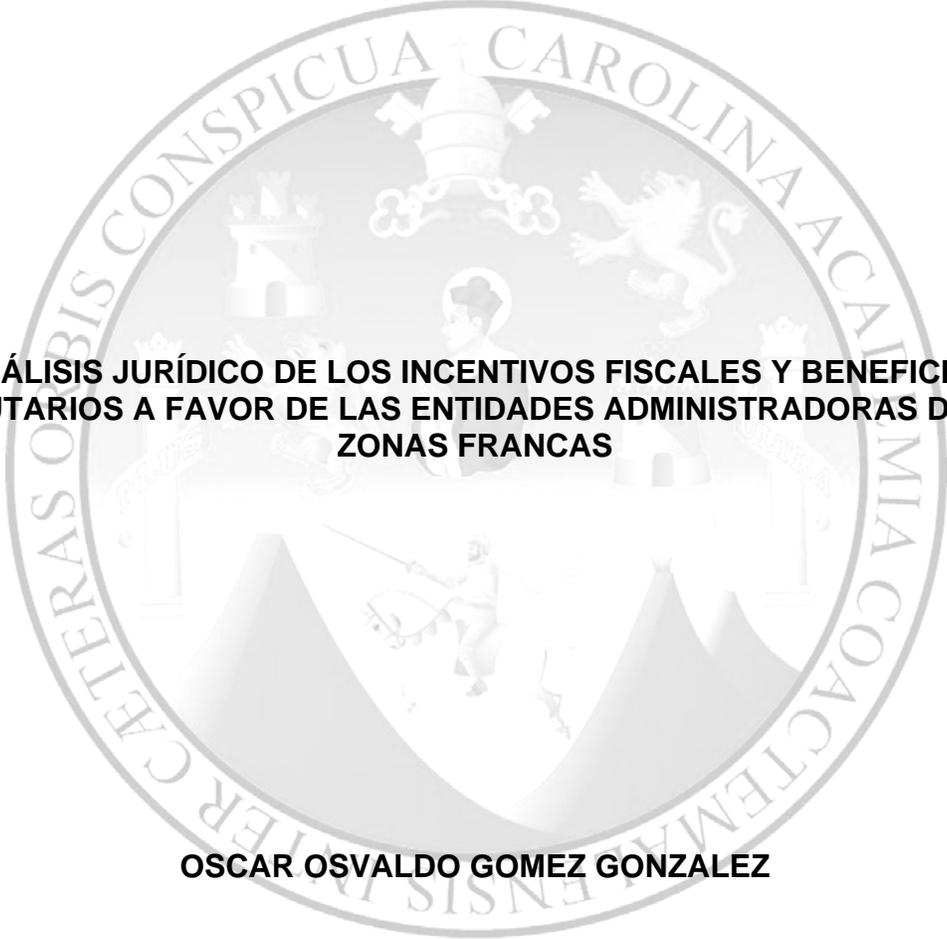


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a figure holding a staff and a cross, surrounded by various symbols including a lion, a castle, and a cross. The shield is set against a background of a mountain range. The circular border of the seal contains the Latin motto: "SICUT ERAT IN PRINCIPIO" at the top and "SICUT ERAT IN FINIS" at the bottom. The name of the university, "UNIVERSITAS SAN CAROLINIENSIS", is also visible within the seal's border.

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y BENEFICIOS
TRIBUTARIOS A FAVOR DE LAS ENTIDADES ADMINISTRADORAS DE LAS
ZONAS FRANCAS**

OSCAR OSVALDO GOMEZ GONZALEZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2008

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y BENEFICIOS
TRIBUTARIOS A FAVOR DE LAS ENTIDADES ADMINISTRADORAS DE LAS
ZONAS FRANCAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
por

OSCAR OSVALDO GOMEZ GONZALEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2008.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Oscar Mauricio Villalta González
Vocal:	Licda. María del Carmen Mansilla Girón
Secretaria:	Licda. Berta Aracely Ortiz Robles

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Héctor René Granados Figueroa
Vocal:	Licda. Angela Aída Solares Fernández
Secretaria:	Licda. María Lesbia Leal Chávez

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).

DEDICATORIA

A DIOS: Creador y guía de mi camino, gracias por haberme prestado la vida y gozar de sus triunfos y fracasos, por darme la sabiduría y la paciencia necesaria para vencer los miedos y obstáculos.

A MIS PADRES: María Susana, gracias por darme la vida, haberme consentido con paciencia y por enseñarme con sabiduría la forma de levantarme en los momentos difíciles. Juan Fernando, por enseñarme que las metas van acompañadas de trabajo y honradez; públicamente y con el corazón alzado te digo, no te falle.

A MIS ABUELOS: Emiliano González (Q.E.P.D.) y Julia Hernández, por sus sabios consejos e intachables ejemplos.

A MI FAMILIA: María Jimena, Gabriela, Zulma, Juanfer, Karin, Emilio, Jennifer, chatio, tíos y tías por su comprensión a lo largo de mi vida.

A LOS PROFESIONALES: Susana Menéndez, Beyla Estrada, Rosario Gil, Efraín Guzmán, Miguel Hidalgo, Omar Barrios, y Vinicio González, quienes colaboraron con sus consejos y apoyo para lograr esta meta.

A MIS AMIGOS: A todos en general, por brindarme esos momentos tan especiales y mostrarme su amistad sincera, que Dios los bendiga a y gracias por acompañarme a lo largo de mi vida.

A LAS FAMILIAS: Alvarado González, Suchini Vargas, Menéndez Cahueque, Hidalgo Godoy, Alvarado Fuentes, Zavala Ojeda, Morales Fernández, Guerrero García y en especial a Aura Mariana Santisteban Vallejo; a todos ellos por abrirme la puerta de su hogar y compartir ejemplos a seguir.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por ser mi Alma Mater; a la Escuela de Ciencia Política por haberme dado la oportunidad de ampliar mis conocimientos y, en especial, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme dado la oportunidad de cumplir esta meta, por dejarme ser parte de sus más de tres siglos de historia, albergue y semillero de los mas grandes intelectuales que ha dado esta máxima casa de estudios superiores del país; y a la vez por enseñarme que la lucha por una sociedad mas justa, sigue viva.

AL PUEBLO DE GUATEMALA: Especialmente a los guatemaltecos trabajadores y dignos, que día a día luchan por un país mejor y que con sus impuestos contribuyen a sufragar el aprendizaje de esta noble profesión.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Contenido.....	6
1.2.1. Parte general.....	6
1.2.2. Parte especial.....	8
1.3. Desarrollo histórico.....	9
1.4. Autonomía.....	10
1.4.1. Clases de autonomía del derecho tributario.....	14
1.5. Fuentes.....	15
1.5.1. Concepto y clases.....	15
1.5.2. La constitución.....	17
1.5.3. Los tratados internacionales.....	18
1.5.4. Leyes ordinarias.....	18
1.5.5. Leyes especiales.....	19
1.5.6. Los reglamentos.....	19
1.6. El poder tributario.....	20
1.6.1. El poder tributario y sus clases.....	21
1.6.2. Límites del poder tributario y criterios de sujeción al mismo.....	21
1.6.3. Características del poder tributario.....	22
1.6.4. Alcances del poder tributario.....	23

CAPÍTULO II

2. Tributos.....	25
2.1. Concepto jurídico.....	25

	Pág.
2.2. Origen y evolución histórica.....	27
2.3. Clasificación de los tributos.....	29
2.3.1. Clasificación doctrinaria.....	29
2.3.2. Clasificación legal.....	29
2.3.2.1. Impuestos.....	30
2.3.2.2. Arbitrios.....	37
2.3.2.3. Contribuciones especiales.....	39
2.4. Sistemas tributarios.....	42
2.5. Principios del derecho tributario.....	45
2.5.1. Principios.....	45
2.5.2. De legalidad tributaria.....	46
2.5.3. De capacidad de pago.....	47
2.5.4. De igualdad.....	48
2.5.5. De generalidad.....	49
2.5.6. De proporcionalidad.....	50

CAPÍTULO III

3. Zonas francas.....	51
3.1. Antecedentes históricos.....	51
3.2. La operacionalización en la actualidad.....	52
3.3. Tipos de zonas francas.....	54
3.3.1. Estatales.....	54
3.3.2. Privadas.....	55
3.3.3. Especiales.....	56
3.3.4. Mixtas.....	56
3.4. Experiencia en Guatemala.....	57
3.5. Principales definiciones de las zonas francas.....	59

	Pág.
3.5.1. Zonas francas.....	59
3.5.2. Entidad administradora de zona franca.....	60
3.5.3. Usuario de zona franca.....	60
3.6. Disciplinas jurídicas que se relacionan con las zonas francas.....	61
3.6.1. Derecho constitucional.....	61
3.6.2. Derecho administrativo.....	62
3.6.3. Derecho financiero.....	62
3.6.4. Derecho tributario.....	63
3.7. Órganos competentes en materia de zonas francas.....	64
3.7.1. Ministerio de Economía.....	64
3.7.2. Ministerio de Finanzas Públicas.....	66
3.7.3. Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones CONAPEX....	67
3.8. Creación y administración de las zonas francas.....	68
3.8.1. Procedimiento de autorización.....	68
3.9. Obligaciones, prohibiciones y sanciones de las entidades administradoras.....	70
3.9.1. Obligaciones.....	70
3.9.2. Prohibiciones.....	72
3.9.3. Sanciones.....	73

CAPÍTULO IV

4. Incentivos fiscales y beneficios tributarios.....	75
4.1. Incentivos fiscales.....	75
4.2. Beneficios tributarios.....	75
4.3. Exención de impuestos.....	77
4.4. Análisis de los incentivos y beneficios tributarios de las zonas francas...	78
4.5. Análisis de la iniciativa de Ley presentada por el Organismo Ejecutivo al Congreso de la República.....	79
4.5.1. Exposición de motivos de la iniciativa de Ley.....	80

	Pág.
CONCLUSIONES.....	85
RECOMENDACIONES.....	87
BIBLIOGRAFÍA.....	89

INTRODUCCIÓN

El presente estudio consiste en un análisis desde el punto de vista jurídico y los elementos que desarrollan el funcionamiento de las zonas francas a través de las entidades administradoras; considerando el marco legal vigente para la autorización y control de dichas personas jurídicas; en virtud del ordenamiento jurídico establecido en el Decreto 65-89 del Congreso de la República; permitió analizar las figuras relacionadas con los incentivos fiscales y los beneficios tributarios para la atracción de la inversión extranjera, y el fortalecimiento de los procesos de competitividad, ajustándolos a la legislación guatemalteca.

En la actualidad los fenómenos económicos sociales ya no son teorías que plantean alternativas, son situaciones que implican la adaptación a las nuevas corrientes de las políticas internacionales, ejemplo de ello podemos mencionar la eliminación total o parcial de aranceles, desgravación de los impuestos y los sistemas de integración económica, como la Comunidad Europea y en Centroamérica la Secretaria de Integración Económica Centroamericana -SIECA-

La investigación fue orientada en buscar los elementos que llevaran a comprobar la hipótesis, la cual consistió en comprobar que si el otorgamiento de incentivos fiscales y beneficios tributarios a las entidades administradoras de las zonas francas, contribuye al libre comercio que en el nuevo contexto de la globalización permitirá nuevos y mejores empleos, la que redundará en el desarrollo del país.

En la conceptualización de los procesos de la globalización se debe tomar en cuenta la necesidad de actualizar las normativas legales, legislación que tiene un compromiso concatenado y de fusión en coordinación entre el Organismos Ejecutivo para plantear las alternativas de las necesidades prioritarias y, por otra parte, la función del Organismo Legislativo como ente encargado de crear o reformar las

leyes; esto debe de coadyuvar a que los procedimientos sean transparentes y que se refleje una verdadera certeza jurídica por parte del Estado, a través de sus instituciones; esto, para contribuir al desarrollo económico-social del país y que entidades administradoras de zonas francas nacionales o extranjeras tengan los mismos objetivos en cuanto a la planificación y cumplimiento de la ley.

