

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INCENTIVOS FISCALES, EFECTOS EN LA ECONOMÍA, EMPLEO Y RECAUDACIÓN
TRIBUTARIA. EL CASO DE LOS CONTACT CENTERS Y SU INCLUSIÓN EN EL DECRETO 19-
2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY EMERGENTE PARA LA
CONSERVACIÓN DEL EMPLEO"
TESIS DE GRADO

LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS
CARNET 11920-12

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, OCTUBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INCENTIVOS FISCALES, EFECTOS EN LA ECONOMÍA, EMPLEO Y RECAUDACIÓN
TRIBUTARIA. EL CASO DE LOS CONTACT CENTERS Y SU INCLUSIÓN EN EL DECRETO 19-
2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY EMERGENTE PARA LA
CONSERVACIÓN DEL EMPLEO"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, OCTUBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

Guatemala, 16 de agosto de 2018.

Honorable Consejo de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad Rafael Landívar.
Ciudad.

Estimados señores:

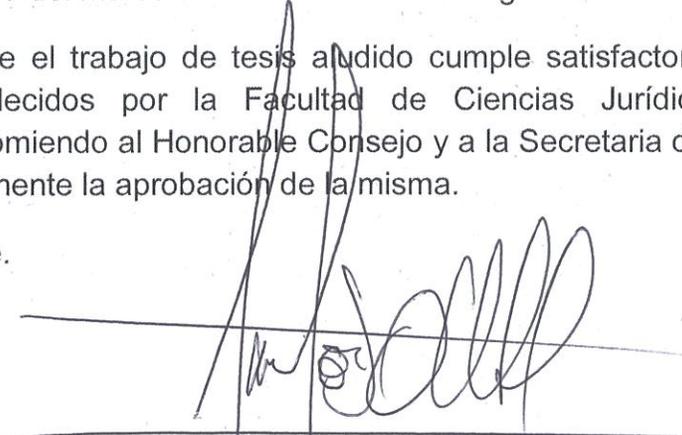
Oportunamente fui designado como asesor de tesis del estudiante **LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS**, CARNE: 1192012, cuyo trabajo tituló "INCENTIVOS FISCALES, EFECTOS EN LA ECONOMÍA, EMPLEO Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LOS CONTACT CENTERS Y SU INCLUSIÓN EN EL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY EMERGENTE PARA LA CONSERVACIÓN DEL EMPLEO".

Tuve el gusto de asesorar al señor Lechuga Contreras, en el desarrollo adecuado de la investigación y la redacción del trabajo de tesis aludido, quien atendió el plan de investigación y los lineamientos que esta Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales ha establecido para este tipo de trabajos.

La investigación y estudio realizado sobre el tema constituye un aporte significativo dentro del marco del Derecho Tributario guatemalteco.

Al considerar que el trabajo de tesis aludido cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, atentamente recomiendo al Honorable Consejo y a la Secretaria de la Facultad, se realice oportunamente la aprobación de la misma.

Muy atentamente.



M.A. Angel Estuardo Menéndez Ochoa.

Col. 4457. Código Docente: 9487.



Guatemala 10 de octubre del 2018

Dr. Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad Rafael Landívar.

Estimado Dr. Escobar:

Conforme nombramiento, para ser Revisor de Fondo de la tesis de grado: «**INCENTIVOS FISCALES, EFECTOS EN LA ECONOMÍA, EMPLEO Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LOS CONTACT CENTERS Y SU INCLUSIÓN EN EL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY EMERGENTE PARA LA CONSERVACIÓN DEL EMPLEO**», del estudiante **LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS** carné: 11920-12 de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, rindo el presente informe:

1. He procedido a revisar el documento presentado por el estudiante Lechuga Contreras, del cotejo de referido documento se le sugirió elaborar una serie de readequaciones y correcciones pertinentes las cuales ha entregado satisfactoriamente.
2. Hago constar que el documento final cumple en forma y en fondo con los prepuestos establecidos conforme la normativa académica vigente y el desarrollo capitular abarca los aspectos fundamentales para comprender la temática pretendida.
3. Cumplidos los requisitos tanto de forma como de contenido del trabajo de grado, en mi calidad de Revisor de Fondo y Forma, otorgo **DICTAMEN FAVORABLE** para que el sustentante para que el sustentante **LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS** pueda solicitar la autorización para la publicación de su tesis de grado.

Sin otro particular me suscribo,

Atentamente,

Lic. Juan Francisco Golom Nova M.A.
Abogado y Notario





Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante LUIS PEDRO LECHUGA CONTRERAS, Carnet 11920-12 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07597-2018 de fecha 10 de octubre de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"INCENTIVOS FISCALES, EFECTOS EN LA ECONOMÍA, EMPLEO Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. EL CASO DE LOS CONTACT CENTERS Y SU INCLUSIÓN EN EL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY EMERGENTE PARA LA CONSERVACIÓN DEL EMPLEO"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 12 días del mes de octubre del año 2018.



**LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar**

Agradecimientos

A Dios: Por estar presente en cada una de las etapas que me han llevado hasta este momento de mi vida. Porque en diferentes maneras, siempre me ha escuchado y se ha manifestado en mi vida para no rendirme.

A la Universidad Rafael Landívar: Por haber formado en mí aptitudes y por haber complementado aquellas que ya tenía pero necesitaba pulir, para que al lograr culminar mis estudios, sea capaz de ser un profesional de éxito que aplicará lo que sabe guiado por la senda de mis valores.

A mis catedráticos: Porque con su ejemplo cada uno me ha dejado algún valor o actitud para aprender y aplicar en mi vida.

A mis padres: Por apoyarme incondicionalmente a lo largo de toda mi vida y especialmente en este trayecto universitario, puesto que reconozco que su aliento y consejo ha sido medular en mi formación como persona y futuro profesional.

A mis hermanos: Porque sin saberlo, con su simple actuar, cada uno ha sido un ejemplo y motivación para seguir esforzándome y lograr terminar mis estudios y emprender nuevos retos.

A mi novia Ana Cecilia: Por haber estado a mi lado y nunca haber dejado de creer en mí a lo largo de todo mi trayecto universitario, ofreciéndome su apoyo cuando lo necesite y devolviéndome el ánimo cuando hizo falta.

A mi asesor, Lic. Ángel Menéndez: Por su guía, paciencia, consejo profesional y tiempo brindado a lo largo del desarrollo de la presente tesis, el cual permitió que este proyecto se enriqueciera en contenido y estructura.

A mi revisor, Lic. Francisco Golom: Por su apoyo como maestro, mentor, motivador y ejemplo, porque si saberlo y desinteresadamente me ayudo y dió fuerza en momentos clave de mi carrera y del desarrollo de mi investigación.

Dedicatoria

A Dios: Por darme la inspiración y fuerza que he necesitado en cada momento de mi vida para superar los retos a los que me he enfrentado.

A mis padres: Luis Alberto Lechuga Contreras e Irma Yolanda Contreras Montufar de Lechuga, por ser mis más grandes e incondicionales consejeros y por darme todo el cariño, amor, respaldo y apoyo que necesité.

A mi familia: Por la fuente de mi fuerza que esta presente en cada momento de mi vida y en cada triunfo que he alcanzado o alcanzaré.

A mi novia Ana Cecilia: Por haberme entendido cuando lo necesité y por haberme apoyado cuando hizo falta.

Hoja de responsabilidad por la autoría de la tesis

Responsabilidad: Por este medio, el autor, Luis Pedro Lechuga Contreras, hace constar que es el único responsable por el contenido del presente trabajo, incluyendo las conclusiones y recomendaciones alcanzadas.

Listado de Abreviaturas

ASIES – Asociación de investigación y estudios sociales

AGEXPORT – Asociación de exportadores de Guatemala

BM – Banco mundial

CEPAL – Comisión económica para américa latina y el caribe

CIAT – Centro interamericano de administraciones tributarias

FMI – Fondo monetario internacional

IGSS – Instituto guatemalteco de seguridad social

IVA – Impuesto al valor agregado

IRTRA – Instituto de recreación para los trabajadores del sector privado

ISR - Impuesto sobre la renta

ICEFI – Instituto centroamericano de estudios fiscales

IUSI - Impuesto único sobre inmuebles

MINECO – Ministerio de economía

PRONACOM – Programa nacional para la competitividad en Guatemala

SAT – Superintendencia de administración tributaria

PIB – Producto interno bruto

Resumen ejecutivo de la tesis

La presente investigación desarrolla el tema de los incentivos fiscales y el efecto que su aplicación puede tener en el crecimiento económico de un país, la generación de empleo y el impacto en la recaudación tributaria. Lo anterior, tomando como referencia a la industria de los Call Centers y su inclusión en el Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

Para lograr el fin propuesto, primero se expone al lector el concepto y naturaleza de los incentivos fiscales, los principios tributarios con los que su aplicación debe armonizar y los motivos que en la práctica suelen respaldar su aplicación.

