²⁵ Micheli, Jordy. *Los call center y los nuevos trabajos del siglo XXI*. Pág. 49.



partir de la pandemia, más de tres cuartas partes de las organizaciones de servicios están adoptando o acelerando sus programas de trabajo desde casa, puesto que una de las principales ventajas de esta modalidad es la de reducir o eliminar costos de funcionamiento, que antes se consideraban fijos.

Asimismo, estas empresas de centros de llamadas han logrado la optimización de canales de comunicación en búsqueda de un equilibrio entre las necesidades de los clientes y la de las empresas, especialmente porque las tendencias mundiales llevan a mantener un servicio con múltiples opciones de servicios para llevar a los clientes al canal más apropiado; de igual manera, la calidad y la velocidad del servicio son los factores que han demostrado ser los más importantes para la lealtad y confianza a una marca.

En el caso de Guatemala, en los últimos cuatro años, desde que se produjo la pandemia del Covid-19, los centros de llamadas han realizado una inversión sustancial en tecnología y un mercado competitivo de telecomunicaciones, puesto que Guatemala ofrece a las empresas una forma de diversificar el riesgo-país tras haber invertido en otros países; además, se tiene como ventaja que cuenta con fuerza laboral joven, la cual suele ser el tipo de trabajador de este tipo de servicio; adicionalmente, los costos de la fuerza laboral son bajos en comparación con el de países desarrollados, aunque cabe señalar que no necesariamente son menores al de otros países compitiendo por esta misma inversión.

En cuanto al potencial del sector en Guatemala, cabe mencionar que su ubicación, en el área cercana a la costa de los Estados Unidos, le permite al país atender a los clientes estadounidenses en el mismo horario y tener fácil acceso a clientes, quienes tienen menor



incomodidad para visitar las instalaciones; asimismo, inversionistas internacionales indican que aprecian de Guatemala por factores como la afinidad cultural de los trabajadores para responder a la cultura estadounidense; un clima atractivo favorable a las visitas; paquetes de compensación a ejecutivos no resultan onerosos; y, los costos laborales son atractivos.

“La constante evolución en la demanda del subsector junto con la innovación tecnológica ha llevado a este a evolucionar en la prestación de servicios. Antes, la atención a clientes se realizaba exclusivamente a través de llamadas telefónicas, ahora el uso de inteligencia artificial y las nuevas herramientas en línea permiten que la atención se vuelva personalizada y se agilicen los tiempos de respuesta, teniendo como consecuencia un aumento en la demanda de tercerización de servicios”.²⁶

Este sector, a lo largo de los años, ha demostrado ser una fuente importante de generación de empleo para Guatemala, puesto que en el año 2019 se registraron más de 25 mil plazas formales, lo cual llevó al gobierno de Guatemala a la toma de decisiones para fortalecer la competitividad y el clima de negocios para estas actividades, los esfuerzos incluyeron la automatización de trámites y el establecer alianzas con el sector privado para priorizar y ejecutar acciones estratégicas como la tecnificación del recurso humano.

“El sector de servicios o terciario ha incrementado su participación en la economía guatemalteca en las décadas anteriores, pasando de representar 53.9% en el 2001 al

²⁶ PRONACOM. *Bpo. Contact center*. Pág. 13.



62.7% en 2019, lo que demuestra la importancia del sector dentro de la economía guatemalteca. El auge y especialización de servicios alrededor del mundo ha incentivado que los proveedores nacionales opten por fortalecer y profesionalizar sus servicios compitiendo a un nivel internacional con los mejores estándares y procedimientos.²⁷

El rápido crecimiento del sector de centros de llamadas o *call center*, ha generado que actores clave se involucren en la instalación o desarrollo de actividades de una empresa; por ejemplo, en el sector público participan el Ministerio de Economía, Ministerio de Finanzas Públicas, Ministerio de Educación, Ministerio de Trabajo y Previsión Social, Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión, el Programa Nacional de Competitividad PRONACOM y la Superintendencia de Telecomunicaciones.