El primer capítulo comprende aspectos generales acerca del derecho tributario, tanto desde las doctrinas expuestas por los estudiosos del derecho, como su definición y contenido. Se analiza con ello el marco jurídico que pretende describir y desarrollar con una mejor apreciación las bases de estudio de esta rama del derecho. Las fuentes que se desarrollan en el presente trabajo también contribuyen a que la norma jurídica está sustentada en estudios que se han generado a través de los años en la aplicación de los tributos.

El capítulo segundo nos introduce a conceptos más específicos del derecho tributario, su clasificación según las teorías planteadas y los lineamientos para crear, interpretar y aplicar los principios, y así darle un fortalecimiento al ordenamiento jurídico, bajo constantes investigaciones que se derivan de la aplicación de la norma, con el objeto que dentro del marco de legalidad sea analizado, según las leyes que se adecuan al entorno esquemático y real para la aplicación, recaudación en los sistemas tributarios.

En el tercer capítulo se tratan las definiciones de zonas francas desde puntos de vista generales; sus antecedentes históricos, su influencia y aplicación en Guatemala; también se analizan los órganos que la componen y la intervención del Estado para la autorización de las mismas. Se establece el estudio concatenado de las zonas francas con otras ramas del derecho, considerando que para el funcionamiento tienen que existir normas que se deben cumplir y así tener presente cuáles van a ser las sanciones previamente establecidas para los infractores de dicha ley.

El capítulo cuarto se refiere a los incentivos fiscales y a los beneficios tributarios, logrando determinar que los incentivos fiscales son herramientas de política económica para atraer inversión extranjera; mientras que los beneficios tributarios son las condiciones en las cuales se invierte y se exonera del cobro de ciertos impuestos o aranceles, siempre y cuando se cumpla con las condiciones por las cuales se autorizó la operación de la entidad administradora.

Para la elaboración de este estudio se utilizó el método jurídico, a través del cual se pudo realizar un análisis de la ley específica vigente que se tomó en cuenta en esta investigación, siendo la Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, el reglamento emitido y otras relacionadas con la materia.

De esta misma manera, se pusieron en práctica las técnicas bibliográficas y periodísticas, con el fin de ejecutar una de las partes del proceso de investigación; es decir, la que permitió recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia, con el fin de recabar todos los cuadros relacionados con la materia y sus futuras injerencias en la materia estudiada.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Definición

La definición de tributo como una rama del derecho público, implica con mayor objetividad el estudio de sus elementos, conceptualizar sus instrumentos y construir con mayor precisión la idea de un concepto amplio que tenga como objeto, el conocimiento de sus diferentes disciplinas que de manera amplia la complementaran y así mismo esta rama tendrá dentro de sus categorías formas de aplicación para el amplio estudio del derecho positivo en general.

El derecho tributario es una disciplina dentro del ordenamiento jurídico que regula las áreas relacionadas con los tributos; a través de este premisa, es un instrumento que el Estado y la administración pública a través de sus entes públicos utilizan para la recaudación de ingresos que en una fecha determinada, como consecuencia de actos o hechos de indicadores en materia tributaria, los cuales serán utilizados para el cumplimiento de los fines del Estado a través de la prestación de los servicios públicos; y específicamente sus vínculos muy estrechos con el derecho financiero, le darán una perspectiva en ámbitos financieros a la organización e implementación de medidas de carácter tributario.

También se puede definir como el conjunto doctrinas, principios y normas jurídicas que establecen la competencia de los tributos, y específicamente a los impuestos en general. El derecho tributario en sentido amplio es el conjunto de principios jurídicos, instituciones, doctrinas y normas jurídicas que tienen como objeto el desarrollo de los tributos en sus distintas perspectivas.

Los términos en cuanto a esta rama jurídica no es uniforme. Carlos Guillianni Fonrouge expone que: “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos.”¹ Asimismo hace notar “que tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros.”² Agrega el autor mencionado que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico, acepción que en la actualidad se considera la mas válida, por su carácter amplio del estudio de esta disciplina jurídica.

Manuel Ossorio, en su diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales establece que entre el derecho tributario existe cierta analogía con la definición del

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Ob. Cit.** Pág. 40.

² **Ibid.** Pág. 37.

derecho financiero; y se refiere al derecho fiscal como: “Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas y otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”³

Según Sergio Francisco de la Garza, bajo su concepción mas positivista adquiriendo un estrecha relación con normas constitucionales y el ordenamiento jurídico vinculada directamente con el derecho tributario, ha llegado afirmar que por razones tributarias nace el Estado moderno de derecho, atribuyéndole importancia primordial a la relación jurídico tributaria y al tributo en particular. Él argumenta que: “El derecho tributario es el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos.” A la pregunta: “¿Por qué nace el derecho tributario?” Contesta Jarah de la siguiente manera: “Nace en virtud de un proceso histórico constitucional, el ejercicio del poder fiscal o sea el poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la Ley, y en ese supremo principio está la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el estado moderno de derecho.”⁴

³ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Págs. 323, 329.

⁴ De La Garza, S. F. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32

Fernando Sainz de Bujanda define con base a elementos estructurales en donde el tributo engloba todos sus componentes de la relación jurídico tributaria, así como las normas que componen el derecho tributario; Sainz de Bujanda dice: “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero.”⁵

“El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”⁶

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo.”⁷

El derecho tributario desde el punto de vista de su estudio, se relaciona con otras ramas de derecho y por ende, su dificultad en desarrollar un concepto en común resulta un poco complicado, considerando que el componente de sus elementos, se hace mas extenso por considerar que sus características que son propias, de la disciplina con el

⁵ Sainz de Bujanda, F. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 171.

⁶ Villegas, H. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

⁷ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 15

concepto integro que se quiere lograr definir, como se hizo mención anteriormente los autores como Ossorio incluso no lo distinguen con el derecho financiero, otros como Francisco De La Garza y Héctor Villegas lo definen de una forma muy resumida acentuando únicamente el elemento de la relación tributaria dentro del ordenamiento jurídico.

Fonrouge en su análisis propone que la denominación apropiada es derecho tributario; por considerar que en América Latina predomina la expresión “derecho tributario” en las diversas legislaciones que regulan la materia; y de esta manera los países la han ido incorporando a sus ordenamientos jurídicos, y que incluso existe una entidad denominada Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. De ahí que el término “tributario” es más adecuado que el “fiscal” como relaciona Cabanellas; esto en virtud que éste último término puede interpretarse que se refiere al “fisco” lo cual es un vocablo o expresión muy complejo para conceptualizar tan amplio genero de estudio.

A nuestro punto de vista la definición más apropiada es la propuesta por el autor Sainz de Bujanda y la autora Gladys Monterroso al describir la rama de estudio en mención con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual es bastante acertado en virtud que como toda disciplina jurídica, en esta materia, contiene normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas que regulan y desarrollan el contenido, las características, autonomía, los tributos, la relación jurídico tributaria, el poder tributario y los sistemas tributarios.

Contenido

Como toda rama del derecho, existen otras disciplinas que desarrollan el estudio de la mismo, según sea su ámbito. En la presente disciplina jurídica, el Derecho Tributario de forma general complementando en si su forma conceptual, podemos determinar que el contenido se observan dos grandes ramas: una primera parte o parte general, donde están comprendidas las normas jurídicas aplicables a todos y cada uno de los tributos que prevalece en un Estado determinado, y una parte especial, que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario positivo y vigente.

Parte general

Es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho, ya que desarrollan las directrices o parámetros que ayudan a interpretar al estudio de la disciplina en forma mas amplia; y sirve para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes, así de esta manera el Estado A través de sus órganos públicos que lo componen, disponen de una herramienta de carácter recaudadora en materia tributaria. Esa armonización constituye la parte básica de la

materia. Además, esta parte comprende las normas generales aplicables a todos los tributos sin excepción considerando las necesidades de la forma de gobierno de turno.

En la legislación guatemalteca las normas de orden tributario la parte general de esta materia está comprendida principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala como norma de mayor jerarquía en un ordenamiento jurídico de los Estados modernos, seguidamente se encuentra regulada en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Código Tributario creadas como normas de carácter ordinario, las cuales son creadas a través del proceso legislativo; también se debe de tomar en cuenta los cuerpos normativos que comprenden un fragmento doctrinario de los principios tributarios, definiciones aplicables a todos los tributos, plazos, extensión de la obligación tributaria, disposiciones generales, infracciones a las leyes tributarias, sanciones, y los procedimientos administrativos y judiciales relacionados con los tributos.

Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende:

1. El derecho tributario material: el cual en su sentido más amplio son las normas sustanciales y de carácter general relativas a la obligación tributaria que regula el vínculo que nace y se extingue la misma, estudia por lo tanto sus diversos elementos, como los sujetos de la relación jurídico tributaria, el objeto, sus fuentes, causas, hecho generador y elemento temporal. El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria.

2. El derecho tributario formal: considerándolo en su sentido estricto es la aplicación de la normas a casos concreto, determinando en materia de tributos, todos aquellos facultades que dotan al Estado a través del poder público aspectos de cómo establecer la recaudación y de qué manera se va a realizar el cobro a los sujetos activos de la relación jurídico tributaria las cantidades exactas del pago de los mismos determinadas en la ley, y establecer los procedimientos por medio el cual el Estado dentro del marco de la legalidad hará llegar los diferentes rubros previamente establecidos.

Parte especial

La parte especial tiene como fin el estudio, investigación y conocimiento de los sistemas tributarios en sus diferentes ámbitos, contiene en su entorno normas específicas de aplicación, propias de cada una de las clasificaciones de los tributos. A través de ella se analizan las diferentes modalidades de los tributos existentes en cada uno de los ordenamientos jurídicos y las técnicas de conceptualización que existen entre los diversos tributos para su denominación respectiva.

Desarrollo histórico

El análisis conceptual que determina al derecho en forma generalizada, puede irse distinguiendo en dos grandes grupos o ramas que van desglosando la vida social de un territorio y una población determinada que por consiguiente puede apoyarse en la práctica de principios comunes entre los mismos que les dan cierta coherencia interna, y que se van considerando ramas o disciplinas autónomas del derecho para su mejor estudio y entendimiento. No obstante, en las consideraciones de la mayoría de autores se ha dado un cierto margen restrictivo para considerar que son las dos grandes ramas del Derecho público y otras en derecho privado, las que prevalecen en las relaciones sociales de un Estado. Podemos considerar que existen diversos criterios en cuanto a la aplicación de las normas jurídicas, unas que van enfocadas a los elementos subjetivos de la relación que quieren establecer o sea si se dan entre particulares y el Estado y otras que van encaminadas en cuanto a la norma que se va a crear o aplicar, que son las relaciones que determinan eminentemente los particulares.

Podemos determinar, en términos generales, que el derecho público se caracteriza por el ejercicio del poder público del Estado a través de sus órganos competentes, respetando el principio de legalidad; sus normas son creadas para regular la organización y funcionamiento de la actividad del Estado y los entes públicos que la componen, así como las relaciones que nacen entre estos últimos y los particulares. En caso del derecho privado es la rama que estudia y regula las relaciones netamente entre particulares, es decir, son aquellas en las que ninguna de las partes actúa

revestida de poder estatal, determinado su función en la libertad de contratación para obligarse sin intervención total del Estado.

El derecho tributario tiene su origen según la historia en el derecho común y el derecho común nace del derecho civil. “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el ius civile romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado.”⁸

El derecho tributario al ser una rama del derecho financiero se puede deducir que posee su origen paralelamente con éste, por lo que los antecedentes del derecho tributario son análogos con la rama del derecho financiero. Asimismo su desarrollo histórico está vinculado y relacionado con la evolución histórica de los tributos, que han determinado formas de convivencia social en las diferentes etapas de la humanidad.

Autonomía

Al respecto cuando nos referimos de la autonomía de la disciplina jurídica nos estamos refiriendo al derecho tributario considerando que contiene y desarrolla, principios, instituciones, doctrinas y normas jurídicas que la distinguen de otras ramas del derecho, como se ha ido desarrollando, es una rama del derecho que su estudio le ha dado ciertos aspectos que la diferencian de otras ramas de las ciencias jurídicas. Al

⁸ Villegas, H. **Ob. Cit.** Pág. 138.

respecto al tema se manifiesta lo siguiente: “Se ha discutido mucho sobre la autonomía de las diferentes materias que comprenden el derecho en general, y se ha estimado que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, porque cuenta con todos los elementos para ser considerado por sí mismo autónomo.”⁹ Por lo que hago propio el método que utiliza para distinguir los elementos propios del derecho tributario, para su estudio y su aplicación en las esferas de la sociedad.