Una vez presentadas las bases doctrinarias de los incentivos fiscales, se exponen las leyes de incentivos fiscales objeto de estudio y se desglosan y explican los beneficios en materia tributaria contenidos en dichas normas, así como el contexto nacional que experimentaba Guatemala al momento de aprobarlas.

Finalmente se expone el comportamiento que el agente económico beneficiario de los incentivos fiscales, en este caso los Call Centers, ha tenido en los años recientes y se determina su impacto en la economía, empleo y recaudación de tributos. Todo lo anterior, para establecer si la aplicación de incentivos fiscales es justificada o no.

Habiendo determinado si la aplicación de incentivos fiscales es o no justificada, se exponen los motivos que permitieron llegar a tal conclusión, con el objeto de establecer bajo que condiciones es posible considerar como opción la aplicación de incentivos fiscales.

Índice

Introducción.....	1
Capítulo 1: Tributos y su función dentro de un Estado.....	5
1.1 Naturaleza.....	5
1.2 Conceptos generales.....	5
1.2.1 Derecho tributario.....	6
1.2.2 Derecho financiero.....	7
1.2.3 Tributos.....	7
1.2.4 Poder tributario.....	9
1.2.5 Obligaciones tributarias.....	9
1.2.6 Naturaleza y concepto del derecho tributario.....	10
1.3 Características de los tributos.....	11
1.3.1 Coercibilidad y obligatoriedad.....	11
1.3.2 Carácter contributivo.....	11
1.3.3 Relación personal de derecho.....	12
1.3.4 Legalidad.....	13
1.3.5 Obligación pecuniaria.....	14
1.3.6 Generalidad.....	15
1.3.7 Justos.....	17
1.4 Principios constitucionales.....	15
1.4.1 Legalidad.....	15
1.4.2 Justicia y equidad.....	15
1.4.3 Capacidad de pago y no confiscación.....	16

1.4.4 No debe haber doble o múltiple tributación.....	16
1.5 Finalidad.....	17
1.5.1 Teoría económica.....	20
1.5.2 Teoría sociológica.....	21
1.5.3 Teoría jurídica.....	22
1.6 Su historia.....	23
1.7 Desarrollo en Guatemala.....	23
1.7.1 Periodo contemporáneo (1944-2006)	23
Capítulo 2: Incentivos Fiscales.....	26
2.1 Naturaleza e historia.....	26
2.1.1 Historia reciente en Guatemala.....	26
2.2 ¿Qué son?.....	29
2.3 ¿Cuál es su fin?.....	31
2.4 Incentivos fiscales y sus características.....	32
2.4.1 Moratoria fiscal.....	32
2.4.2 Desgravación y créditos tributarios por inversión.....	32
2.4.3 Depreciación acelerada.....	32
2.4.4 Subsidios a la inversión.....	33
2.4.5 Incentivos tributarios indirectos.....	33
2.5 Incentivos fiscales en la legislación guatemalteca.....	34
2.5.1 Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila..	34

2.5.2 Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas.....	35
2.5.3 Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo.....	36
2.6 ¿A quién afectan los incentivos fiscales?.....	37
2.6.1 El Estado.....	37
2.6.2 Sector privado.....	38
2.6.3 Inversionistas nacionales e internacionales.....	38
2.6.4 Sector exportador.....	39
2.6.5 Cámara de comercio de Guatemala.....	40
2.6.6 Sujetos pasivos o contribuyentes que no son personas jurídicas...41	
2.7 Pros y contras de los incentivos fiscales.....	42
2.7.1 Efectos positivos.....	42
2.7.2 Beneficio a las exportaciones e ingreso de divisas.....	42
2.7.3 Estímulo de la industria e inversión.....	43
2.7.4 Ventajas para la población.....	44
2.7.5 Fiscalización de la inversión.....	45
2.7.6 Efectos negativos.....	46
2.7.7 Transferencia de tributos al país inversor.....	46
2.7.8 Poco monitoreo.....	46
2.7.9 Inequidades horizontales.....	47
2.7.10 Determinación del tiempo del beneficio.....	47
Capítulo 3: Análisis descriptivo.....	49

3.1 Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.....	49
3.1.1 Contexto nacional al momento de su aprobación.....	49
3.1.2 Incentivos fiscales contenidos en la ley.....	52
3.2 Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo	60
3.2.1 Contexto nacional al momento de su aprobación.....	60
3.2.2 Incentivos fiscales contenidos en la ley.....	65
3.3 Legislación comparada.....	68
3.3.1 Cambios realizados por el Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.....	68
Capítulo 4: Incentivos fiscales y su relación con la inversión, el empleo y la tributación.....	73
4.1 Incentivos fiscales y su relación con la inversión.....	73
4.1.1 Repercusión en costos y competitividad regional.....	73
4.1.2 Atractivo de la inversión extranjera.....	83
4.1.3 Ventajas de la inversión extranjera en la economía receptora.....	85
4.1.4 Determinantes de la inversión extranjera en Guatemala.....	87
4.1.5 Información estadística.....	94
4.2 Incentivos fiscales y su relación con el empleo.....	103
4.2.1 Clases de empleo.....	103
4.2.2 Contact Centers y empleo formal.....	106

4.2.3 Permanencia de industria, permanencia de empleos formales.....	113
4.3 Incentivos fiscales y su relación con la tributación.....	115
4.3.1 Aspectos negativos de los incentivos fiscales.....	115
4.3.2 Elementos ajenos a los incentivos fiscales que atraen inversión...	126
4.3.3 Impacto en la recaudación fiscal.....	130

Capítulo 5 (Capítulo final): Presentación, discusión y análisis de

Resultados.....	144
5.1 Presentación de resultados.....	144
5.2 Impacto en la economía.....	144
5.3 Impacto en la generación de empleo.....	147
5.4 Impacto en la recaudación tributaria.....	149
5.5 Confrontación con la doctrina.....	151
5.6 Discusión y análisis.....	152
Conclusiones.....	155
Recomendaciones.....	159
Referencias.....	161
Bibliográficas.....	161
Normativas.....	162
Electrónicas.....	163
Otras.....	168
Anexos.....	170

Introducción

En la actualidad, la mayor parte de las naciones del mundo se organizan como Estados. Dichos Estados poseen una estructura que necesita de recursos para poder funcionar y cumplir sus fines. Una de las formas más comunes para agenciarse de recursos para operar es la recaudación de tributos por medio de la imposición de cargas dinerarias a su población. La imposición de las cargas antes mencionadas, debe realizarse dentro de un marco de principios y leyes que eviten que las mismas puedan gravar de forma dañina a la población que pretenden beneficiar.

En este orden de ideas, el derecho tributario se presenta como el conjunto de normas y principios que regulan la facultad impositiva de un Estado para imponer y recaudar tributos. En Guatemala, el Código Tributario define los tributos como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”¹ En este orden de ideas, los tributos constituyen una obligación dineraria. Dentro del cumplimiento de dicha obligación existen dos sujetos, uno activo o acreedor que es el Estado que será el encargado de cobrar esta obligación dineraria y beneficiarse de la misma y un sujeto pasivo u obligado que es el contribuyente², que será el obligado por ley a pagar los porcentajes establecidos de conformidad con la legislación a través de los procedimientos regulados en la misma.

De lo indicado, puede entenderse que el Estado se vale de los tributos para financiarse y así lograr su finalidad máxima del bien común para la sociedad que lo conforma. Sin embargo, existen escenarios en los que las elevadas cargas fiscales han llegado a perjudicar la capacidad de crecimiento económico de los sujetos pasivos. Más allá de lo anterior, en el mundo globalizado de hoy, en donde los capitales de inversión provienen de diferentes naciones ajenas al país donde los recursos son invertidos, las cargas fiscales han llegado a representar un factor

¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código tributario. Art. 9.

² *Ibid.* Art. 17.

influyente en la toma de decisiones respecto a donde posicionar o mantener el capital destinado a una inversión.

Habiendo presentado la información anterior, es posible llegar al caso de Guatemala, donde en la actualidad existen varios incentivos fiscales creados para beneficiar a determinados sectores de la economía, respaldados de argumentos como el crecimiento económico y la generación de empleo. Muestra de ello es la aprobación del Decreto 29-89, "Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila"³ en 1989, con el objeto de disminuir las cargas fiscales para determinados agentes económicos y volver a Guatemala un territorio más atractivo para las inversiones internacionales e incentivar las exportaciones.

Consecuentemente, por la existencia de obligaciones de Guatemala ante la Organización Mundial del Comercio⁴ y como resultado de las nuevas tecnologías existentes en el sector de las telecomunicaciones, a inicios del 2016, se aprobó el Decreto 19-2016, "Ley emergente para la conservación del empleo"⁵, incluyendo a la industria de los Call Centers como una de las actividades beneficiadas por las exenciones e incentivos fiscales contenidos en dicha normativa. Lo anterior, con el objeto de beneficiar a un sector de la economía que en los últimos años nuevos empleos formales con salarios y condiciones de trabajo superiores a los mínimos establecidos en ley⁶. De modo que a través del goce de los incentivos fiscales, se generase un ambiente propicio para que los Call Centers pudieran, no solo continuar operando en Guatemala y manteniendo los empleos generados, sino también ampliando sus operaciones y generando así una mayor cantidad de empleos formales. Lo anterior considerando que por la naturaleza de estas industrias, podrían optar por operar en cualquier otro país que represente menores costos si las cargas que les son impuestos aumentaren.