En el sector privado, participan la Asociación de Exportadores de Guatemala AGEXPORT, la Comisión de *Contact Centers* y BPO, la Cámara de Industria de Guatemala, la Fundación para el Desarrollo de Guatemala Fundesa, la Asociación de Gerentes de Guatemala, el Instituto Técnico de Capacitación y Productividad Intecap, Universidad San Carlos de Guatemala USAC, la Universidad del Valle de Guatemala, Universidad Galileo, Universidad Rafael Landívar y Universidad Mariano Gálvez.

En la actualidad, en Guatemala, la industria de *Contact Centers* o BPO que significa *Business Process Outsourcing* en inglés, siendo normalmente traducido como externalización de procesos de negocio, sector que está conformada por empresas

²⁷ *Ibíd.* Pág. 16.



nacionales e internacionales, los cuales prestan en su mayoría servicios con voz en inglés u otro idioma extranjero y menos del 20% es utilizado para la atención de clientes en español, lo cual ha permitido que el Producto Interno Bruto generado por los centros de llamadas, haya mantenido una tendencia al alza en los últimos años, con una tasa de crecimiento anual sostenida.

“El ingreso de divisas que percibe Guatemala por actividades de *Contact Centers*, ha demostrado un crecimiento significativo desde el año 2021 respecto a los años anteriores. En 2021 se reportó un crecimiento interanual de 33.9%, respecto a 2020 y durante el año 2022, al mes de septiembre, se registra un crecimiento interanual de 14.1% respecto al mismo período de 2021. Según datos del Banco de Guatemala, se puede observar que en 2019 se crearon 27 mil puestos de trabajos asalariados, manteniendo una tendencia al alza desde 2013, con una tasa de crecimiento anual compuesto de 12.7%”.²⁸

La prestación de servicios de centros de llamadas está clasificado en la prestación de servicios transfronterizos del territorio de un miembro al territorio de cualquier otro miembro en el Acuerdo General del Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio; dicho en otras palabras, el suministro transfronterizo se refiere a los servicios prestados desde el territorio de un país al territorio de otro país, sin que el prestador y el consumidor del servicio en cuestión tengan contacto físico alguno; ejemplo de ello, los operarios guatemaltecos brindan asistencia técnica y profesional a clientes establecidos en otro territorio sobre distintos temas que no requieren una interacción física.

²⁸ *Ibíd.* Pág. 18.



En los acuerdos comerciales negociados por Guatemala esta modalidad de prestación de servicios está negociada sin ninguna restricción para el subsector de servicios de centros de llamadas; es decir que no se tiene una limitación en la prestación del servicio, lo cual resulta fundamental porque los principales mercados que se atienden en Guatemala son Estados Unidos, Canadá, Honduras, Europa, Oriente Medio y África, ofreciendo el servicio en un 75% en idioma inglés.

Actualmente, no existen prestadores de servicios de centros de llamadas que el enfoque sea en su totalidad nacional; aun así, dado que la ampliación del mercado es cada vez mayor y su demanda aumenta, existen empresas que subarriendan instalaciones con personal capacitado para ejercer actividades propias de centros de llamadas; asimismo, las empresas multinacionales que están instaladas en mercado guatemalteco prestan sus servicios, en su mayoría a Estados Unidos, aunque, debido a la expansión de la industria el acercamiento de más empresas multinacionales que exportan sus servicios a incrementado hacia México y Canadá entre otros países.

Más de la mitad de los trabajadores de los centros de llamadas, actualmente realizan teletrabajo, asimismo, a partir del crecimiento de las empresas dentro del sector de centros de llamadas, las mismas han incrementado la contratación de personal fuera del área metropolitana, gracias al trabajo desde casa y las nuevas tecnologías implementadas a raíz de la pandemia generada por el Covid-19, siendo los principales departamentos en dónde se ha contratado personal, Quetzaltenango, Chimaltenango, Escuintla, Petén y Sacatepéquez, lo cual implica una descentralización de las fuentes de empleo hacia los departamentos y municipios que no son del área metropolitana.



Los principales competidores latinoamericanos para los centros de llamadas de Guatemala son Brasil, México, Argentina, Colombia, Chile y Costa Rica, de estos únicamente México se encuentra ubicado geográficamente más cerca de Estados Unidos, uno de los principales mercados en el sector; por lo que culturalmente y geográficamente Guatemala se encuentra en ventaja sobre los otros países, lo cual se refleja en el crecimiento constante del tamaño de mercado de los centros de llamadas, lo cual se refleja en un mayor aporte de esta actividad de servicio al Producto Interno Bruto y en la oferta laboral para los guatemaltecos.