No existe una opinión unánime que pueda determinar los aspectos para definir que esta rama es autónoma e independiente desde el punto de vista conceptual, pero se puede definir que: El derecho tributario es autónomo desde un punto de vista estructural como dogmático.

Estructural: porque las normas del derecho tributario sustantivo reconoce como fundamento el poder de imperio del Estado y como única fuente la ley. Ello origina relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares como principales deudores de la obligación para el pago del tributo, basados en los principios que rigen esta disciplina del derecho.

Dogmático: porque tiene instituciones reguladas por conceptos propios, y que son doctrinas sostenidas por una religión u otra organización de autoridad y que no admite réplica y que son distintos de los definidos por el derecho privado.

⁹ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 25.

1. La autonomía de esta rama del derecho contiene sus propias normas: dentro de nuestro ordenamiento jurídico podemos ubicar el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, así como leyes tributarias especiales (Impuesto sobre la Renta ISR, Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Único Sobre Inmuebles IUSI, Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, La ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz IETAP y otras), así como sus respectivos reglamentos, que de conformidad con la legislación guatemalteca, serán emitidos por el ente respectivo para desarrollar la norma de carácter ordinario.

2. Sus propios principios: como bien esta definido, son las guías o directrices que sirven para la creación, interpretación y aplicación de la norma jurídica; dentro de estos principios podemos encontrar el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de irretroactividad, principio de justicia tributario y principio de no confiscación; la mayoría de estos regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

3. Su propia doctrina: como en otras ramas del derecho la diversidad de estudiosos en la actualidad ha surgido como mas auge, ya que con el aporte que diversos autores han realizado se ha enriquecido y variado la doctrina tributaria, para contribuir al desarrollo de esta disciplina jurídica .

También existen otras posiciones divergentes respecto a la autonomía del derecho tributario, entre ellas podemos encontrar:

1. Las que niegan la autonomía al derecho tributario y la subordinan al derecho financiero.
2. Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo. Criterio que sostienen autores como Alessi, Gaetano o Vita, y también destacados especialistas en derecho tributario como Giannini, Tesoro, Micheli, Hensel, Blumenstein y Ataliba.
3. Aquellos que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica o científicamente autónomo. Cabe destacar que autores extranjeros como Tratabas y De la Garza y argentinos como Jarach y García Belsunce, adoptan esta postura. Aclaremos que los criterios citados hablan de autonomía “estructural u orgánica” y “dogmática o conceptual”.
4. Quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado pero si no lo hace, sigue rigiendo éste (posición del autor francés Gény).

5. Los que estiman que es una rama del derecho parcialmente autónoma ya que ésta se encuentra inmersa de principios y normas del derecho en general y que se complementa con el derecho común.

Clases de autonomía del derecho tributario

Como hemos observado se ha discutido mucho por los diferentes tratadistas y estudiosos sobre la clase de autonomía que tiene el derecho tributario, y la mayoría de los autores en especial Héctor Villegas, han llegado a la conclusión de que ésta se divide en dos:

Autonomía didáctica: consiste en el estudio separado de cada rama jurídica, cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es necesaria la separación para su estudio, no se trata de una autonomía total, con esto se logra desarrollar individualmente la conceptualización para el avance del estudio de la ciencia.

Autonomía científica: la autonomía científica de cada rama del derecho no puede existir dentro de un derecho nacional, por lo que los tratadistas aseguran que lo único científicamente autónomo en el orden jurídico de un país es lo que en ese país se entiende por derecho, su aplicación e interpretación.

Fuentes

Concepto y clases

Cuando nos referimos al ámbito jurídico, entendemos como fuente toda norma generadora o de creación, fuente puede entenderse también como origen de otra norma. Las necesidades públicas son aquellas donde el Estado crea e interpreta como tales en un momento y lugar determinado, de conformidad con los cambios sociales. No existen en sí necesidades públicas por definición, a través del tiempo se van materializando y en consecuencia se van concatenando con el resultado propio de la historia, tomando en cuenta la ideología de las fuerzas políticas dominantes, en un territorio determinado y las coyunturas que emanan de los cambios a nivel mundial, de manera que la coincidencia entre las necesidades de los particulares y las necesidades públicas depende sólo del grado de identificación del gobierno con las fuerzas políticas. Se entiende que se satisface una necesidad pública, cuando los gastos y recursos públicos que son captados por el Estado a través de los tributos concurren para proporcionar un beneficio o ventaja a determinada categoría social que se considera digna de interés o protección, o cuando interpreta que ningún miembro de esa categoría debe ser excluido de tal satisfacción, de esta manera el Estado o el gobierno de turno cumple con su mandato constitucional de prestar los servicios públicos para conseguir el bien común.

Según Hans Kelsen es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior, la cual ésta la desarrolla con amplitud como norma ordinaria, la misma con mas amplitud el reglamento que desarrollara a la misma, también define como fuente la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la Ley y la Ley es fuente del derecho. Según Gladys Monterroso: “En el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho se ajusta a los modos de creación de derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre.”¹⁰

De lo anteriormente expuesto cabe resaltar la puntualidad con que se expone la descripción de una fuente de derecho, respondiendo al derecho positivo la jerarquización de la norma, con el objeto de aplicar el principio de legalidad; sin embargo es preciso agregar que existen diversas fuentes del derecho entre ellas encontramos: las fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

Es importante mencionar que las fuentes formales dentro de nuestro ordenamiento jurídicos tributario se encuentran desarrolladas en el Artículo 2 del Decreto 6-91, código tributario el cual regula: 1) las disposiciones constitucionales; 2) las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; 3)

¹⁰ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte II, derecho tributario.** Pág. 61

los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo, dentro de las facultades que la Constitución de la República de Guatemala determina.

La Constitución

La primera fuente por excelencia en los Estados de Derecho modernos con relación de los ordenamientos de orden tributario es la en nuestra país la Constitución Política de la República de Guatemala, es la norma suprema de nuestra normativa legal la cual condiciona los procedimientos de creación, interpretación y aplicación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, por el principio de jerarquía de la norma en caso de que una norma ordinaria se contraviniera a lo dispuesto en la Carta Magna ésta es inconstitucional; al contradecir o aplicar cualquier norma jurídica jerárquicamente inferior es nula de pleno derecho *Ipsa Jure* en virtud que en la Constitución se encuentran regulados los principios que forman el contexto de las instituciones del derecho.

La Constitución Política de la República instituye las bases de normas financieras y tributarias, establece los principios generales del derecho tributario, que son la base del sistema financiero del país y los principios sobre los cuales las leyes ordinarias creadas por el Congreso de la República deben regular la relación tributaria.

Los tratados internacionales

En el ordenamiento jurídico guatemalteco los tratados internacionales validamente celebrados y ratificados, son incorporados a nuestra legislación como normas ordinarias, en virtud que estos se materializan con el proceso legislativo dentro del Congreso de la República. Una vez que son publicados en Guatemala, forman parte del derecho positivo y vigente interno y sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del derecho internacional público.

Leyes ordinarias

Toda ley creada a través de los procedimientos legislativos son fuentes formales del derecho y tienen un valor excepcional en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad regulados en la Constitución de la República de Guatemala, que establece que solamente el Congreso de la República puede crear normas tributarias así como las bases de recaudación, por lo que se puede afirmar que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, que ordena todo el sistema tributario de la nación.

Leyes especiales

Al referirnos a leyes especiales, nos enfocamos dentro del contexto jurídico tributario a todas aquellas leyes ordinarias que desarrollan alguna fracción del derecho tributario en específico; dentro de la diversidad de leyes encontramos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

Los reglamentos

Estos constituyen un elemento muy importante dentro del derecho tributario, básicamente su función es la determinar los procedimientos y ampliar los conceptos emitidos por el Organismo Ejecutivo, indiscutiblemente son necesarios para posibilitar el desarrollo y la ejecución de las leyes ordinarias, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función de carácter administrativo que corresponde al poder ejecutivo, a través de los acuerdos gubernativos o ministeriales y su función esencial es la de desarrollar la ley, contemplando no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, cualquier disposición reglamentaria que tergiverse a la ley ordinaria es nula de pleno derecho; pudiéndose invocar su inconstitucionalidad de inconformidad del último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

El poder tributario

El poder tributario en sentido amplio es la facultad que tiene el Estado a través de la ley poder exigir el pago de los mismos y recaudar las contribuciones también conocidas como tributos a las personas individuales o jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su poder, ya sea esta territorial o no.

El poder tributario es un elemento objetivo inherente al Estado, es creado por el Organismo Legislativo y toma vigencia para permanecer en el ámbito tributario hasta que no sea derogado, por los procedimientos establecidos, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de los individuos que conforman el Estado.

Con el origen de las teorías propias del constitucionalismo del siglo XIX, el establecimiento de los tributos y la aprobación de los presupuestos pasan a ser competencia del poder legislativo, los parlamentos, y la aplicación y efectividad del tributo y la ejecución del presupuesto constituyen una actividad administrativa reglada, sometidas a normas legales. La Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, con su carácter de máxima norma en el Estado de Derecho, constituye un normativo, vinculante y establece; los principios materiales para ejercer el poder de legislar, la potestad legislativa, en materia financiera. Este poder posee su base legal constitucional establecida en el Artículo 239 de la misma.

El poder tributario y sus clases

El poder tributario deviene del poder del Estado en el ejercicio del *Ius Imperium*, con la facultad de crear, modificar y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines, siendo el mas esencial y de carácter constitucional el bien común. Se conocen principalmente dos clases de poder tributario y son los siguientes:

1. **Originario:** Cuando nace originalmente de la Constitución y del poder tributario que ejerce el Estado, se encuentra estrictamente supeditado a la misma y desarrollado por leyes de carácter ordinarias y sus respectivos reglamentos y nunca superiores a la misma Constitución; ésta es clase de poder tributario en Guatemala.
2. **Derivado:** La clase de poder tributario derivado nace de una Ley ordinaria que puede ser modificada constantemente y la Constitución no lo regula ni lo autoriza, por lo tanto, aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tributación, no nace de la misma el poder tributario.

Límites del poder tributario y criterios de sujeción al mismo

El poder tributario no es ilimitado, es de carácter general y sus límites y éstos se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, de los cuales podemos mencionar entre estos:

- Prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243.
- El principio de la capacidad de pago, Artículo 243.
- El principio de legalidad, Artículo 239.
- El principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243.
- El principio de no confiscación, Artículo 41.

Características del poder tributario

El poder tributario tiene características que lo diferencian de su función y competencia, determinados por las demás atribuciones que la ley le delega, y los podemos enumerar de la siguiente forma:

Abstracto: La existencia del poder tributario surge antes de ser ejercitado, con la sola existencia del Estado nace el poder público.

Permanente: El poder tributario solamente puede nacer, modificarse y extinguirse con el Estado a través de la legislación tributaria, la potestad tributaria de dictar normas no se extingue con el transcurso del tiempo, ni con el cambio de Gobierno ya que existe por sí solo mientras exista el Estado.

Irrenunciable: El Estado no puede renunciar a este poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse, existen algunas excepciones donde el mismo Estado crea las

normas para regular la materia; esto es parte del análisis que se desarrollara en la presente investigación.

Indelegable: El Estado no puede trasladar a un tercero la facultad de legislar leyes tributarias, ya que la competencia la tiene el Organismo Legislativo por mandato constitucional; así como tampoco puede delegar la potestad de ejercer la parte que le corresponde como sujeto activo de la relación tributaria.

Alcances del poder tributario

En Guatemala, el poder tributario se encuentra enmarcado en la Constitución Política de la República y en las leyes ordinarias tributarias, el Código Tributario tiene el carácter general y es un instrumento que rige todas las relaciones de carácter tributario, y se complementa con las demás leyes tributarias específicas.