³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 29-89.

⁴ Organización Mundial del Comercio. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias. Artículo 3.

⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 19-2016.

⁶ Agexport hoy. Vides, Andrea, Agexport. Sector CC&BPO de Guatemala, 1era en Centroamérica en comprobar el progreso social de las personas que laboran en la industria. Guatemala. 2016. Disponible en agexporthoy.export.com.gt. Consultado el 15 de noviembre del 2016.

En este sentido y tomando como referencia la recurrencia del Estado Guatemalteco en crear y aplicar incentivos fiscales, vale la pena preguntarse ¿Cómo la aprobación de leyes que promueven incentivos fiscales a determinados agentes económicos, como el decreto 19-2016 a los Call Centers, impacta en la economía, el empleo formal y la recaudación tributaria a nivel nacional? Lo anterior, puesto que solo conociendo los efectos de tales medidas es que se puede establecer la necesidad de continuar implementándolas.

Con el objetivo de contestar la interrogante antes planteada, en la presente investigación definirán que son los tributos e incentivos fiscales, cuál es su naturaleza y finalidad, se identificarán y explicarán los incentivos fiscales otorgados a los contribuyentes en el Decreto 19-2016 y el Decreto 29-89 y se explicará el impacto en la economía, el empleo y la recaudación tributaria que conlleva la aplicación de incentivos fiscales en Guatemala. Todo lo anterior, para establecer sus consecuencias positivas y negativas.

Para lograr los objetivos antes planteados, la presente investigación se realizará respetando ciertos límites. En cuanto al ámbito territorial abarcará para su estudio a los Call Centers ubicados en el Municipio de Guatemala, dentro del Departamento de Guatemala. En el ámbito temporal solo estudiará los acontecimientos ocurridos desde 1989 hasta el 2017, en virtud a que en el año 1989 se aprobó una de las leyes objeto de estudio y a que el auge de los Call Centers como ejemplo de inversión extranjera en Guatemala es relativamente joven y no sería de relevancia abarcar épocas anteriores para los efectos de la presente investigación. Finalmente en lo que respecta al ámbito legal, por su naturaleza jurídica, la presente investigación abarcará específicamente normas constitucionales relacionadas con la legislación tributaria y los Decretos 29-89 "Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila" y 19-2016 "Ley emergente para la conservación del empleo". Lo anterior, con el objeto de realizar un análisis descriptivo de los incentivos fiscales contenidos en cada una de ellas.

En cuanto a los instrumentos de investigación empleadas dentro del presente proyecto, las entrevistas, a profesionales que se dedican a temas relacionados

con impuestos, fueron utilizadas como medio para obtener la opinión de expertos en relación a los temas tratados y los cuadros de cotejo permitieron comparar las dos leyes ordinarias objeto de estudio.

En cuanto a los límites que se contemplaban estaba la existencia de pocas estadísticas relacionadas con el tema de estudio. Sin embargo, luego de llevar a cabo la investigación, se contó con fuentes de información suficientes que proporcionaron datos que permitieron respaldar los hallazgos obtenidos.

Finalmente, siendo el objetivo de la investigación exponer cómo la aprobación de leyes que promueven incentivos fiscales a determinados agentes económicos, como el Decreto 19-2016 a los *contact centers*, impacta en la economía, el empleo y recaudación tributaria a nivel nacional.

El aporte que se persigue con la elaboración del presente texto es crear un documento que identifique las ventajas y desventajas que la aplicación de incentivos fiscales acarrea en un escenario como el Estado de Guatemala. Lo anterior, con el objeto de que en el futuro, este documento pueda servir de referencia o base para la elaboración e implementación de leyes y/o políticas fiscales que persigan la creación de empleos, el desarrollo económico del país y la recaudación tributaria sostenible y no confiscatoria.

Dicho lo anterior, espero la presente investigación sea de su agrado.

Capítulo 1

Tributos y su función dentro de un Estado

1.1 Naturaleza, 1.2 Conceptos generales, 1.3 Características de los tributos, 1.4 Principios, 1.5 Finalidad, 1.6 Historia. 1.7 Desarrollo en Guatemala.

El presente capítulo, tiene la finalidad de exponer al lector algunos de los conceptos básicos que debe comprender acerca de la tributación, sus características, principios, historia y finalidad. Todo lo anterior, con objeto de formar una idea clara del tema que se está abarcando, previo a sumergirlo en el contexto de los incentivos fiscales y sus efectos jurídicos y económicos.

1.1 Naturaleza

Como primer punto dentro de la presente investigación, es necesario contextualizar al lector con algunas acepciones generales de lo que significan términos como “tributación”, la naturaleza de esta práctica y la finalidad que tiene dentro de la sociedad. Lo anterior en virtud de que, una vez definido lo anterior, el lector podrá comprender y juzgar de forma objetiva los efectos que determinadas políticas y prácticas fiscales pueden tener sobre los agentes económicos que integran el tejido social y cómo dichas prácticas repercuten sobre los individuos y la población del Estado en general.

1.2 Conceptos generales:

El primero de los problemas que se presenta al hablar de tributos, es que en general se tienen ideas muy amplias de lo que éstos abarcan y la naturaleza que tienen. Por tanto, resulta necesario identificar algunos de los conceptos que ciertos tratadistas presentan, a modo de integrar una definición clara que permita explicar la naturaleza de esta rama del derecho. Con base en lo anterior, a continuación se presentan algunos de los conceptos citados por el Licenciado José Alejandro Alvarado Sandoval y demás tratadistas que adoptaron posturas diversas respecto a este tema y que en conjunto permitirán arribar a una idea más clara de lo que

por derecho tributario debe entenderse, así como de los conceptos más importantes que guardan relación con este tema. En este orden de ideas, se enlistan las siguientes definiciones.

1.2.1 Derecho tributario:

Según el tratadista A. Giannini el concepto de derecho tributario debe realizarse incluyendo a éste como parte del derecho administrativo, afirmando que “*El Derecho Tributario lo componen las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos*”⁷

La anterior puede apreciarse como una definición concreta de lo que constituye el Derecho Tributario, al establecer que éste es el conjunto de normas y principios que definen las vías legales a través de las cuales el Estado puede hacerse de recursos por medio de la relación que mantiene con los particulares en la tributación.

Adicional a la definición anterior, es oportuno citar a los tratadistas Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, quienes en lo que a Derecho Tributario se refiere establecen que “el derecho tributario es la disciplina que tiene como objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los tributos”⁸ De modo que puede entenderse al derecho tributario como la rama del derecho que dedica su atención al estudio de la legislación y principios que rigen la creación y aplicación de normas que regulan los tributos.

Por otro lado se presenta la postura del profesor Giuliani Fonrouge, que lo incluye como una rama del derecho financiero y lo identifica con el derecho fiscal al exponer que: “*Derecho Tributario o Derecho Fiscal, es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones en sus*

⁷ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. *Derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala. Serviprensa, S.A. 2014. Pág. 6.

⁸ Queralt, Juan Martín & otros. *Derecho Tributario*. España. Editorial Thomson Aranzadi. Treceava edición 2008. Pág. 27.

*diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que susciten entre estos últimos*⁹

La definición propuesta por el profesor Fonrouge, resulta más completa al hablar de la relación que la recaudación guarda con el financiamiento del Estado. Lo anterior le permite al lector identificar al derecho tributario como una rama del derecho que define las vías legales a través de las cuales un Estado puede hacerse de los recursos necesarios para costear sus fines.

1.2.2 Derecho Financiero:

Como pudo apreciarse con anterioridad, la mayoría de los autores citados se refiere al derecho tributario como una rama del derecho financiero que coadyuva a que el Estado pueda obtener los medios para realizar sus fines. De conformidad con esto, se vuelve necesario definir de forma individual lo que es el derecho financiero, para poder diferenciarlo del derecho tributario.

Según el tratadista Villegas, B, Héctor, en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, el derecho financiero se define como “*el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado.*”¹⁰ El citado tratadista concluye que el estudio del financiamiento del Estado necesariamente requiere que se analice este espectro desde un punto de vista jurídico, de modo que se pueda definir las vías legales que respeten los principios constitucionales a través de los cuales el Estado pueda financiarse sin perjudicar a los particulares.¹¹

1.2.3 Tributos:

El Código Tributario establece que, “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”¹²

⁹ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. *óp.cit*; Pág. 6.

¹⁰ Villegas B. Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Colombia. Editorial Temis. 2001. Tercera edición. Pág. 119.

¹¹ *Loc.cit*.

¹² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código tributario. Art. 9.