La priorización del sector en una estrategia que involucra al sector privado y el sector público, permite que las acciones impulsadas continúen a través de los gobiernos, y así permita continuar fortaleciendo los centros de llamadas, puesto que dentro de las fortalezas de Guatemala, están los costos competitivos en telecomunicaciones para una conectividad ágil y rápida a través de diferentes redes y de fibra óptica, se encuentran más de 300 operadores de redes comerciales activos.

Guatemala es un país altamente competitivo en el fortalecimiento del recurso humano especializado para el sector de centros de contacto, pues cuenta con diferentes ofertas formativas para la tecnificación, sin contar las capacitaciones internas que se prestan por las empresas; de igual manera, el Gobierno actual ha sido identificado a nivel internacional como un gobierno que trabaja en pro de las inversiones, lo cual se refleja en los programas especializados para otorgar becas de inglés por parte del Ministerio de Economía y el Ministerio de Educación, así como la preparación para laborar en estos centros de llamadas hacia jóvenes que buscan su primer trabajo.



El marco legal que regula los beneficios de los centros de contacto está regulado en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala; esta ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, las actividades a que se dediquen las personas domiciliadas en el país, que operen dentro de los regímenes aduaneros, de conformidad con dicha ley; la misma, otorga beneficios tributarios a empresas que se dediquen a la prestación de servicios que ofrecen los centros de llamadas o centros de contacto, entre otros.

La Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, tiene por objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de zonas francas, para promover el desarrollo nacional a través de las actividades que en ellas se realicen, entendiendo que una Zona Franca es el área de terreno físicamente delimitada, considerada extraaduanal para efecto aduaneros, sujeta a un régimen aduanero especial establecido, 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.

4.4. Efectos de la reorganización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal

En el año 2016, los diputados al Congreso aprobaron de Urgencia Nacional el Decreto 19-2016 denominado Ley Emergente para la Conservación del Empleo, la cual exoneraba del impuesto de importación por 10 años a los centros de llamadas o *call center* y a las



maquilas que operan en el país, derogando la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 y a la Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89 del Congreso de la República, cuya vigencia por 10 años ya había vencido.

El principal argumento para declarar de urgencia nacional la aprobación de ese Decreto fue en ese año, que habían muchas industrias que iban a poder tener el beneficio no pagar impuestos a pesar que le daban empleo a más de 50 mil personas, por lo que se tendrían que ir a otro país donde les dieran incentivos fiscales para instalarse y llevar a cabo su actividad productiva y la generación de empleo.

Por lo que la aprobación de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo favorecería que esas empresas no se fueran a otro país y que a corto plazo llegaran a generar más de 100 mil puestos de trabajos, directos e indirectos en el país, garantizando el acceso de los trabajadores como afiliados del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social IGSS, por lo que era fundamental atraer esas inversiones internacionales, para lo cual debía extenderse por diez años la exención del impuesto sobre la renta al sector textil y de servicios como centros de llamadas o *call centers*.

Esta Ley Emergente para la Conservación del Empleo fue consensuada a nivel técnico con el sector privado y tuvo el apoyo del Ministerio de Finanzas y de la Superintendencia de Administración Tributaria, puesto que se estableció como una necesidad nacional que se implementará la misma a partir de ser coherente con la política tributaria de la Constitución Política de la República de Guatemala; además, permitía que se tuviera a Guatemala como una economía competitiva para inversores extranjeros.



Sin embargo, está por vencerse el plazo de exoneración fiscal para los centros de llamadas y las maquilas, por lo que se trata de establecer los efectos de este vencimiento sobre los centros de llamadas, así como las soluciones legales viables de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, a partir de lo cual, en esta investigación se considera que los centros de llamadas, como objeto de estudio, no solo han demostrado que son fuentes de empleos formales para los guatemaltecos, sino que su tendencia es a crecer ampliando las oportunidades de empleos para más guatemaltecos, especialmente jóvenes, tanto hombres como mujeres.