Una consecuencia del poder de gravar es el poder de desgravar, es el hecho de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este poder lo ejerce el Estado y lo hace efectivo a través de la Ley, existen muchas formas de eximir, entre ellas la más importante es la exención y la exoneración. Y como ejemplo podemos encontrar la ley de zonas francas, que fue emitido a través del decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala.

CAPÍTULO II

2. Tributos

Concepto jurídico

Tributo en lato sensu, es la detracción e implementación que, en virtud del poder tributario ejercido a través del poder público, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes individuales o eminentemente jurídicos a favor de un Estado determinado.

La naturaleza de los tributos es de derecho público y se puede considerar dentro de la categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción; puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de la de los individuos.

Al realizar la búsqueda de una definición legal de tributo guatemalteco técnicamente nos debemos trasladar a la norma ordinaria de nuestro derecho interno, el Código Tributario, el cual en el Artículo número 9 regula “Concepto: Tributo son todas las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

En la doctrina jurídica encontramos definiciones que pretenden establecer la idea más simple sobre este instituto.

En cuanto la ampliación del tema se considera según el autor que: "Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga."¹¹

El tratadista Héctor Villegas expone, "Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines." Posteriormente en otro apartado de su obra asevera que: "El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito."¹²

Define Carlos Guilliani Fonrouge que: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma"¹³. En esta definición el autor pone de manifiesto la posición de la sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario.

¹¹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 995.

¹² Villegas, H. B. **Ob. Cit.** Pág. 67, 80.

¹³ Giuliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 283.

Sin embargo, de lo anteriormente expuesto se puede agregar que los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público y cubrir las necesidades de la población, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Política de la República.

En conclusión, el tributo no constituye hoy la única manifestación del poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, encaminado a satisfacer las necesidades públicas, a financiar el gasto público. Son muchas las prestaciones patrimoniales impuestas a los ciudadanos tendentes a la misma finalidad, encubiertas en ocasiones en nombres que, sin renombrar el tributo (mora e intereses), propician la aplicabilidad de un régimen jurídico desfallecido que el aplicable a las categorías tributarias.

Origen y evolución histórica

Como todo el desarrollo de las instituciones del derecho, podemos afirmar un antecedente histórico de esta disciplina jurídica; se pone de relieve también al analizar la evolución histórica del tributo, institución que ha ido adquiriendo una distinta significación a medida que ha ido evolucionando la realidad social sobre la que se ha proyectado. La base de la sociedad en diferentes etapas y acontecimientos coyunturales, han cambiado la estructura económica y por lo tanto han nacido diversas formas de recaudación.

En las sociedades en que la propiedad privada esta por regulación a favor del estado y al servicio de la sociedad no existe por normativas que estén vinculadas a un poder público que vaya más allá de ciertas actividades religiosas o que satisfaga necesidades de defensa de grupo, la aportación del individuo a las cargas comunes reviste naturaleza personal y su comportamiento se reviste de compensaciones que deben de ser de beneficio para toda la sociedad y no son de carácter patrimonial. El cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación del propio trabajo personal en la realización de obras públicas o de común utilidad, constituye la manifestación primaria de la contribución individual al desarrollo del bien común.

Las estructuras económicas van desarrollándose, van generando cambios dentro de las formaciones sociales y van adquiriendo una mayor complejidad y el régimen de propiedad privada. Se generalizan los intercambios comerciales entre los distintos territorios, en la actualidad la globalización es un fenómeno económico y a la vez se ha convertido en un instrumento político comercial que determina los procesos de intercambio a nivel mundial, podemos determinar que con estos cambios estructurales y el camino evolutivo de los países van haciendo su aparición los primeros impuestos aduaneros y los impuestos que gravan el consumo de determinados artículos, a lo que se suma la implementación de aranceles, instituciones que se unen a los denominados impuestos que gravan el consumo de determinados artículos, estos constituyen la forma más antigua de imposición directa y que, gravando por igual a todos los miembros de una determinada comunidad; sólo pueden explicarse en el ámbito de una sociedad en la que es muy similar la situación económica de sus miembros y, en consecuencia, no

existen elementos diferenciales en mérito a los cuales se justifique la desigual aportación de sus miembros a las cargas públicas.

Clasificación de los tributos

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, una es la doctrinaria, que es la propuesta por lo estudiosos del derecho tributario, y otra es la legal, establecida en el código tributario; y las que analizaremos a continuación:

Clasificación doctrinaria

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales
- Arbitrios

Clasificación legal

La establece el Código Tributario, en el Artículo 10. “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

De lo anteriormente expuesto podemos comprender que del concepto tributo como género, puede ser análisis de estudio las diferentes especies que lo componen que pueden ser el impuesto como máxima contribución en un sistema tributario, los arbitrios y las contribuciones especiales. A continuación desarrollaremos el contenido de cada uno de los tributos que acepta la normativa tributaria.

Impuestos

Un impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Según Manuel Ossorio, impuesto es: “Contribución, gravamen, carga o tributo que e ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas trasmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.”¹⁴

Uno de los tratadistas más influyentes e importantes en el ámbito del derecho tributario es Manuel Matus Benavente, argumenta del impuesto que: “Es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de

¹⁴ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 495.

acuerdo con reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”¹⁵

Por otro lado Carlos Giuliani Fonrouge, al definir esta institución, dice: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles.”¹⁶ Esta definición es discutible en virtud que al igual que el autor Héctor Villegas resaltan el hecho que un impuesto es una prestación en especie dando margen a que esta prestación pueda no ser obligatoriamente dineraria, con lo cual considero que pierde su naturaleza de instrumento para contribuir con el gasto público.

En cuanto al autor, Hector Villegas, al igual que Giuliani Fonrouge, acepta como una prestación proveniente de los impuestos la dineraria, y no omite como parte importante de la definición el Hecho Generador, utilizando el sinónimo de hecho imponible como uno de los principales elementos de los impuestos al decir que “El tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en situaciones consideradas como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”¹⁷

La Licenciada Gladys Monterroso, propone que: “Los impuestos como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como

¹⁵ Matus Benavente, M. **Ob. Cit.** Pág. 132

¹⁶ Giuliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 291.

¹⁷ Villegas, H. B. **Ob. Cit.** Pág. 72.

producto de la realización de un hecho preestablecido en la ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno”¹⁸

- Características de los impuestos

Dentro de las principales características de los impuestos encontramos las siguientes:

- a) Es obligatorio

Determinada en una obligación de dar dinero o prestaciones pecuniarias, en la actualidad esta prestación es predominantemente cumplida en dinero. En nuestro país, esta misma obligatoriedad los hace generales, teniendo su origen esta característica en la Constitución Política de la República, que el Estado utiliza a través del poder público que ejerce.

- b) Estatal

Es una obligación emanada del poder imperio del Estado, lo que justifica su coercibilidad y la facultad por parte del Estado de hacer efectivo su cumplimiento por todos los medios legales establecidos en las leyes de la materia, a través de los órganos administrativos, tanto para su creación, aplicación y recaudación.

¹⁸ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**. Pág. 101.

c) Legalidad

Este aparte de ser una característica es un principio, se encuentran establecidos en la Ley, y su función radica que deben de ser aplicadas de conformidad con la normativa jurídica vigente.

d) Generalidad

Esta característica es aplicable a personas individuales o colectivas, con el fin de establecer que ninguna persona puede hacer omisión en el cumplimiento de esta materia.

e) Especialidad

Es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en sus relaciones comerciales en una situación previsible, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.

- Clasificación de los impuestos

Para su estudio los impuestos se clasifican en:

a) Impuestos directos

Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria de o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un caso típico es el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Inmuebles.

b) Impuestos indirectos

Este tipo de impuestos toma en cuenta las transacciones y el consumo que realizan las personas y se trasladan al consumidor final, siendo éste sujeto que al final paga la totalidad del impuesto.

c) Impuestos personales (subjetivos)

Son aquellos impuestos que por la cual el hecho generador se establece por razones subjetivas de cada persona, que ha de ser propia del sujeto pasivo del mismo, ejemplo: soltería, número de hijos; en Guatemala, no se tiene ningún antecedente de este tipo de impuesto.

Toman en cuenta la situación del contribuyente su riqueza y el poder adquisitivo que puede poseer, en la que el Estado considera y regula la situación de la persona para poder determinar el hecho generador, las rentas pueden variar de acuerdo con las circunstancias personales, un ejemplo de este tipo de impuesto regulado en Guatemala es el Impuesto Sobre la Renta ISR.

d) Impuestos reales (objetivos)

Este tipo de impuesto tiene la característica de estimar la riqueza por si misma del contribuyente por ejemplo (impuesto sobre inmuebles), el Estado como ente de regulación legal solo constata la renta o la propiedad de los individuos sin considerar su situación individual como personas, un ejemplo de este tipo es el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) y el Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).

e) Impuestos ordinarios

Son aquellos impuestos por medio del cual su forma de recaudación para la parte financiera que el Estado necesita para su funcionamiento y que por regla general su creación es a través de las normas emitidas por el Organismo Legislativo y que normalmente gravan la renta de las economías de carácter privado; en Guatemala, también forma parte de este impuesto el capital, como el Impuesto Extraordinario y

Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz IETAP, el Impuesto Único Sobre Inmuebles IUSI, el Impuesto Sobre la Renta ISR y el Impuesto al Valor Agregado IVA.

f) Impuestos extraordinarios

Son de carácter excepcional, temporal y transitorio, el Estado encuentra su justificación en parámetros netamente económicos, se crea ante una determinada necesidad de recaudar fondos para los objetivos del Gobierno que deben de ser ejecutados por la misma administración pública. Su característica esencial es de carácter no permanente.

g) Impuesto único

Es una modalidad que en la actualidad se aplica en el funcionamiento que los Estados, los cuales determinan en una sola carga tributaria la regulación para el acercamiento de una recaudación más eficaz para la proyección del gasto público atendiendo de manera ecuánime la capacidad económica del contribuyente, siempre que deber de tomar en cuenta la realidad socioeconómica del país en que se quiere aplicar.

En este sistema de implementación del impuesto único tendría como ventaja evitar la doble o múltiple tributación, y así cumplir con los regulado en nuestra Constitución de la República de Guatemala como una simplificaron en el cobro del

mismo, y lo más importante, es que la carga tributaria descansaría sobre la capacidad real económica de contribuyente y no sobre supuestos que no coinciden en resultados reales en la aplicación de relaciones tributarias.

Particularmente en un entorno social, económico, financiero y cultural donde sus políticas públicas se enfocan en el denominador común el desarrollo; no muy lejos de la realidad y en algunos casos la aplicación de las relaciones tributarias tendrán determinación para implementar sistemas que coincidan con las nuevas tendencias en el campo de las relaciones internacionales, así es como en nuestro país se encuentra una normativa legal en materia de inversión extranjera que Guatemala ha creado con el fin de crear fuentes de trabajo; pero todo esto implica el análisis para determinar el impacto que tiene la políticas económicas en esta materia para organizar el funcionamiento de las zonas francas.

Arbitrios

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 9 “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” Igualmente, podemos decir que los arbitrios son medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades.

Dentro de las definiciones que se emplean en la doctrina resaltamos las siguientes:

Manuel Ossorio expone: “Arbitrios son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, generalmente municipalidades.”¹⁹

Cabanellas, define: “Arbitrio es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin de que estos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”.²⁰

En Guatemala, a través de los estudios doctrinarios podemos hacer mención de la acertada definición que la Licenciada Gladys Monterroso propone que: “Los arbitrios son prestaciones que el municipio exige a los vecinos con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituirlos a los mismos vecinos como servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general.”²¹

- Características de los arbitrios

- 1) Es pecuniario, siempre en dinero.
- 2) Es obligatorio, todos los vecinos tienen obligación de pagarlos.
- 3) Se encuentran establecidos en la Ley.

¹⁹ Ossorio, M. **Ob. Cit.** Pág. 84.

²⁰ Cabanellas, G. **Diccionario jurídico elemental.** Pág. 209.

²¹ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 114.

4) Es restringido a su territorio.

- Objeto de los arbitrios

El principal objetivo es coadyuvar al desarrollo del poder local tomando en cuenta las obras de interés colectivo que benefician a las municipalidades como entes autónomos en la administración de su territorio y por lo tanto los vecinos asentados en ellos, son los que tienen esta carga tributaria.