Dicha definición es clara al referirse a que los tributos constituyen una obligación dineraria. De lo anterior puede entenderse que al hablar de tributos existe un sujeto activo o acreedor, el Estado¹³, que será el encargado de cobrar esta obligación dineraria y beneficiarse de la misma y un sujeto pasivo u obligado, el contribuyente¹⁴, que será el obligado por ley a pagar los porcentajes establecidos de conformidad con la ley a través de los procedimientos regulados en la misma.

Más allá de lo anterior, la definición citada indica que el importe recaudado se destina al sostenimiento de las cargas públicas, sin embargo, no hace referencia a lo que debe entenderse por cargas públicas. Partiendo de lo anterior y para un mejor entendimiento de lo que constituyen los tributos, pueden entenderse las cargas públicas como las obligaciones que tiene el Estado frente a la población a la que representa. En el caso particular de Guatemala, y según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, “*el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.*”¹⁵ Y “*es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.*”¹⁶ Con base en los textos citados, se tiene una idea general de cuáles son las obligaciones más importantes que el Estado de Guatemala tiene frente a su población. Sin embargo, en qué consiste ese bien común del que se habla y como el Estado garantizará la vida, la libertad y desarrollo de las personas, es un tema que se abarcará más a fondo en el siguiente apartado del presente capítulo.

Más allá de la definición dada por la legislación guatemalteca y atención a ser precisos en cuanto a la descripción de lo que son los tributos, se cita la definición dada por los tratadistas Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, quienes definen a el tributo como “un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el

¹³ *Ibíd.*, Art. 17.

¹⁴ *Loc.cit.*

¹⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución política de la república de Guatemala. Art. 1.

¹⁶ *Ibíd.*, Art. 2.

deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”¹⁷

De tal cuenta que al analizar la definición dada por los referidos autores, es posible concluir que los tributos son obligaciones dinerarias que deben pagarse como consecuencia de la realización de un acto gravado por la ley y cuyo fin es contribuir dinerariamente a los ingresos del Estado para que éste pueda efectuar los gastos públicos necesarios para alcanzar su fin.

1.2.4 Poder tributario:

Para un mejor entendimiento de lo que constituyen los tributos, es necesario definir en forma clara lo que es el poder tributario, el Dr. Daniel Ernesto Peña Labrin establece lo que puede entenderse por dicho término, según este tratadista *“El poder tributario significa potestad de instituir tributos, constituye una expresión omnicomprendensiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales, de revisión de los actos administrativos de contenido tributario.”*¹⁸.

En otras palabras y para el mejor entendimiento del lector, el poder tributario se constituye como la investidura jurídica que reviste al Estado y le confiere las facultades coercitivas y soberanas a través de las cuales puede crear obligaciones fiscales y exigir su cumplimiento a los contribuyentes para financiar sus fines constitucionales.

1.2.5 Obligaciones tributarias:

Habiendo definido el poder tributario, es oportuno desarrollar un apartado que explique en que consisten las obligaciones tributarias cuyo cumplimiento se puede exigir haciendo uso del poder tributario. Se cita la definición de obligación tributaria existente dentro del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, donde se establece que *“la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos*

¹⁷Queralt, Juan Martín & otros. *óp.cit.*, Pág. 28.

¹⁸ Derecho & Sociedad. Peña Labrin, Daniel Ernesto. El poder tributario. Perú. 2006 Disponible en <http://mgplabrin.blogspot.com/2009/04/el-poder-tributario-dr.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.

acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”¹⁹

Partiendo de la definición anterior, se entiende que las obligaciones tributarias constituyen un vínculo sinalagmático entre el sujeto pasivo, contribuyente, y el sujeto activo, Estado, en el que habiéndose producido uno de los hechos generadores establecidos en la legislación vigente, el Estado podrá proceder a exigir al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, según los porcentajes establecidos en legislación.

1.2.6 Naturaleza y concepto del derecho tributario

Bajo el entendimiento de lo que es derecho financiero, derecho tributario y derecho fiscal, es posible arribar a concepto propio del autor acerca de esta rama del derecho y de su naturaleza. En este orden de ideas, se define como derecho tributario a la rama del derecho que estudia los principios, normas e instituciones jurídicas a través de las cuales un Estado tiene la facultad de intervenir en las relaciones entre particulares, haciendo uso de su poder público, para obtener recursos económicos y financiar sus fines. Todo lo anterior, llevando a cabo dicha recaudación dentro de los límites establecidos por la Constitución vigente, las normas ordinarias, los reglamentos y demás disposiciones existentes en el Estado.

De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, puede afirmarse que el Derecho Fiscal es una rama del derecho de naturaleza pública, en virtud de que estudia los medios a través de los cuales el Estado capta recursos de las actividades económicas de los particulares, haciendo uso de su poder como ente coercitivo y soberano. Ello deja en claro que su relación con los particulares no sucede en un plano de igualdad, sino en una relación sinalagmática, donde los particulares están obligados a cumplir determinadas obligaciones previamente

¹⁹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *óp.cit.*, Art. 14.

establecidas, pero donde el Estado a su vez debe respetar las garantías Constitucionales existentes, de modo que no menoscabe, limite o amenace con violar algún derecho constitucional de los contribuyentes.

Más allá de lo anterior, se debe resaltar la naturaleza social que reviste a las cargas tributarias, en virtud de que el fin último de la recaudación es la de coadyuvar a que el Estado pueda realizar su fin último, que la misma Constitución establece como el bien común.

1.3 Características de los tributos:

Con el ánimo de explicar claramente en lo que consiste un tributo y lo que lo diferencia de otras cargas u obligaciones que los contribuyentes deben cumplir frente al Estado, a continuación se presentan algunas de las características más representativas de éstos.

1.3.1 Coercibilidad y obligatoriedad:

Según el autor Pérez Royo, en su libro Derecho financiero y tributario, parte general, esta característica de los tributos se da porque *“el tributo es una prestación establecida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.”*²⁰

Lo anterior quiere decir que independientemente de si el contribuyente está de acuerdo o no con tributos establecidos en la legislación, éste está llamado a cumplirlos, al ser el Estado el único ente facultado para decidir respecto de su aplicación o inaplicación.

1.3.2 Carácter contributivo:

A través de esta característica se define el fin de los tributos, el cual es el de satisfacer las necesidades públicas. Con el objeto de ahondar en este aspecto, se presenta la explicación dada por el jurista Alonzo González, en su libro Temas

²⁰ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, parte general. España. CIVITAS. 1999. Novena edición. Pág. 33.

prácticos de derecho tributario, en el que establece que *“la obligación tributaria principal nace con la finalidad de que los obligados al cumplimiento aporten fondos a las Administraciones Públicas con los cuales éstas puedan financiar los servicios y prestaciones establecidos por el ordenamiento jurídico. La obligación de pago de tributo no tiene una finalidad sancionadora”*²¹

De la explicación anterior dada por el tratadista González, puede concluirse que el carácter contributivo de los tributos representa como a través de ellos el Estado puede lograr sus fines. Al mismo tiempo, el referido autor hace la aclaración que la imposición de dichas cargas no representa un castigo para los contribuyentes, sino simplemente su aporte a un fin común que poseen las personas que coexisten dentro del Estado.

1.3.3 Relación personal de derecho:

Según lo establece María Viteri, dentro de su tesis de la Historia de la tributación y aspectos generales de los tributos, esta característica se basa en el hecho de que la obligación de cumplir con el pago de tributos se da de forma personal para cada contribuyente, no importando si se trata de personas naturales o jurídicas.²²

En este sentido, la referida autora ahonda en el tema al citar a Altamirano Catalán y Muñoz Benavente, quienes establecen que *“es un elemento básico, toda vez que cada tributo debe ser cobrado a un determinado sujeto que está relacionado con la materia imponible”*²³

En forma concreta y como lo estableció la licenciada Viteri, ésta caracteriza la individualidad a la obligación tributaria, en el sentido que impone un compromiso personal sobre cada contribuyente respecto a su obligación de contribuir al ingreso tributario.

²¹Alonzo González, Luis Manuel y otros, *Temas Prácticos de derecho tributario, colección derecho financiero*. España, Atelier. 2010. Pág. 45

²² Viteri Yaquian, María Ines. *Historia de la tributación y aspectos generales de los tributos*. Guatemala. 2014. Tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Rafael Landívar. Pág. 58.

²³ *Loc.cit.*

En cierto sentido, esta característica tiene especial importancia para la creación de nuevos tributos, en virtud a que la así como la obligatoriedad aplica de forma individual a los contribuyentes, así las circunstancias y condiciones de cada contribuyente o cada agente económico pueden variar, lo que evidencia la necesidad de que existan determinadas reglas o políticas tributarias que apliquen de formas específicas a determinados contribuyentes.

1.3.4 Legalidad:

Dicho principio hace referencia a que los tributos que se le cobrarán a los contribuyentes deben estar previamente establecidos en ley y que al momento de crearse, debieron haberse seguido los procedimientos contemplados dentro de la Constitución y las respectivas normas ordinarias de carácter tributario.