A partir de las condiciones internacionales donde existen otros países que están en competencia directa con Guatemala para atraer la inversión que realizan las empresas dedicadas a centros de llamadas o *call center*, quienes mantienen exenciones fiscales para atraer a estos inversores, es un hecho de que si Guatemala ya no tiene exenciones, los empleados de los centros de llamadas se quedarán desempleados, así como los trabajadores de las actividades económicas que existen alrededor de los centros de llamadas, por lo que lo lógico es que el Congreso de la República decrete las exenciones que necesitan estos centros de llamadas para seguir en el país, por lo que es de suma importancia que el Congreso de la República de Guatemala convoque a expertos nacionales e internacionales para crear una ley que garantice la continuidad de las exenciones tributarias a los centros de llamadas, para garantizar empleo actuales y a futuro para los jóvenes guatemaltecos .

En este capítulo final, se describieron las exenciones fiscales, las exenciones que existen en Guatemala, la importancia de los centros de llamadas o *call center* en el país, así como



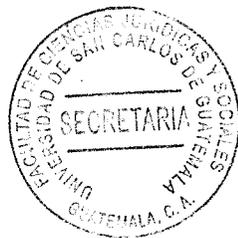
los efectos sobre la organización de los centros de llamadas al vencerse el plazo legal de exoneración fiscal que han utilizado este tipo de empresas para expandirse en el país, generando rentas de capital, pero también fuentes de empleo para los guatemaltecos.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El problema que se encontró fue que a pesar de la importancia económica que tienen los centros de llamadas o *call center* para Guatemala, puesto que genera puntos porcentuales al Producto Interno Bruto y, además, crea y mantiene empleos formales para los guatemaltecos, especialmente para los hombres y mujeres jóvenes, el Congreso de la República no ha llevado a cabo la promulgación de una ley que de manera anticipada amplíe el plazo para que este sector productivo continúe gozando de exenciones tributarias, como se encuentra regulado en la Ley Emergente para la Conservación del Empleo y así garantizar la continuidad de los centros de llamadas en el país.

Para evitar que el tiempo pase y se venza el plazo para que se le otorgue exenciones a los centros de llamadas, es importante que la Comisión de Legislación y Puntos Constitucionales del Congreso de la República de Guatemala, convoque a expertos del sector público y del sector privado, para crear una ley que debe promulgar este Congreso, para garantizar la continuidad de las exenciones tributarias a los centros de llamadas, con lo cual se garantizará que los jóvenes que trabajan en este sector de servicios continúen con empleo, así como la creación de nuevos empleos para los jóvenes guatemaltecos que están ingresando a la mayoría de edad y buscan un empleo formal.



BIBLIOGRAFÍA



- BENITEZ, José. **Impuestos a la riqueza o al patrimonio de las personas físicas**. México: Ed. Siglo XXI, editores, 2008.
- BLASCO ARIAS, Luis Miguel. **Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo**. España: Ed. Tirant lo de Blanch, 2014.
- CASTAGNOLA, Horacio. **La administración tributaria**. Argentina: Ed. Universidad de Buenos Aires, 2022.
- CHILE MONROY, Oscar. **Exención de impuestos**. Guatemala: Ed. Fenix, 2018.
- COLAO MARÍN. **Derecho tributario**. Colombia: Ed. Universidad Politécnica de Cartagena, 2015.
- DÍAZ DE SARRAL DE MIGUEZ, Santiago. **Política tributaria**. Argentina: Ed. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. Argentina: Ed. De Palma, 2003.
- GONZÁLEZ, Darío. **La política tributaria**. Chile: Ed. CEPAL, 2009.
- MICHELI, Jordy. **Los call center y los nuevos trabajos del siglo XXI**. México: Ed. Universidad Autónoma de México, 2017.
- PRONACOM. **Bpo. Contact center**. Guatemala: Ed. PRONACOM, 2022.
- TANZI, Vito. **La política tributaria**. Washington, Estados Unidos de América: Ed. Fondo Monetario Internacional. 2001.
- VAN KOMMER, Víctor. **Manual de administración tributaria**. Argentina: Ed. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018.
- VIEIRO, Diego. **El desafío de las administraciones tributarias frente a las criptomonedas**. Argentina: Ed. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018.

Legislación:

- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila**. Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

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



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

Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Decreto 19-2016 del del Congreso de la República de Guatemala, 2016.