Contribuciones especiales

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: “Contribución especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

En la doctrina se conoce como contribuciones especiales a los tributos que el Estado u otro poder público percibe en contra presentación de servicios individuales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado en determinado territorio, se caracteriza por la existencia de un beneficio de una obra pública u otro tipo de servicios estatales, especiales, destinados a beneficiar a determinada personal, o grupo social, determina Carlos Giuliani Fonrouge, al definir las contribuciones especiales, las sitúa dentro de los tributos y las define como: “La

prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras publicas o de especiales actividades del Estado”.²²

La autora guatemalteca Gladys Monterroso relata: “Atendiendo a la realidad nacional, nosotros proponemos la siguiente definición: Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo, ya sea por lugar de residencia o grupo social lo que significa que el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido.”²³

- Clasificación de contribuciones especiales

Contribución especial por mejoras:

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: “Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

²² Guiliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 295.

²³ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 113.

Las contribuciones especiales por mejoras, tienen por objeto que las mismas, graven el hecho generador que origine beneficios al contribuyente de manera directa, sin embargo, tal como lo regula el Código Tributario sus alcances son distintos, mientras que las contribuciones especiales generan beneficios por obras públicas o la prestación de servicios estatales, no se establecen para costear la obra o para prestar el servicio; las contribuciones especiales por mejoras si se establecen para contribuir al costo de la obra que se realiza y como beneficio el contribuyente obtiene plusvalía por el pago del mismo.

- Peaje:

Este es un tributo que significa que se debe pagar una prestación pecuniaria por el derecho de circulación en una vía de comunicación vial u otra, no se ha logrado determinar naturaleza de esta clase de tributo (es tributo porque el Estado lo exige ejerciendo su poder imperio, ubicándolo dentro de las contribuciones por mejoras).

- Contribuciones para fiscales:

Son contribuciones recabadas por ciertos entes públicos autónomos, para su financiamiento, el provecho que proporcionan estos tributos es para un grupo limitado de personas de determinado grupo social o profesional, ejemplo del mismo es el pago al Instituto Guatemalteco de turismo INGUAT.

Sistemas tributarios

Es el conjunto de tributos integrados en el ordenamiento jurídico de un determinado ente territorial, inspirado en principios comunes y que constituye un medio idóneo para que los ciudadanos cumplan con su deber de sostener las cargas públicas y que el Estado por medio del poder publico instituye mecanismos de recaudación y de sanción previamente establecidas en caso de omisión del pago de los mismos.

Dentro de las características de los sistemas tributarios tenemos:

- a. Principios establecidos en la Constitución de la República de Guatemala como fuente principal de la regulación del ordenamiento jurídico interno.
- b. Limitación entre los distintos tributos, de manera que se eviten la existencia de lagunas legales, la duplicidad de gravámenes sobre el mismo hecho generador y la posible existencia de tributos que no graven manifestaciones de capacidad económica, por lo que podemos encuadrar en la prohibición de la doble tributación.
- c. Idoneidad para conseguir los objetivos de política tributaria a fin de conseguir los fines de manera equitativa para no crear una desestabilización social.

- d. Consecución de fines de carácter extrafiscal o de objetivos de política económica, para la implementación de mecanismos de planificación que ayuden a la pronta formulación de políticas públicas.

Los sistemas tributarios han evolucionado conforme el transcurrir de los años, adoptando formas que se adecuen a dos criterios:

- La creciente proyección sobre todo fenómeno económico, consecuencia del aumento de los gastos públicos, derivados de las crisis contemporáneas nacionales e internacionales.
- La constante ingerencia de los principios jurídicos en el entorno configuración de los sistemas tributarios, exige que la actividad tributaria del poder público se complemente con la regulación en materia tributaria a las cambios coyunturales y que por lo tanto se garanticen su pleno desarrollo. Explica la atención prestada a las garantías de los contribuyentes, el perfeccionamiento de las categorías tributarias y su adecuación al principio de capacidad de pago.

La característica principal del sistema tributario de Guatemala es su bajo rendimiento recaudatorio, el Estado no logra sus fines por la misma situación de evasión fiscal; además podemos mencionar que la exoneración del pago de los impuestos y la su ineficaz aplicación para los infractores, se enmarca en una situación preocupante; ya que la base del desarrollo depende directamente, del ejercicio que se

da entre la recaudación y la ejecución de los planes de gobierno. Si bien la presión tributaria ha aumentado, como resultado de los Acuerdos de Paz, a partir de 1997, la carga tributaria superó por varios años consecutivos la barrera del 8%, sin alcanzar el 12% establecido como meta. El bajo nivel de recaudación ha impedido cumplir con lo propuesto en los Acuerdos de Paz, el cual se especifica en los compromisos fiscales contenidos en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, en los apartados de: política tributaria, política presupuestaria, política fiscal, meta de recaudación tributaria, compromiso fiscal, legislación, fortalecimiento de la administración tributaria.

Es importante mencionar que la inestabilidad tributaria se atribuye a las constantes reformas tributarias, ya que en las dos últimas décadas cada dos años y medio los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria, lo que incidió en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto, considerando que el tema tributario se torna mas complejo y que las instituciones encargadas en esta materia son parte de esta realidad.

Principios del derecho tributario

Principios

Los principios jurídicos forman parte de la doctrina de las fuentes del derecho en la relación entre lo abstracto y la aplicación concreta de la norma jurídica; los principios constituyen el fundamento de algo, son lineamientos a través de los cuales se crean, interpretan, modifican y aplican los preceptos jurídicos positivos y vigentes. De ahí que, en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, se adviertan lagunas legales que dejan al juzgador la necesidad de acudir a otras fuentes para someter la controversia sometida a su conocimiento. A falta de un precepto expresamente aplicable, habrá que valerse de dos criterios regulados en nuestra legislación, el primero tomando como base según los principios generales del derecho, como lo establece el Artículo 4 del Código Tributario. “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”, y el otro caso es la analogía jurídica como lo establece el artículo 5 del mismo cuerpo legal. “Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones,

exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

Los principios tributarios, no son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, en Guatemala las normas jurídicas son creadas por el Organismo Legislativo y es el único ente estatal que tiene la autorización para darle vida en el ordenamiento jurídico en relación de los tributos. Generalmente los principios que son aceptados en la actualidad y que aplicados podemos mencionar a los de legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros, algunos de ellos contradictorios entre sí, a continuación relacionamos los principios tributarios que se desarrollan en la Constitución Política de la República.

De legalidad tributaria

Uno de los principios esenciales que determinan y establecen los Estados modernos es el de legalidad como resguardo de la seguridad jurídica que ha de enfocarse al respeto que tanto los administrados como los administrantes deben respetar al observar la norma; es un elemento que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público en donde todas las actuaciones deben de ser respetadas para la aplicación de la ley; es básico en nuestro ordenamiento constitucional, tal y como claramente expresa el preámbulo de la Constitución Política

de la República, al delegar al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz, como axiomas fundamentales para la convivencia social. Este principio, establece que corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo, en su carácter de representante del pueblo, con facultades para o decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, definiendo claramente las bases de la recaudación, para el cumplimiento de sus fines.

De capacidad de pago

Este principio determina, la carga tributaria que una persona puede y debe soportar, después de haber satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo, con estos tres elementos básicos, la recaudación tributaria será mas eficiente y conllevará en cierta medida que la población contribuya a que los fines mismos del Estado sean positivos en la recaudación de los mismos.

Igualmente, la carga tributaria de una persona debe depender de la capacidad de pago de la misma, medida por la renta o la riqueza que posea, esto quiere decir que dependiendo de la posición económica de una persona, así debe de ser la exigencia.

Esto conlleva que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista legal, como en su sistema de aplicación. Según este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan más impuesto, independientemente de los beneficios que reciban de los gastos públicos.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República dispone que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” Tradicionalmente, dicho principio ha tenido una proyección exclusiva en el ámbito tributario. De esta manera sólo podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica, no pudiendo establecerse carga tributaria alguna que no respondiera a la existencia de tal capacidad económica.

De igualdad

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República, que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...; regula este precepto, que el Estado al establecer tributos, no puede extralimitarse a través del poder público que posee establecer impuestos que conlleven a una desigualdad en la implementación de normativas que afecten los intereses de los habitantes. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este

principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las organizaciones de beneficencia; tema que se desarrolla en la presente investigación para lograr determinar que aún en el marco jurídico, existen instituciones que determinan una desigualdad en la aplicación de la realidad.

De generalidad

Este principio lo encontramos regulado el Artículo 135, de la Constitución Política de la República de Guatemala, inciso d), son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes.

Este principio, nos conduce a la imperatividad que el ordenamiento jurídico nos somete, al establecer cuales son nuestra obligaciones como sujetos de la relación jurídico tributaria; indica que todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, lo que se matiza con el principio de capacidad de pago y el de igualdad. Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, y excepcionalmente las exenciones justas que el Estado como poder soberano puede autorizar, pero solo considerando que son necesarias y que cumplen con todo el proceso legislativo para poder considerarlas como legítimas y legales.

De proporcionalidad

En la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la obligación del Estado a orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza, cumplir con sus fines y lograr el pleno ejercicio en la equitativa distribución del ingreso nacional. El fundamento se basa en la consolidación del principio de justicia social, buscando el bien común, contemplando dentro de esta distribución la carga del gasto público.

CAPÍTULO III

3. Zonas francas

Antecedentes históricos

Las Zonas Francas se han constituido a través de la historia, como un fenómeno económico en la cual los países realizaban acuerdos con el objeto de operar en otro país gozando de beneficios tributarios para atraer la inversión. La historia señala que las Zonas Francas han operado bajo esa institución por mas de dos mil años, procediendo desde el Imperio Romano para el fortalecimiento del comercio en cuanto a las exportaciones en la cual se dedicaron los países de la época. Las ciudades en el mediterráneo que dependían del comercio para su supervivencia usaron las zonas francas en la edad media. Como se puede observar las Zonas Francas han estado vinculadas con el comercio a través de la historia, se ha concebido la idea del fortalecimiento de las economías en su primera fase con el intercambio de mercaderías y su regulación dentro de las normativas de los países.

En una fase posterior al intercambio, la políticas en materia económica van generando cambios, estos van dirigidos a reestructuras la legislaciones para que se adhieran a las nuevas tendencias del comercio internacional, de esa manera surge el concepto de Zona Franca, considerando que los países desarrollados ven en lugares determinados sus mejores aliados, en primer lugar el ofrecimiento de la generación de

empleo a cambio de ciertos beneficios. En ese marco de ideas las políticas de Estado se encaminan a fortalecer las alianzas y crear un marco legal para mayor respaldo institucional.

Durante la colonia se establecieron zonas de libre comercio en puntos estratégicos sobre la ruta de comercio internacional. Gibraltar (establecida en 1704), Singapur (establecida en 1819) y Hong Kong (establecida en 1842), así como las de Marsella, Bremen y Hamburgo son los ejemplos más importantes que se tienen de la zonas francas de la época, considerando que el comercio durante ese periodo fue de constante crecimiento, por las colonizaciones que se hicieron en América y la apertura de nuevos mercados dedicados al comercio que dieron el inicio al intercambio de mercaderías entre América y Europa; y de la misma manera se expandió el comercio entre Europa y Asia.

La operacionalización en la actualidad

Después de la segunda guerra mundial cuando el comercio internacional empezó a crecer de nuevo, y se estableció a nivel mundial una nueva regularización para reconstruir Europa se crearon organismos bajo marcos legales de carácter internacional para la regularización de zonas de libre comercio que fueron establecidas en puntos importantes de rutas internacionales de comercio alrededor del mundo. La zona franca de Colón en Panamá, fue probablemente la más exitosa de las zonas francas

establecidas en ese periodo. Con el objeto de iniciar una nueva era en la reconstrucción de un nuevo orden mundial, constituido bajo un respaldo económico.