Más allá de lo anterior, respecto de ésta característica, la Constitución Política de la República de Guatemala se pronuncia, estableciendo en su artículo doscientos treinta y nueve lo que debe entenderse por el principio de legalidad en materia tributaria. *“artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. (...)”*²⁴

El artículo citado tiene especial importancia dentro del desarrollo de la presente investigación en virtud a que más allá de profundizar en lo que debe entenderse por principio de legalidad, determina que es el Congreso el organismo del Estado encargado de legislar los hechos generadores, exenciones, determinar sujetos de

²⁴ Asamblea Nacional Constituyente. *óp.cit.*Art. 239.

las obligaciones tributarias y las infracciones a castigarse dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

1.3.5 Obligación pecuniaria:

Para explicar esta característica, se cita nuevamente a la licenciada María Viteri, quien establece que dicha característica establece que los tributos y las obligaciones fiscales de los contribuyentes deben de ser pagadas en dinero. Para ser más específicos en moneda de curso legal.

1.3.6 Generalidad:

Al respecto se vuelve a citar la tesis de la licenciada Viteri, a su vez cita al tratadista Fernández Martínez, quien explica que *“Esta característica surge de la naturaleza propia de toda ley fiscal. El requisito de generalidad significa que la ley es aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.”*²⁵

De lo anterior debe entenderse que el legislador, al crear la norma tributaria, pretende crear un cuerpo normativo de aplicación general, que encuadre a la población en general, de modo que todos sean obligados y solo en casos excepcionales se establezcan exenciones o beneficios fiscales.

1.3.7 Justos:

Para explicar esta característica se cita nuevamente a la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo doscientos cuarenta y tres, en donde se establece que los impuestos deben ser justos y equitativos. De manera que los impuestos que se creen respondan al principio de capacidad de pago.²⁶

De lo anterior se entiende que al crear un nuevo tributo, éste, más allá de buscar ser un medio de proveer fondos al Estado que lo aplica, debe ajustarse a las

²⁵ Viteri Yaquian, María Ines. *óp.cit.*Pág. 61.

²⁶ Asamblea Nacional Constituyente. *óp.cit.*Art. 243.

capacidades reales de los contribuyentes a los que obligará, de modo que ambas partes se beneficien de él.

1.4 Principios constitucionales

Luego de haber desarrollado las características que identifican a las cargas tributarias, es necesario identificarlos principios tributarios que orientan su aplicación y partiendo de este postulado, se cita al Dr. Escobar Menaldo, quien en su libro *La relación entre el Estado y los contribuyentes*, enlista los siguientes:

1.4.1 Legalidad:

Según dicho principio, se necesita una ley para la creación de un impuesto. Así mismo, corresponde con exclusividad al Congreso decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.²⁷

Al respecto de éste principio y como se indicó con anterioridad dentro de la presente investigación, el principio de legalidad se encuentra contemplado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo doscientos treinta y nueve, en el que hace referencia a que solo al Congreso de la República le corresponde decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. Lo anterior bajo el entendido que esto debe ser acorde a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.²⁸

1.4.2 Justicia y equidad:

Este principio establece que el Estado recauda impuestos para atender a fines sociales. Con base en lo anterior, se entiende que éste no debe gravar de forma desigual a grupos con las mismas capacidades y debe atender a la generalidad de sus habitantes.²⁹

Se puede interpretar del texto anterior, que la imposición de nuevas cargas tributarias, debe responder a las posibilidades reales de los contribuyentes que

²⁷Escobar, Rolando y Ana Morales Ortiz. *La relación entre el Estado y los contribuyentes*. Guatemala. P&G editores. 2000. Pág. 10.

²⁸ Asamblea Nacional Constituyente. *óp.cit.* Art. 239.

²⁹Escobar, Rolando y Ana Morales Ortiz. *óp.cit.* Pág. 11.

desempeñan una misma actividad, de modo que no se generen beneficios fiscales a favor de un grupo determinado en detrimento de los demás contribuyentes.

De la misma forma que el principio de legalidad, la Constitución guatemalteca contempla este principio dentro del artículo doscientos treinta y nueve.

1.4.3 Capacidad de pago y no confiscación:

Establece que el Estado no puede afectar el patrimonio o los bienes del contribuyente que sean indispensables para su subsistencia.³⁰

Es lógico lo que plantea dicho principio, puesto que cuando el Estado grava una actividad y recauda tributos de la misma, primero es necesario que dicha actividad genere utilidades. De modo que si las cargas impuestas por el Estado afectan la fuente generadora de riqueza, ésta ya no podrá contribuir, pero más importante aún, ya no será capaz de satisfacer sus propias necesidades como consecuencia del impacto que las elevadas cargas causan en su actividad económica, cosa que finalmente contravendría en forma directa la naturaleza de las cargas tributarias, de ser el medio a través del cual el Estado capta recursos para ayudar a su población, en virtud de que a través de las mismas cargas la estaría perjudicando.

Al respecto de este principio, la Constitución de Guatemala se pronuncia en su artículo 243, en el que establece “*el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*”³¹

1.4.4 No debe haber doble o múltiple tributación:

De conformidad con este principio, un hecho o situación por la cual se paga una contribución no puede gravarse dos o más veces.³²

Al igual que el principio de la justicia tributaria, lo que se plantea en este apartado es que una actividad económica realizada por una persona, no tenga que responder a una misma obligación tributaria más de una vez frente al Estado.

³⁰*Ibíd.*, Pág. 11.

³¹ Asamblea Nacional Constituyente. *óp.cit.* Art. 243.

³²Escobar, Rolando y Ana Morales Ortiz. *óp.cit.*Pág. 11.

Dada la importancia de éste principio dentro de cualquier ordenamiento legal, la misma Constitución define dentro de su texto lo que debe entenderse por doble o múltiple tributación, al respecto establece en el artículo doscientos cuarenta y tres que *“hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.”*³³Más allá definir éste término, la norma suprema es clara al prohibir expresamente los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación.

1.5 Finalidad

Habiendo definido los principios que orientan la creación y aplicación de tributos, sus principales características y el concepto de lo que debe entenderse por tributación, es necesario identificar el fin de los mismos. Lo anterior con el objeto de justificar su existencia, aplicación y aumento o disminución de las cargas impositivas según corresponda.

Partiendo de la necesidad de definir el fin de la tributación, según lo indicado en el párrafo anterior, es pertinente mencionar que los Estados en general, no son más que estructuras representativas de sociedades situadas en determinados territorios que con el objeto de lograr una pacífica convivencia, desarrollo y los demás fines enlistados en sus respectivos ordenamientos legales, les han sido delegadas ciertas funciones y responsabilidades colectivas. En este orden de ideas, se entiende que el Estado tendrá la obligación de satisfacer las necesidades existentes dentro de las personas que integran la sociedad a la que representa.

Necesidades como un servicio de salud accesible para las personas que no pueden costear una consulta con un médico privado, acceso a educación de calidad que le permita a los jóvenes acceder al mercado laboral como individuos competentes, capaces de aportar sus habilidades a las necesidades del mercado o de emprender, constituyen algunas de las necesidades más comunes de la

³³ Asamblea Nacional Constituyente. *óp.cit.* Art. 243.

población estatal. Éstos, a su vez, se perfilan como algunos de los principales motivos que respaldan la existencia de tributos, en virtud de que responden a necesidades humanas de la población, y en particular, de niños y personas enfermas que no cuentan con los medios para solventar sus situaciones con uso de sus propios recursos.

Sin embargo, la existencia de las cargas tributarias no se limita a los ejemplos citados anteriormente. Como se estableció en el apartado anterior, la Constitución establece que el Estado tiene la obligación de garantizar el bien común de la población, así como garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y del desarrollo integral de cada uno de sus habitantes. Con el objeto de alcanzar estos fines, el Estado necesita realizar acciones concretas y tangibles que generen las condiciones ideales en las que las personas puedan vivir gozando de las garantías antes mencionadas. Pero para lo anterior, el Estado debe legislar, crear instituciones de justicia e invertir en infraestructura para que las personas individuales y jurídicas cuenten con un escenario favorable que les permita hacerse cargo de sí mismos y eventualmente crecer o desarrollarse.

Las acciones mencionadas en el párrafo anterior, van más allá de los compromisos existentes en la legislación vigente. Tales fines solo pueden alcanzarse a través de la realización de acciones reales, dichas acciones involucran recursos materiales, temporales, humanos y económicos, y una de las formas a través de las cuales el Estado puede valerse de estos recursos, es por medio de la recaudación.³⁴

Si se analiza lo anterior, parece muy lógico el fin de los tributos, constituyéndose estos como el medio a través del cual se financien las acciones que realice el Estado en pro de las necesidades de la población, con el objeto de lograr desarrollo sustentable y equitativo para sus habitantes.

³⁴Escobar, Rolando y Ana Morales Ortiz. *óp.cit.*Pág. 7.