A finales de la década de los cincuenta, se estableció una nueva forma de zona franca que fue constituida con el objeto de establecer parámetros basados en el ofrecimiento de empleos, dejando un poco la idea del comercio como *sui génesis* de la zona franca y planteando una nueva forma de desarrollo para los países con alto índice de capacidad manufacturera; la primera zona de este tipo fue establecida en Irlanda, Shannon en 1959; siguiendo el éxito alcanzado por Shannon, se desarrollaron otras zonas de exportación en otros lugares; los más importantes ejemplos son la de KAOSHIUNG en Taiwán establecida en 1960. BATAAN en las Filipinas y MASAN en Corea fueron establecidas en los primeros años de la década de los setenta.

Actualmente y dada la novedad de los términos y la evolución de las economías hacia la globalización, se ha dado una multiplicidad de conceptos referentes a zonas francas, tales como zonas de libre comercio, zona de procesamiento de exportaciones, zonas de transformación y exportación, zonas francas y zonas libres. Sin embargo, estos conceptos tienden a ser utilizados indiferentemente como sinónimos, lo cual puede causar confusión.

Tipos de zonas francas

Estatales

Este tipo de zona es creada con la finalidad de crear nuevas fuentes de empleo, para aliviar las tensiones sociales, sin fines de lucro en donde el Estado tiene directa participación. En Guatemala serán entidades descentralizadas creadas de conformidad con las leyes vigentes del país donde se requiere constituir.

El beneficio de este tipo de zona franca, es que las mismas pueden ofrecer arrendamiento de los bienes industriales a un costo muy inferior de los privados, debido a que se han utilizado terrenos del propio estado y recursos provenientes del Presupuesto Nacional.

Son propiedad del Estado y son administradas por el mismo. En teoría todo proyecto público debe ser rentable, aunque en la práctica las zonas francas públicas tienden a tener fines más políticos que lucrativos, en consecuencia son entes burocráticos condicionados a disposiciones fuera del orden de la naturaleza de la zona franca, ya que esta es eminentemente lucrativa. Es por esto que el equipo de funcionarios que las administran en la mayoría de casos tienen muy poca experiencia en como desarrollar zonas francas. Asimismo, hay casos en que se instala una zona franca en un área subdesarrollada y con altos niveles de desempleo con el fin de crear

polos de desarrollo, lo cual resulta imposible debido a la gran inversión que se requiere en infraestructura.

Además la escasez de recursos para delinear y ejecutar planes de mercadeo en conjunto con el hecho de cobrar precios muy por debajo de los costos reales hacen que las zonas francas públicas se vuelvan una carga para el Estado. Hasta ahora, la administración y los servicios ofrecidos por las zonas francas públicas en general no llegan a obtener los niveles de eficiencia iguales a los de las zonas privadas.

Privadas

Se crea con la finalidad de ofrecer nuevas oportunidades a la población. Para iniciar una zona franca privada en la República Dominicana se necesita que el Gobierno Dominicano emita por Decreto autorización para instalación y un contrato de operación y administración de acuerdo a las leyes vigentes. Así como en Guatemala, también se necesita autorización de parte de las autoridades de gobierno a través del Ministerio de Economía y en este caso como formalidad se requiere que se establezca es Escritura Pública; y serán consideradas personas jurídicas.

Estas son manejadas por personas jurídicas del sector privado, quienes por lo general son propietarias del terreno, planifican, desarrollan y administran la zona franca. En general, en el entorno del mercado internacionales y el avance en materia económica a nivel mundial, su éxito se debe a que invierten grandes cantidades de

recursos en el mercado globalizado y cuentan con la colaboración y apoyo de los gobiernos en el campo de la atracción de inversión. Por otro lado, los precios de las zonas francas privadas tienden a ser bastante más altos que los precios de las públicas, pero a cambio ofrecen mejores servicios integrales ya que la competitividad con las exigencias son sumamente grandes.

Especiales

Es aquella que por la naturaleza del proceso de producción requieren el aprovechamiento de recursos mineros cuya transformación se dificultara si las empresas no se establecen próximo a las fuentes naturales, cuanto la naturaleza del proceso o la situación geográfica o económica e infraestructurales del país que así lo requieran.

Mixtas

Son creadas mediante Decreto Presidencial, a través del parque industrial. Se otorga la administración y operación de las mismas, la cual es una entidad sin fines de lucro creada con la finalidad de incrementar las fuentes de empleo y así contribuir a las necesidades surgidas por el aumento de la población y su consiguiente tasa de desempleo. Dichas zonas francas están formadas por una junta directiva.

Experiencia en Guatemala

El ordenamiento jurídico guatemalteco, a través de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 119 literal “n” establece de manera expresa: “crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros”; como regula la citada norma, el Estado de Guatemala tiene la obligación de promover y fomentar el desarrollo haciendo uso de las facultades a través del Organismo Legislativo; tomando en cuenta que la misma Carta Magna establece, que las obligaciones del Estado se deben integrar normas que también regulan el régimen económico social establecido en el capítulo de los derechos sociales, esto nos da la directriz que el Estado de Guatemala en su facultad de crear las leyes, no debe de considerar únicamente las instituciones en materia económica, sino también se deben observar cuales son los efectos y repercusiones que tendrá en la sociedad la creación de nuevas leyes.

Podemos considerar que la normativa constitucional es la base jurídica fundamental para el desarrollo del país; y por lo tanto las Zonas Francas cuentan desde 1989 con la normativa legal para operar en el país y de esa manera surge es creada nueva ley con el objeto de regular la autorización, creación y funcionamiento del decreto que le dio vigencia a las Zonas Francas.

El fundamento de la ley ordinaria establecida en el Decreto número 114-97 del Congreso de la República, en su artículo 32 literal “b” establece: “Ministerio de

Economía: le corresponde hacer cumplir el régimen jurídico relativo al desarrollo... de inversión nacional y extranjera, de promoción a la competitividad, del desarrollo industrial y comercial, para ello, tiene a su cargo las siguientes funciones: ...b) formular y ejecutar dentro del marco jurídico vigente, la política de inversión nacional y extranjera, de promoción de la competitividad, del desarrollo industrial y comercial, y proponer las directrices para su ejecución.”

Esto nos da una nueva pauta en el ordenamiento jurídico, de como el Estado a través de las instituciones públicas va delegando funciones, de conformidad con la materia que se quiere profundizar; en materia económica el Decreto 114-97 delega la función de velar por los intereses de la inversión al Ministerio de Economía, funciones que se detallan en citado cuerpo legal, y así complementar y desarrollar los mandatos constitucionales.

La Inversión extranjera según el Decreto número 9-98 del Congreso de la República de Guatemala: en el artículo 1 inciso 2 de la Ley de Inversión Extranjera: “es cualquier clase de Inversión que implique toda clase de transferencia de capital a Guatemala proveniente del exterior, efectuada por un Inversionista Extranjero. Queda comprendido asimismo dentro de este concepto, la reinversión que pudiera hacer el Inversionista Extranjero en el territorio guatemalteco, de cualquier renta o capital generado en Guatemala a través de su Inversión.”

Durante el Gobierno de Marco Vinicio Cerezo Arévalo fue publicado en el Diario Oficial el Decreto le 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas, considerando que es de interés para Guatemala orientar la economía hacia el desarrollo integral del país, mediante el fortalecimiento de la producción y comercialización en general, la generación de empleo, el aprovechamiento de la transferencia de tecnología y de las ventajas competitivas que ofrece el país para competir eficiente mente en el mercado internacional, en donde el establecimiento de Zonas Francas con todos los beneficios que proporciona tanto para el país como para los inversionistas, ofrece una importante contribución. De esta manera se inicia en Guatemala bajo un marco legal orientado a la producción y crecimiento económico del país con la autorización de las zonas francas, para que de manera sistemática realizara sus operaciones, con la visión de generar empleo para la construcción de un nuevo país, en la nueva etapa de la democratización.

Principales definiciones de las zonas francas

Zona franca

De conformidad al artículo 2 de la Ley de Zonas Francas, estas están definidas como “el área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial establecido por la Ley, en las que personas individuales o jurídicas se dedican indistintamente a la producción y comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el

comercio internacional. La zona franca estará custodiada y controlada por la autoridad aduanera”.

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

Entidad Administradora de zona franca

De acuerdo a la Ley de Zonas Francas, se define a la Entidad Administradora como la persona jurídica legalmente registrada y autorizada para operar en el país encargada de invertir, en organizar, desarrollar y administrar Zonas Francas.

Usuario de zonas francas

Se entiende por usuario de zona franca a las personas individuales o jurídicas autorizadas por el Ministerio de Economía de Guatemala a través de la Dirección de Política Industrial para operar en la zona franca y en su reglamento, los usuarios pueden ser:

- Industriales: Cuando se dediquen a la producción o ensamble de bienes para la exportación, fuera del territorio aduanero nacional; reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico.

- Comerciales: cuando se dediquen a la actividad de comercialización de mercancías, para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.

- De Servicios: Son todas aquellas empresas que se dedican a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional. El Reglamento de la Ley de Zonas Francas indica que se consideran servicios vinculados con el comercio internacional aquellos que se presten directamente al exterior así como las que sean necesarias para realizar la actividad de exportación de los usuarios localizados en Zonas Francas.

Disciplinas jurídicas que se relacionan con las zonas francas

Derecho constitucional

De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del estado a través de los preceptos Constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio estado, así como la facultad que esta le otorga para promover la inversión.

Derecho administrativo

De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. No obstante que el derecho fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y a las administrativas. Se considera también que esta rama del derecho regula todos los procedimientos administrativos, la cual conlleva el cumplimiento de todos los requisitos previo para ser reconocida por el Estado y poder llevar a cabo su funcionamiento. De lo anteriormente mencionado, también se reconoce que el vínculo entre las zonas francas y el Derecho Administrativo es en cuanto al control de fiscalización que el Estado realiza para que el cumplimiento de los fines sea congruente con la naturaleza de las operaciones.

Derecho financiero

Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, proporciona la siguiente definición: “El Derecho Financiero norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las finanzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de

órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”²⁴

Órganos que ejercen el derecho financiero en Guatemala:

- Ministerio de Finanzas públicas
- Superintendencia de Administración Tributaria
- Banco de Guatemala
- Junta Monetaria
- Contraloría General de Cuentas

Esta rama del derecho también se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del estado en sus tres momentos, el de la obtención o recaudación, el de la administración, control o manejo y la ejecución del gasto público y los recursos que se deben destinar para el cumplimiento de los fines.

Derecho tributario

Rama del Derecho Público, debemos conocer que es también conocido como derecho fiscal, a través de la cual se estudian las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares, ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de consecución

²⁴ Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, Derecho Financiero Parte I, Finanzas Públicas, 2004, pág. 22.

del bien común. Como un parte del derecho es importante señalar que los tributos en Guatemala, es una de las ramas de constante cambio, por la cual la legislación sufre modificaciones constantes, considerando la diversidad de tributos que están regulados en la normativa guatemalteca.

En el ámbito de tributos en nuestro país se hizo referencia a los principios constitucionales de igualdad y capacidad de pago, fundamentos de carácter general y de aplicación imperativa, las condiciones de la naturaleza de esta materia, esta condicionada a factores de desarrollo externos que han llevado a los países a tomar medidas frente a los procesos de la globalización; esto nos indica que la operación de las zonas francas a nivel internacional es un instrumento en materia económica, donde los países con el objeto de atraer inversión extranjero avalan consideraciones excepcionales, para que la operacionalización de los beneficios fiscales, se les otorgan a las instituciones publicas o privadas.

Órganos competentes en materia de zonas francas

Ministerio de Economía

El Ministerio de Economía es la institución responsable de hacer cumplir el régimen jurídico relativo al desarrollo de las actividades productivas no agropecuarias del comercio interno y externo a través de acceso a mercados internacionales, elevando los índices de competitividad y el aumento de las importaciones y exportaciones.

Ser la institución que promueva una economía de libre mercado, que impulse el desarrollo económico sostenible en el país a largo plazo, posicionando a Guatemala como mejor destino para las inversiones nacionales y extranjeras, apoyando la competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, facilitando el acceso de la producción al mercado internacional y la protección al consumidor.

Objetivos estratégicos:

- Facilitación a la inversión nacional y extranjera a través del mejoramiento y simplificación de los procesos y procedimientos de las actividades registrales.
- Desarrollar el comercio interno y la inversión, promoviendo la competencia interna a través de la eficiencia en los mercados de bienes y servicios.
- Promover las relaciones económicas y el desarrollo del comercio exterior, así como impulsar el perfeccionamiento de la integración económica regional.
- Facilitar el desarrollo competitivo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa productora de bienes y de la prestación de servicios, facilitando el acceso a servicios de desarrollo empresarial y financiero ágiles y oportunos dentro de un marco de fomento adecuado.

Ministerio de Finanzas Públicas

Este Ministerio es una Institución gubernamental a cargo del Tesoro, tiene la responsabilidad de velar por su justa y equitativa planificación, ejecución y transparencia. En ese marco, el Ministerio de Finanzas Públicas, tiene el compromiso de alcanzar niveles adecuados de efectividad, tanto en el ámbito de la efectividad institucional como organizacional, los que se remiten al alcance de resultados en materia de política fiscal y al adecuado escenario administrativo en el que se desenvuelva, de manera que su gestión organizacional sea altamente contributiva al ámbito de la efectividad institucional.

Son algunas de las funciones y atribuciones del Ministerio de Finanzas Públicas:

- Formular la política fiscal y financiera del corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno;
- Proponer a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), las normas para la desconcentración en la percepción de los Ingresos;
- Coordinar con la Superintendencia de Administración Tributaria, la programación de flujo de ingresos provenientes de la recaudación de los impuestos;

- Definir con base en la política económica y social del Gobierno, conjuntamente con el órgano de planificación del Estado, la política para la formulación, priorización, evaluación y selección de proyectos, de inversión y programas a ser ejecutados con recursos internos, financiamiento y cooperación externa.

Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones – CONAPEX -

Es un órgano consultivo en materia de Zonas Francas, fungirá como el Consejo Nacional de Promoción de Exportaciones. En el año de 1986, el Gobierno de Guatemala crea el Consejo Nacional de Promoción de las Exportaciones (CONAPEX), el cual tiene como objetivo proponer al Presidente de la República la política nacional de promoción, diversificación e incremento de las exportaciones, el turismo y las inversiones, así como velar por la ejecución de la misma.

Este Consejo mixto, está integrado por el Ministro de Economía, quien lo preside y por los Ministros de Relaciones Exteriores, Finanzas, Comunicaciones, Agricultura, Energía y Minas, Trabajo, el Presidente del Banco Central y el Superintendente de Administración Tributaria. Por el sector privado participan los Presidentes de las diferentes Cámaras Empresariales. CONAPEX, tiene una Coordinación y una Secretaría que está a cargo del sector privado. Uno de los logros más importantes de CONAPEX es la ejecución de la Política Integrada de Comercio Exterior, basada en la competitividad y el acceso a nuevos mercados, a través de las negociaciones comerciales preferenciales y los tratados de libre comercio. Esta política ha dado como

resultado una transformación en la estructura de las exportaciones, superando la dependencia de la exportación de pocos productos.

Creación y administración de las zonas francas

Procedimiento de autorización

Concluidas las etapas necesarias para la operación de la zona franca, conforme la resolución de autorización de instalación y desarrollo, la entidad administradora podrá solicitar a la Dirección General de Política Industrial la autorización para la operación de la zona franca.

La solicitud de autorización para la operación debe contener:

- Nombre de la entidad administradora, su domicilio fiscal y número de identificación Tributaria,

- Nombre y datos de identificación personales de su representante legal,

- Identificación de la resolución que autorizo la instalación y desarrollo de la Zona Franca, nombre de esta y su ubicación,

- Indicación sobre si la construcción de la obra física se encuentra totalmente terminada o, en caso contrario, etapa para la cual se solicita la autorización de operación,
- Beneficios que solicita; y
- Lugar, fecha y firma del solicitante.

Fotocopia legalizada de la personería jurídica del representante legal de la Entidad administradora; “Con la solicitud deben acompañarse el documento que acredite la personería jurídica del representante legal de la entidad administradora y el que demuestre el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 36 del inciso c) de la Ley; y

Documento que demuestre el cumplimiento de la obligación de la constitución de la fianza o garantía autorizada por el Ministerio de Finanzas Públicas.

Para autorizar la operación de la zona franca la Dirección General de Política Industrial, verificará que la entidad administradora haya cumplido con todas las obligaciones contenidas en la resolución de autorización de instalación y desarrollo.

La resolución de autorización de operación será emitida por la Dirección General de Política Industrial, en un plazo no mayor de quince días después de presentada la solicitud, debiendo contener lo siguiente:

- Nombre, domicilio fiscal y número de identificación Tributaria de la Entidad Administradora,
- Nombre de la zona franca,
- Beneficios otorgados y plazo de duración de los mismos y
- Obligaciones a que queda sujeta.

De dicha resolución deberá hacerse llegar copia a la Unidad de Regímenes Aduaneros Especiales y a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

Cuando la Entidad Administradora no pueda cumplir con el plazo establecido en el inciso c) del artículo 6 de este reglamento, podrá solicitar prórroga a la Dirección General de Política Industrial, la que resolverá en un plazo no mayor de diez días, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud correspondiente.

Obligaciones, prohibiciones y sanciones de las Entidades Administradoras

Obligaciones

Separar físicamente las áreas de los usuarios comerciales de las áreas donde se instalen los Usuarios Industriales y de servicios.

- Instalar, autorizar, administrar, supervisar, controlar y mantener los servicios destinados a los usuarios de la zona franca.

- Construir fianza o garantía bancaria de exigibilidad inmediata o garantía específica autorizada por el Ministerio de Finanzas Públicas, para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones. Dichas fianza o garantía deberá ser por el equivalente del diez por ciento (10%) de sus activos totales.

- Prever dentro del diseño de la zona franca la disponibilidad de áreas para la prestación de servicios al personal que labore en la zona franca a efecto de cumplir con las disposiciones legales de trabajo y previsión social.

- Pagar mensualmente al Ministerio de Finanzas Públicas y con destino al fondo específico para el desarrollo y promoción de zonas francas, y el apoyo y promoción de las exportaciones, el equivalente en moneda nacional de diez (10) centavos de dólar de los Estados Unidos de América, por cada metro cuadrado del área arrendada, ocupada o vendida a los usuarios de zonas francas; el plan técnico y económico anual del fondo específico será propuesto por CONAPEX.

- Suministrar la información relativa a sus operaciones, que soliciten los Ministerios de Finanzas Públicas y de Economía.

- Establecer dentro de su organización administrativa un Sistema de Operación de Mercancías coordinado con la delegación de la Dirección General de Aduanas.
- Notificar a la dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía y al Ministerio de Finanzas Públicas de los avisos de cierre de operaciones que reciba de los usuarios de la zona dentro de un plazo máximo de quince (15) días contados a partir de la fecha de aviso por parte del usuario.
- Cualquier otra obligación que se refiera a la dirección, administración y manejo de la zona franca.
- El diseño, planificación y funcionamiento de la zona franca deberá cumplir con requisitos de seguridad fiscal a satisfacción del Ministerio de Finanzas Públicas. La Entidad Administradora deberá crear las instalaciones y proveer las facilidades para que funcione la delegación de la Dirección General de Aduanas y será la responsable de los gastos que origine el funcionamiento de ésta última.

Prohibiciones

Se prohíbe, enajenar en cualquier forma en el territorio nacional, las mercancías que hayan ingresado a zona franca, exoneradas o no, afectas al pago de derechos arancelarios, impuestos a la Importación e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Sanciones

Según el artículo 46 del Decreto número 65-89 del Congreso de la República establece: “La enajenación a cualquier título dentro del Territorio Aduanero Nacional de la maquinaria, equipo, partes, componentes, accesorios y mercancías admitidas al amparo de esta ley, o la utilización de las mismas para fines distintos de aquellos para los cuales fue concedido el beneficio, se sancionará con multa igual al cien por ciento (100%) de los impuestos aplicables no pagados, sin perjuicio de cualesquiera otras sanciones que indiquen las leyes aduaneras vigentes. En caso de incumplimiento el enajenante y el adquiriente serán responsables solidarios del pago de los montos dejados de percibir por el Estado.”

El artículo 47 establece: “Cuando las mercancías ingresen o egresen de Zonas Francas sin llenar las formalidades legales correspondientes, se sancionara al infractor con multa igual al cien por ciento (100%) de los impuestos aplicables no pagados, sin perjuicio de cualesquiera otras sanciones que indiquen las leyes aduaneras vigentes y las leyes específicas en materia civil y penal que le sean aplicables.”

En los dos primeros artículos anteriores que las sanciones que el Estado a través del poder que ejerce para hacer cumplir la ley, tiene la potestad de sancionar los abusos que se cometen en los almacenes fiscales, tomando en cuenta las acciones legales para las entidades que no cumplan con sus obligaciones previamente

establecidas. Estas sanciones por el incumplimiento son del cien por ciento de los impuestos de los cuales fueron beneficiados.

La sanción establecida en el artículo 48 del Decreto 65-89 enumera en que clase de incumplimiento podría infringir una Entidad Administradora en el ejercicio de sus operaciones contemplando de manera expresa los siguiente: El Ministerio de Economía revocará de oficio la resolución de calificación de la Entidad Administradora de Zona Franca enviando copia de la revocatoria a la Dirección General de Aduanas y Dirección General de Rentas Internas en los casos siguientes:

- Por incumplimiento de los objetivos, las obligaciones y requisitos contenidos en la resolución de autorización.
- Cuando por causa imputable a ella no se diera inicio a las operaciones en el término señalado en la resolución de calificación, o dentro del plazo establecido en la prórroga respectiva.
- Por tráfico ilícito de mercancías.
- Cuando ingresen a la Zona Franca mercancías que pongan en peligro el medio ambiente o la salud de la población.

CAPÍTULO IV

4. Incentivos fiscales y beneficios tributarios

Incentivos fiscales

Los incentivos fiscales en un instrumento que los Estados modernos implementan con el fin de atraer a los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros se convierten en una disminución de ingresos de los impuestos condicionados a realizar operaciones a favor de determinada región o actividad productiva, son más difíciles de controlar porque gozan de menor transparencia y amplían la desigualdad al beneficiar especialmente a los contribuyentes de mayores recursos a esto se le debe agregar la debilidad del Estado para poder tener un sistema modernizado para el control de las personas que gozan de este beneficio.

Beneficios tributarios

El beneficios van ligados con los incentivos fiscales se definen como exenciones y descuentos de carácter tributario, así como también los subsidios o subvenciones dirigidas a empresas privadas por emprender y desarrollar actividades que conduzcan al mejoramiento de un sector determinado, en la ley de zonas francas podemos determinar que las entidades administradoras debidamente autorizadas pueden gozar de incentivos fiscales como los siguientes:

- Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables.

- Exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen rentas que provengan exclusivamente de la actividad como Entidad Administradora de la Zona Franca.

- Exoneración del Impuesto Único sobre Inmuebles.

- Exoneración del Impuesto sobre venta y permuta de bienes inmuebles.

- Exoneración del Impuesto del Papel Sellado Especial para Protocolos y Timbres Fiscales.

- Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, bunker, gas butano y propano.

Como se puede determinar y considerando la aplicación del objeto de la investigación, son diversas las formas de incentivar la inversión extranjero; la ley de zonas francas es una herramienta Política económica, la cual establece los procedimientos en los cuales las entidades administradoras al fiel cumplimiento de los mismos puede gozar de la exención del pago de los impuestos como cualquier sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Exención de impuestos

La exención es 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 en dicha ley, según el artículo 62 del Código Tributario.

El alcance de la exenciones tributarias, las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios podrán transferirse a terceros por ningún título.