Para lo anterior, en teoría y según lo establecen algunos sectores, el Estado de Guatemala debería tener elevados egresos a nivel de inversión pública, que respaldaren y justificaren las políticas de recaudación, haciendo ver que dichos fondos son utilizados para la creación de infraestructura e inversión social en áreas como educación y salud.

Pese a lo anterior, el gasto público en Guatemala es inferior al 15% del Producto Interno Bruto (PIB)³⁵, lo que dependiendo del análisis que se realice, podría significar que en la actualidad existe una mala ejecución de los montos recaudados, o bien, que el presupuesto disponible es inferior a las necesidades de la población y las obligaciones del Estado. En todo caso, la conclusión es la misma, que en la actualidad la inversión pública no es suficiente para coadyuvar adecuadamente al desarrollo social e integral de la población. Lo cual, para efectos de la presente investigación, cobra importancia en el sentido que, es a través de la misma, que se pretende establecer si los incentivos fiscales sirven como una alternativa que le permita al Estado alcanzar su fin de desarrollo social y bien común, o bien, si por el contrario, se deben disminuir dichas prácticas para proveer de más recursos al Estado y que en consecuencia pueda alcanzar su fin, al menos en teoría.

Al respecto y en concordancia con lo establecido en los párrafos anteriores, el Licenciado José Alejandro Alvarado Sandoval en su libro, *Derecho tributario y legislación fiscal*, desarrolla tres teorías que explican el fin del Estado. Lo anterior resulta importante en virtud a que le otorga al lector un panorama más amplio de lo que constituye el fin del Estado y el análisis que se hace del mismo desde diferentes puntos de vista. En este orden de ideas se desarrollan las siguientes teorías:

³⁵ Rodas Martini, Pablo y otros. *Productividad del sector público y gestión del patrimonio del Estado*. Guatemala. Artgráfico de Guatemala. 2000. Pág. 144.

1.5.1 Teoría económica:

Pese a que reconoce que el Estado posee el fin de beneficiar a la población que lo financia a través de la recaudación, fija una clara crítica al indicar que, tal y como lo indica la escuela clásica inglesa (desarrollada por economistas como Adam Smith y Mac Culloch), la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae de los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.³⁶

Dicha teoría tiene especial importancia en el desarrollo de la presente investigación, en virtud a que, tal y como lo establecieron las corrientes desarrolladas por Adam Smith y Mac Culloch, el sostenimiento del Estado a través de la recaudación puede ser vista como una limitante del desarrollo de los particulares a los que pretende beneficiar, en virtud a que es de ellos mismos de quienes obtendrá los recursos para beneficiarlos, con la diferencia que, a diferencia de los particulares, la eficiencia en el destino de los fondos recaudados y el control real de precios se verá afectado por depender únicamente del criterio de los administradores de esos fondos. Tal postura respalda varias de las teorías que promueven los incentivos fiscales con el argumento de que el mismo dinero es más productivo en manos de aquellos que crearon esa riqueza en primer lugar.

Sin embargo, pese a la teoría anterior, también es oportuno mencionar que en relación a la finalidad económica de los tributos, existen argumentos que destacan la importancia de los mismos, en este orden de ideas se presentan los argumentos vertidos por el Centro de Estudios Económicos del Sector Privado en México, que literalmente establece “La importancia de la inversión del sector público resalta cuando se aprecia un crecimiento importante en la infraestructura física, lo que contribuye a impulsar la actividad productiva del país y en el mejoramiento de las actividades de educación y salud.”³⁷ De tal cuenta, que haciendo un uso correcto de los recursos públicos obtenidos a través de la recaudación, es posible

³⁶ Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. *óp.cit.* Pág. 18.

³⁷ Instituto Tecnológico CCPM. Centro de Estudios Económicos del Sector Privado. La importancia de la Inversión Pública. México. 2006. Disponible en <http://www.ccpm.org.mx/consulta/veritas/2006octubre/6octubreeconomia.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.

coadyuvar al desarrollo económico de una nación. Entendido lo anterior, es posible evidenciar que los tributos también pueden tener una finalidad en relación de provecho para el crecimiento económico de un país, abonado al fin social.

1.5.2 Teoría sociológica

Esta corriente de pensamiento se considera un tanto más paternalista y es desarrollada por el italiano Vilfredo Pareto. Dicha teoría establece que los tributos y los gastos públicos ejercen una determinada influencia más o menos decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, lo anterior en virtud de que los fines políticos de los impuestos aparecen inspirados y condicionados por los deseos y anhelos que laten en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política.³⁸

En concreto, dicha teoría establece que *“si el fin del Estado es el bien común de un grupo humano, todas sus actividades van a estar encaminadas para lograr dicho objetivo, que es la razón fundamental de su existencia y, por ende, de la actividad financiera de un país.”*³⁹

En otras palabras, la mencionada corriente establece que el Estado se debe de valer de los medios necesarios para alcanzar el bien común y que para lo anterior necesitará de recursos, por lo que el fin de la tributación resultará en la obtención de esos recursos para coadyuvar al fin mayor que sería la realización del bien común.

Además de los argumentos indicados por el Licenciado Alvarado Sandoval, respecto de esta teoría existen más pronunciamientos, como los de la Licenciada Mónica Azucena Negreros, quien indica que según la teoría sociológica de la tributación *“La necesidad pública no es aquella que experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha, en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que según criterio de la autoridad, los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el*

³⁸ Alvarado Sandoval, José Alejandro. *óp.cit.* Pág. 18.

³⁹ *loc.cit.*

gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.”⁴⁰ En este sentido, dicha teoría hace énfasis en las necesidades de la población que el Estado satisface a través de la inversión pública. Inversión que como es posible suponer, solo puede costearse mediante la captación de recursos. Recursos que se recolectarán a través de la tributación.

1.5.3 Teoría Jurídica

De la misma forma que las dos teorías antes desarrolladas, centra el objetivo de la tributación en la obtención de recursos para el Estado, con el objeto de que este pueda llevar a cabo las actividades necesarias que le permitan aportar positivamente al desarrollo de su población. Sin embargo, esta teoría hace especial énfasis en el hecho de que, para poder lograr el desarrollo de cualquier actividad financiera pública o privada, se necesita de la existencia de un entorno con reglas claras y procedimientos previamente establecidos, o sea seguridad jurídica.

Habiendo identificado a la seguridad jurídica como pilar fundamental para alcanzar el desarrollo de las actividades económicas y sociales de un país, la citada corriente establece que el fin de la tributación es la de proveer al Estado de los recursos necesarios para que en la práctica pueda hacer funcionar todos los mecanismos administrativos que sean indispensables para crear esa seguridad jurídica que se describió con anterioridad.

La teoría anterior encuentra respaldo en una investigación realizada por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, en la que se indica que “la seguridad jurídica subyace en todos los principios tributarios, pues al ser uno de los fines del derecho, es la causa del nacimiento de dichos principios, que buscan poner frenos a los excesos del poder público.”⁴¹ Según los argumentos anteriores respaldan la postura de que la seguridad jurídica tiene íntima relación con la aplicación de los

⁴⁰ Negreros Carias, Mónica Azucena. Importancia del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) en tiempos de crisis financiera. Guatemala. 2007. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad San Carlos de Guatemala. Pág. 7.

⁴¹Pantigioso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel. *La seguridad jurídica como garantía del contribuyente*. Perú. Instituto peruano de derecho tributario. 2009. Pág. 168

tributos a la población en general, pero más allá de lo anterior, identifica a la misma como el mecanismo a través del cual se pueden evitar abusos por parte del ente recaudador a los contribuyentes.

1.6 Su historia

Una vez establecida la naturaleza jurídica de las cargas fiscales, las características y principios que rigen su aplicación y el objetivo que las mismas persiguen dentro del Estado, es posible arribar a otro aspecto fundamental en el desarrollo de la presente investigación, la historia de la tributación en Guatemala.

En forma concreta, lo que se pretende alcanzar por medio del desarrollo del presente apartado, es contextualizar al lector con la historia reciente de la tributación en Guatemala, así como que cuente con una idea general del origen y la evolución de la tributación a nivel mundial, de modo que éste entienda el contexto nacional histórico sobre el cual se han implementado determinadas políticas tributarias. En este orden de ideas, a continuación se desarrollan los siguientes puntos.

1.7 Desarrollo en Guatemala

El objetivo del presente apartado es de contextualizar al lector con la historia reciente de los tributos en Guatemala. Lo anterior para entender los acontecimientos que han incidido en la creación y evolución de las políticas fiscales que hoy en día se aplican o pretenden aplicar.

1.7.1 Periodo contemporáneo (1944 – 2006)

Este se perfila como el periodo más próximo a la actualidad y según lo indica la investigación de la SAT de la Historia de la Tributación en Guatemala, es una época fuertemente marcada por diferencias entre el sector privado organizado y el Estado de Guatemala como propulsor de políticas fiscales que busquen robustecer los ingresos tributarios.