Una consecuencia del poder de gravar es el poder de desgravar, es el hecho de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este poder lo ejerce el Estado y lo hace efectivo a través de la ley, existen muchas formas de eximir, entre ellas la más importante es la exención.”²⁵

²⁵ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, Derecho Financiero. Pág. 96

Análisis de los Incentivos fiscales, beneficios tributarios de las Zonas Francas

Los incentivos fiscales como ya se explico anteriormente en materia de Zonas Francas es el mejoramiento de los mismos en materia fiscal, para que la inversión de capitales nacionales y extranjeros se mas atractiva para el país. Podemos cuestionar a que tipo de incentivos se refieren las autoridades de gobierno, a manera de análisis en el comunicado de Prensa Libre publicado el día jueves 8 de septiembre de 2005 el Viceministro de Economía Luis Oscar Estrada se refiere a las cadenas entrelazadas entre Zonas Francas en cuanto a las reformas que se necesitan realizar al Decreto vigente; determinando lo siguiente “que con las modificaciones se armonizarían todas las cadenas implícitas a empresas comerciales, industriales y de servicios”; complementando el artículo citado continua diciendo “Queremos reducir al máximo los costos de operación e instalación, de manera que las empresas encuentren una gran convivencia al instalarse en la Zona Franca”; con esto se demuestra claramente cuales son los incentivos fiscales en los cuales el Gobierno de Guatemala quiere entrar en el marco internacional para una mayor atracción de inversionistas.

Mariano Rayo Diputado del partido Unionista y promotor de los cambios a la legislación vigente explico: “que los incentivos propuestos propiciarán la creación de parques industriales completos, especialmente en los bordes del país, generando empleos”; situación que de manera inmediata va generando las mismas expectativas para los cuales se quiere reformar dicha ley, consideramos que las propuestas van

encaminadas al fortalecimiento del sector comercial y empresarial del país y queda desprotegida la implementación de las reformas en materia laboral en el inciso “c” del artículo 27 de la iniciativa del ley establece “cumplir con las disposiciones legales de trabajo y previsión social”; la pregunta surge bajo que condiciones de trabajo serán contratados los trabajadores de las Zonas Francas, según el principio de tutelaridad se deben de crear condiciones de trabajo igualitarias en cuanto el trabajador se encuentra en desventaja por las condiciones económicas.

Tomando en cuenta que los intereses del país deben de ser fortalecidos en todas las áreas en las cuales están involucrados los sectores que intervienen en el tema.

Análisis de la Iniciativa de Ley presentada por el Organismo Ejecutivo al Congreso de la República de Guatemala

Con fecha 7 de noviembre del año 2005 conoció el pleno la iniciativa de ley presentada por el Organismo Ejecutivo que dispone modificar la Ley de Zonas Francas Decreto número 65-89 del Congreso de la República. Posteriormente se remitió a las comisiones de Economía y Comercio Exterior para el estudio y dictamen correspondiente. Confiriendo al Presidente de la República iniciativa de ley establecida en el artículo 183, literal “g” de la Constitución de la República de Guatemala.

Exposición de motivos de la iniciativa de ley

Es obligación del Estado de Guatemala promover el desarrollo económico del país, conforme a la política económica que se viene implementando sobre bases firmes para atraer inversiones y fomentar la actividad exportadora, que generen fuentes de trabajo, la tecnificación del recurso humano y la apertura comercial a otros países; en ese sentido, el fomento al desarrollo de Zonas Francas es un medio para poder alcanzar los objetivos citados, toda vez que la experiencia de otros países ha demostrado la importancia sustancial que las mismas han tenido en su crecimiento económico.

Con la entrada en vigencia del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos de América, para Guatemala se han presentado mayores retos a nivel comercial, industrial y económico de tal forma que uno de los instrumentos para que Guatemala afronte los cambios y resultados trascendentes de dicho Tratado es el fomento y crecimiento de las Zonas Francas y Parques Industriales.

El Decreto número 65-89 del Congreso de la República, norma que regula el establecimiento y funcionamiento de las Zonas Francas en el país, tiene más de quince años de vigencia, por lo tanto tal regulación no está en armonía con el escenario de la globalización y competitividad que se ha generado a nivel mundial, evidenciando la imperiosa necesidad de promulgar una nueva ley que ofrezca nuevas oportunidades

para los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros, dentro del contexto de la competitividad como resultado de la globalización.

La presente ley incluye una alto porcentaje de la regulaciones contenidas en el Decreto 65-89 del Congreso de la República e incorpora cambios innovadores e importantes, como lo es la creación de la figura del desarrollista, siendo este la persona jurídica debidamente autorizada por el Ministerio de Economía cuya actividad será la construcción, ampliación y desarrollo de una zona franca, que los administradores tengan la responsabilidad de autorizar a sus usuarios, como una forma de simplificar los trámites para operar dentro de una zona franca; se reducen los costos de operación del administrador, eliminando el pago anual al Estado por metro cuadrado, y la constitución de fianza. Además, se simplifica el régimen aduanal de traslado de mercancías y se permite la venta al territorio aduanero nacional de las mismas, pagando los respectivos impuestos.

Además, se incorporan los supuestos legales siguientes:

- Una amplia definición de lo que es una zona franca.
- La enumeración concreta de los requisitos físicos y mínimos que deben cumplir un establecimiento para funcionar como zona franca.
- La posibilidad que una sola persona actúe como desarrollista y administrador de una zona franca.
- El otorgamiento de beneficios fiscales para el desarrollista y la ampliación de éstos para los administradores y usuarios de zonas francas.

- La eliminación de la calificación de Usuarios comerciales, industriales o de prestación de servicios.
- Adaptación de las regulaciones aplicables a procedimientos aduaneros con la normativa regional centroamericana, misma que es considerada como el marco general en materia de aduanas.
- La derogatoria del Decreto número 65-89 del Congreso de la República.

Se dislumbra que la entrada en vigencia de la presente ley favorecerá la reactivación económica del Estado de Guatemala, generando inversiones de capital extranjero, mayor tecnificación en el ámbito aduanal, ampliación del comercio exterior, mayor fuente de divisas, adelanto tecnológico y social, dado que la inclusión de este cuerpo legal al ordenamiento jurídico guatemalteco, propiciará un escenario de seguridad y certeza jurídica para el desarrollo de las actividades antes enumeradas, en beneficio de la población guatemalteca.

Como se ha podido observar la situación actual en país ha generado controversia entre el Gobierno Central y los inversionistas extranjeros, por las reformas al decreto 65-89 Ley de Zonas planteadas por el Organismo Ejecutivo en noviembre de 2005; surge la polémica por la posición de intereses que pretenden manejar las partes en cuanto al tema ha replantear una reforma mas equitativa, tomando en cuenta que el tema se ha considerado para unos como el fortalecimiento del marco legal para evitar el contrabando; y en contraparte los que opinan que las reformas los único que generarían, sería el retiro de las Zonas Francas y de las

grandes inversiones que se han hecho en Guatemala, estas son algunas de las posturas de personas que se pronunciado acerca de este tema:

El Superintendente de la Administración Tributaria “la inquietud de que esto se incluyera en el proyecto de ley fue de la iniciativa privada. Nosotros Shell, Esso y Texaco – hablamos con Carolina Roca y le dijimos que era necesario, dijo Juan Ángel Díaz, Gerente General de Shell Guatemala. Agrego que su propuesta de acabar con estos incentivos fue motivada por el nivel de contrabando de derivados del petróleo que se da en el país, el cual les afecta”.

En esta primera intervención de la polémica generada por la reformas, podemos deducir como se ha manejado el tema, partiendo que el interés prioritario es el contrabando, dejando a el tema de las Zonas Francas deducidos a una particularidad entre Empresas Privadas y Gobierno; y no retomando el espíritu de la ley, que debe de ser dirigido y analizado para coadyuvar a una reforma integra. Se puede comprobar que la iniciativa privada pretende sacrificar los beneficios que gozan de las Zonas Francas, para sentirse mas cómodos en las operaciones que realizan en el país en la prestación del servicio.

Roberto Kestler Diputado del Congreso de la República por parte de la Unidad Nacional de la Esperanza (UNE), lamento que se haya tomado una decisión para favorecer a empresas internacionales, en perjuicio de una industria con participación local que estaba floreciendo. Renán González, de Puma Energy, indicó que invirtieron

en el país con la intención de aprovechar los beneficios de los almacenes fiscales, para tener una participación importante en la exportación. La inversión extranjera que entra a Guatemala viene bajo ciertas reglas, y si al poco tiempo se las cambian no se sentirá cómoda, indico.

Como se puede indicar existen diferentes reacciones por parte de las entidades que intervienen en el tema, es de mucha importancia conocer cuales van a ser las consecuencias que repercutirán en el país las nuevas reformas del Decreto 65-89.

CONCLUSIONES

1. En la legislación actual no se ha llevado ninguna reforma del Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas; que regula la autorización y funcionamiento de las entidades administradoras. El Congreso de la República de Guatemala, no ha dado prioridad a la iniciativa de ley; con esto existen lagunas de ley que detienen los procesos de fiscalización y control en operaciones de las zonas francas.
2. La planificación estratégica de los gobiernos de turno y los avances en materia económica social, son herramientas dentro del marco legal que no están acordes a satisfacer las necesidades, no tienen por objeto dar el seguimiento necesario para la atracción de la inversión extranjera; considerando que Guatemala puede realizar negociaciones sin afectar el desarrollo.
3. La autorización de operación de las entidades administradoras de zonas francas en Guatemala, no tiene procedimientos previamente establecidos para la fiscalización y transparencia por parte del Estado de Guatemala; para un mejor control de las operaciones de los beneficiados y que con esto se contribuya a cumplir con los fines que la ley establece en materia de inversión nacional o extranjera.
4. Las medidas para la transparencia son escasas y no existen los suficientes avances políticos económicos, que contribuyen a regular un estándar internacional, que cumplan con las necesidades de los procesos de la globalización; consecuentemente las actividades que realiza la iniciativa privada, no son congruentes con la modernización de las zonas francas.

5. En cuanto a las sanciones cometidas por las entidades administradoras, la legislación actualmente no cuenta con una normativa suficiente ni adecuada, para que los beneficiados de las zonas francas dejen de infringir la ley o el reglamento; no se ha ajustado las medidas preventivas para dar certeza jurídica al cumplimiento de las funciones que realizan.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que el Organismo Legislativo de Guatemala realice las reformas convenientes del Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas del Congreso de la República, para que exista un marco legal moderno en esta materia, y que coadyuve a la implementación de mecanismos de control y fiscalización de las entidades administradoras.
2. Se deben implementar políticas públicas enfocadas a buscar la armonía entre el sector productivo y el sector social, para poder desarrollar un crecimiento económico y que se cumpla con las oportunidades de inversión y generación de empleo; con esto ofrecer una certeza jurídica viable para las operaciones de las entidades administradoras.
3. El Estado de Guatemala, debe velar para que las operaciones de las entidades administradoras sean apegadas a la ley; y de esta manera fortalecer los procedimientos internos que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza, para evitar el contrabando y el abuso de los que gozan de los incentivos fiscales y beneficios tributarios.
4. Se sugiere que sean incorporados mecanismos informáticos de comunicación, administradas por el Estado en relación a las zonas francas, estableciendo procedimientos de autorización, funcionamiento, fiscalización y control de las operaciones, para contribuir al fortalecimiento de la gestión gubernamental y la transparencia de las entidades privadas.

5. Dentro de la iniciativa número 3768 presentada al Congreso de la República de Guatemala, el proyecto en proceso de discusión y aprobación que dispone aprobar la Ley de transparencia y acceso a la información pública; debe promover la cultura de fiscalización como una herramienta, que vele por los intereses generales de la nación, para el beneficio de la población.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L. (s.e.) 1976.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Gráfica S.R.L. (s.e.) 1988.
- COSTA VALDEZ, Luis. **Hacienda pública**. Barcelona, España: Casa Editorial S.A. (s.e.), (s.f.).
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México D.F.: Editorial Porrúa S.A., (s.e.) 1968.
- GUILLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina, (s.e.) 1988.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. Chile: Ed. Editorial Jurídica. (s.e.) 1964.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**. 2a. ed; Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte II, derecho tributario**. 3a. ed; Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales de estudios políticos**. (s.e.), (s.f.).
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua española**. Madrid: Ed. Espasa Calpe, 1998.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid, España: Ed. Instituto de Estudios Políticos. (s.e.) 1962.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero.** Madrid, España: Ed. Imprenta Aguirre. (s.e.) 1985.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Nex Print S.R.L. (s.e.) 1997.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma, (s.e.) 1997.

Legislación:

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

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

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

Reglamento de la Ley de Zonas Francas. Acuerdo Gubernativo Número 242-90, 1990.