Según lo indica el texto, dentro de este periodo los intentos de reformas tributarias de fondo no han podido realizarse en virtud de la inconsistencia de las mismas con

respecto a los principios fiscales establecidos dentro de la constitución y a la oposición del sector privado a través de cámaras y gremiales que en múltiples ocasiones han interpuesto inconstitucionalidades contra las propuestas de reformas que permitan aplicar más impuestos directos o el aumento de los ya existentes.

Como parte del ajuste fiscal que tuvo lugar durante la década de los ochenta, la política tributaria tuvo un cambio. Las cargas que eran aplicadas a las importaciones y exportaciones que habían sido pilar en la captación de recursos por parte del Estado de Guatemala, cedieron su lugar a los impuestos que recaen sobre el consumo y el IVA. Como consecuencia, los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron y se dio una leve recuperación de los impuestos selectivos y de la tributación directa.⁴²

“Entre 1996 y el 2006 hubo un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% en el texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales). De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que en 2004 y 2005 se redujo levemente. En 2006 se recuperó la carga tributaria, alcanzando el 11.8%.”⁴³ Durante los años posteriores a la implementación del IVA, este continuó posicionándose como la carga fiscal más importante.

Como hechos relevantes, en dicho periodo se creó la Superintendencia de Administración Tributaria y la aprobación de la Ley Anti Evasión en 2006, que a través del sistema de retenciones mejoró la recaudación del IVA y del ISR.

Todo lo anterior, hace posible arribar a la situación que atravesó el panorama fiscal en el año 2016. Según el Informe de desempeño de la política fiscal 2016 publicado por la SAT, la recaudación tributaria del 2016 presentó aristas en sus principales impuestos (IVA e ISR) que representaron cerca del 75.3% de la recaudación total durante ese año. Así mismo, problemas administrativos y un

⁴² Superintendencia de administración tributaria. *Historia de la tributación en Guatemala*. (desde los mayas hasta la actualidad). Guatemala. ICEFI. 2009. Pág.222.

⁴³ *Loc.cit.*

difícil control de aduanas, devinieron en percibir una SAT debilitada ante señalamientos de corrupción que involucró a altos funcionarios de la institución.⁴⁴

En la actualidad, el reto para cambiar la percepción de riesgo de parte del contribuyente en pro de un crecimiento en la recaudación y con ello lograr alcanzar la meta fijada en presupuesto, demanda acciones prontas para el saneamiento institucional, en particular enfocado en las aduanas del país, además de la fijación de controles administrativos para fortalecer el que hacer de la institución.⁴⁵

Con la información histórica antes presentada, puede arribarse en el presente, teniendo el lector una idea de la situación que afronta el ente recaudador nacional en la actualidad y una idea más clara de las medidas que éste debe de emprender, junto con el gobierno central, para recuperar la capacidad recaudadora del Estado. Entre tales medidas, como se mencionará en los capítulos siguientes, aparecerán los incentivos fiscales como instrumento con diversas finalidades y consecuencias que se presentarán a lo largo de la presente investigación.

⁴⁴ Ministerio de finanzas públicas. MINFIN. Informe del desempeño de la política fiscal 2016. Guatemala. 2017. Disponible en http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/estadisticas/estudios_fiscales/WP01.2013.pdf. Consultado el 01 de junio 2018.

⁴⁵ *Loc.cit*

Capítulo 2

Incentivos Fiscales

2.1 Naturaleza e historia, 2.2 ¿Qué son?,
2.3 ¿Cuál es su fin?, 2.4 Incentivos
fiscales y sus características, 2.5
Incentivos fiscales en la legislación
guatemalteca, 2.6 ¿A quién afectan los
incentivos fiscales?, 2.7 Pros y contras de
los incentivos fiscales

Habiendo contextualizado al lector con la definición y naturaleza de los tributos, es posible desarrollar un capítulo que exponga una figura jurídica que afecta su existencia y aplicación. En este orden de ideas, el presente capítulo abarca los incentivos fiscales, su naturaleza, historia y clasificación. Todo lo anterior para entender cómo y cuándo es que dicha figura es aplicable, así como las ventajas y desventajas que acarrea su implementación.

2.1 Naturaleza e historia

2.1.1 Historia reciente en Guatemala

En las últimas décadas, la competitividad a nivel global y en particular en el caso de los países centroamericanos ha sido tema de debate constante. Partiendo del entendido anterior, la discusión de los incentivos fiscales se ha posicionado como un tema de vital importancia. En este mismo periodo, el establecimiento de políticas y legislación que promuevan la aparición de incentivos fiscales como herramienta para atraer inversión extranjera directa (IED) y lograr el impulso necesario para hacer crecer la competitividad ha aumentado en cada uno de los países de Centroamérica.

Desde que el Mercado Común Centroamericano (MCCA) fue creado en 1960, los gobiernos de Centroamérica han percibido a los incentivos fiscales como herramientas que pueden coadyuvar al estímulo que, las industrias y particulares sectores de la economía naciente, necesitan para crecer. En este orden de ideas,

primero sucedió la llamada “primera guerra de los incentivos”, en los años sesenta. En este periodo, los países del istmo enfocaron sus esfuerzos en otorgar beneficios fiscales para las industrias nacientes y básicas. Lo anterior se realizó con el objeto de sustituir las importaciones procedentes de otros países.⁴⁶

En 1969, el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales entró en vigencia. Su existencia perseguía el propósito de uniformar los incentivos fiscales en la región y fijar reglas claras de competencia para los inversionistas. Pese a la entrada en vigor del referido convenio, las naciones del istmo continuaron creando incentivos libremente, entre ellos, los más comunes eran los aranceles de importación sobre bienes de capital y de construcción (incentivos indirectos) y la exención de impuestos, principalmente el impuesto sobre la renta para nuevas empresas (moratorias fiscales).⁴⁷ Finalmente y además de todo lo anterior, el referido convenio se abolió en 1986.

En los años ochenta, los países centroamericanos experimentaron un golpe en su economía, consecuencia de la caída en los precios de los productos tradicionales de exportación. Tal suceso, volvió necesario que las naciones realizaran un esfuerzo por diversificar las exportaciones. Como consecuencia de lo anterior, se aprobaron leyes de incentivos fiscales para fomentar las exportaciones de los productos no tradicionales y el turismo. Dentro de dichas leyes se contempló la creación de zonas francas. Dicho esfuerzo comenzó en 1948 con el establecimiento de la Zona Franca en Colón, Panamá.⁴⁸

Establecidos los acontecimientos anteriores, es posible arribar al desarrollo de la historia reciente de los incentivos fiscales y su relación con la presente investigación, en ese orden de ideas es necesario mencionar determinados hechos que se relacionan con las políticas fiscales que han permitido la implementación de incentivos fiscales a nivel nacional. Al respecto, es oportuno indicar que, en el año 1989 se aprobó el Decreto 29-89, "Ley de Fomento y

⁴⁶Cullman, Nikken & William Vázquez. *Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua*. Guatemala. ICEFI. 2007. Pág. 9.

⁴⁷*Loc.cit*

⁴⁸*Ibíd.*, Pág. 10.

Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila"⁴⁹, con el objeto de disminuir las cargas fiscales para determinados agentes económicos y volver a Guatemala un territorio más atractivo para las inversiones internacionales e incentivar las exportaciones. Consecuentemente y como resultado de las nuevas tecnologías existentes en el sector de las telecomunicaciones, a inicios del 2016, se aprobó el Decreto número 19-2016, "Ley Emergente para la Conservación del Empleo"⁵⁰, incluyendo a la industria de los *contact centers* como una de las actividades beneficiadas por las exoneraciones e incentivos fiscales contenidos en dicha normativa. Lo anterior, con el objeto de beneficiar a un sector de la economía que en los últimos años había generado miles de nuevos empleos formales con salarios y condiciones de trabajo superiores a los mínimos establecidos en ley⁵¹. De modo que a través del goce de los incentivos fiscales, se generase un ambiente propicio para que los *contact centers* pudieran, no solo continuar operando en Guatemala y manteniendo los empleos generados, sino también ampliando sus operaciones y generando así una mayor cantidad de empleos formales para la población guatemalteca. Lo anterior considerando que por la naturaleza de estas industrias, podrían optar por operar en cualquier otro país que represente menores costos si las cargas que les son impuestas aumentaren.

Dicha normativa ha generado opiniones variadas respecto de su existencia y aplicación, ya que los sectores productivos que se dedican a la exportación y al comercio internacional han percibo la entrada en vigor de la misma como un instrumento generador de condiciones ideales para la inversión, al mismo tiempo que ha sido percibida por otros sectores, como un medio para evitar las cargas fiscales, cosa que disminuye la capacidad recaudadora del Estado, aumenta el gasto tributario, dificulta que éste desempeñe su función de lograr el bien común para la población e inclusive pueda generar distorsiones en la economía de

⁴⁹ Congreso de la república de Guatemala. Decreto 29-89. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

⁵⁰ Congreso de la república de Guatemala. Decreto 19-2016. Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Congreso de la República de Guatemala.

⁵¹ Agexport hoy. Vides, Andrea, Agexport. Sector CC&BPO de Guatemala, 1era en Centroamérica en comprobar el progreso social de las personas que laboran en la industria. Guatemala. 2016. Disponible en agexporthoy.export.com.gt. Consultado el 01 de junio del 2018.

mercado, afectando así a los competidores privados, más allá de al Estado únicamente.⁵²

Como consecuencia de la segunda rama de pensamiento establecida en el apartado anterior, en el mismo año que se aprobó el decreto número 19-2016, comenzaron a generarse discusiones respecto a la necesidad de aumentar las cargas tributarias y eliminar los beneficios fiscales existentes para lograr una mayor recaudación fiscal.⁵³

El hecho anterior permite situar la presente investigación en la actualidad, momento en el que en el Congreso de la República de Guatemala siguen las discusiones respecto al rumbo que las próximas cargas tributarias tendrán con relación a los beneficios fiscales otorgados a determinados sectores y sus posibles ventajas y repercusiones para determinar su promoción o derogación.

2.2 ¿Qué son?

Con el objeto de generar en el lector de la presente investigación, una idea clara y bien definida de lo que debe entenderse por un incentivo fiscal, dentro del siguiente apartado se exponen algunas definiciones y conceptos de lo que dicho término encuadra.

Así pues, se cita al tratadista Juan Jiménez, quien establece una definición general de lo que debe entenderse por incentivos tributarios, al indicar que los mismos “*constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado.*”⁵⁴

Del referido concepto puede entenderse que la implementación de los incentivos fiscales tiene como objetivo incidir en el comportamiento de los actores de la economía de un Estado. Aunque la definición antes indicada no lo establece expresamente, se presume que dicha afectación, va dirigida a motivarlos a invertir

⁵² Barrios Alvarado, Antonio. Sugieren revisar los privilegios fiscales. Prensa libre. Guatemala. 18 de agosto del 2016. Pág. 3.

⁵³ Pape Yalibat, Edgar. Ex miembro del directorio de la superintendencia de administración tributaria. 26/08/16.

⁵⁴ Jiménez, Juan Pablo. *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. Colombia. Comisión económica para América latina y el Caribe CEPAL. 2003. Pág. 15.

capitales en el territorio y en la actividad económica que abarca la política fiscal de los incentivos. Lo anterior, claro, como consecuencia de los beneficios en costos que tendrían a raíz de los incentivos fiscales.

Así mismo, se hace mención de que se busca tener un costo fiscal limitado. Al respecto es importante explicar que el costo fiscal, también conocido como gasto tributario, es el monto que un Estado deja de percibir como consecuencia de tratamientos tributarios preferenciales, exoneraciones, exenciones y otras medidas fiscales que representan una excepción a la norma tributaria general.⁵⁵ De modo que, en otras palabras, según la definición citada, los incentivos fiscales deben tener un impacto mínimo en la recaudación de tributos o que representen una cantidad menor en comparación con la inversión y las ventajas a nivel de empleo y tributación alternativa que se habrían generado.

Como segunda definición se cita la del licenciado Estuardo Mayen, quien establece que los incentivos fiscales “*consisten en reducciones a la base imponible del tributo, otorgados con el supuesto propósito de incentivar a determinados sectores económicos o actividades, e inclusive a aquellos subsidios que otorga el Estado a determinados sujetos*”⁵⁶

Dicho en otras palabras, la definición brindada por el licenciado Mayen establece que la aplicación de incentivos fiscales tendría un impacto en la base imponible de un tributo, en el sentido que, al excluir a ciertos actores económicos de la misma, esta se contraería y por ende habría menos contribuyentes que aportarían a la recaudación del fisco. La condición para que esto pueda suceder, según lo indica en su definición, es si al mismo tiempo que contrae la base tributaria a raíz de estos incentivos, nuevas inversiones son promovidas por los sectores económicos beneficiados, de modo que exista una compensación que de una u otra forma pueda beneficiar al Estado. Más allá de lo anterior, el referido autor incluye a los

⁵⁵Cullman, Nikken & William Vázquez. *óp.cit.* Pág. 33.

⁵⁶ Mayen Moeschler, Joel Estuardo. *Análisis jurídico-crítico de los incentivos fiscales y las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala*. Guatemala. 2014. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 14.

subsidios otorgados por el Estado a determinadas actividades privadas como parte de los incentivos fiscales existentes.

2.3 ¿Cuál es su fin?

Según lo establece el Licenciado Sergio Eduardo García Granados dentro de su investigación titulada “Aplicación de las leyes de fomento industrial vigentes en Guatemala”, el fin de los incentivos fiscales es “*hacer que la inversión sea más atractiva, al reducir los riesgos y aumentar las perspectivas de ganancia.*”⁵⁷

Del planteamiento anterior, se entiende que los incentivos fiscales persiguen crear un escenario con condiciones que representen menores posibilidades de fracaso en relación con la inversión que se está llevando a cabo. Así mismo, el hecho de que una empresa pueda reducir sus costos generados en la inversión inicial y el posicionamiento dentro en el mercado a través de la exoneración en el pago de ciertos impuestos por un periodo pre establecido, es lo que el citado autor da a entender al decir que se aumentan las perspectivas de ganancia.

Las concesiones que se mencionan, tienen como límite el temor de favorecer indebidamente a las nuevas inversiones respecto a las antiguas o a la industria con relación a otros sectores. Además, según el Licenciado Granados, el incentivo para la inversión resultante de la exención, se perdería si la ventaja fuese demasiado pequeña o si fuese restringida de forma tal que el resultado se tradujere en pocas ventajas para el inversionista, con base en lo anterior, el referido tratadista establece que los incentivos deben ser amplios, a plazo suficiente y poco complicados.⁵⁸ Todo lo anterior, con el objetivo que los mismos puedan lograr su mencionado fin.

⁵⁷ García Granados, Sergio Eduardo. *Aplicación de las leyes de fomento industrial vigentes en Guatemala*. Guatemala. 1966. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 9.

⁵⁸ *Loc.cit.*

2.4 Incentivos fiscales y sus características

2.4.1 Moratoria fiscal:

Consiste en la exención del pago de impuestos por un lapso a determinados contribuyentes. El incentivo anterior es uno de los más utilizados por economías en desarrollo (como es el caso de los países centroamericanos). Y entre los aspectos que se deben contemplar a nivel de Estado cuando se da este beneficio, están tener control del tiempo que durará la moratoria, así como evitar que finalizado el periodo de la misma, se finiquiten operaciones, de modo que los mismos dueños del capital inicien una nueva operación con la misma finalidad y capital pero con diferente nombre, de modo que puedan ser nuevamente beneficiarios de la moratoria.

2.4.2 Desgravación y créditos tributarios por inversión:

Para la aplicación y administración de un sistema de créditos tributarios es necesario determinar el monto del crédito a una empresa autorizada y depositar este monto en una cuenta tributaria especial. En todos los demás aspectos la empresa beneficiaria del incentivo recibe el mismo tratamiento que un contribuyente regular y está sujeta a todas las normas fiscales vigentes. La única diferencia resulta en que a los impuestos a pagar les son descontados los créditos retirados de la cuenta tributaria. De esta manera, se dispone en todo momento de información sobre los ingresos presupuestarios no percibidos y el monto de créditos tributarios con que cuenta la empresa.⁵⁹

2.4.3 Depreciación acelerada:

Presentan menos deficiencias que la moratoria fiscal y todas las ventajas de la desgravación o los créditos tributarios, sin los inconvenientes de éstos últimos. Dado que acelerar la depreciación de un activo no aumenta su depreciación más allá de su costo original, la distorsión que se produce a favor de los activos de corto plazo es reducida. La depreciación acelerada presenta dos ventajas más. En primer lugar, es por lo general menos costosa, ya que los ingresos tributarios que

⁵⁹Cullman, Nikken & William Vázquez. *óp.cit.*, Pág. 13.

no se perciben en los primeros años (en relación con una tasa de depreciación no acelerada) se recuperan por lo menos de forma parcial en los años subsiguientes de la vida útil del bien. En segundo lugar, si la aceleración se concede solo con carácter temporal, puede inducir a que la inversión crezca sustancialmente a corto plazo.⁶⁰

2.4.4 Subsidios a la inversión:

Proveen recursos públicos para inversiones privadas. Tienen la ventaja de facilitar la focalización, pero son problemáticos en el sentido que significan un desembolso directo e inmediato para el gobierno y benefician tanto las inversiones rentables como las no viables. Lo anterior redundaría en un pobre nivel de eficiencia del incentivo.⁶¹ Del incentivo antes indicado, puede establecerse que, sin el debido estudio de mercado con relación a como el subsidio estatal se verá reflejado en las operaciones del agente privado, éste podría ser de poco o nulo beneficio y resultar finalmente un desperdicio de recursos públicos con un elevado costo tributario.

2.4.5 Incentivos tributarios indirectos:

Según lo establece el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), este tipo de incentivos, como la exención del Impuesto al valor agregado (IVA) en la compra de materias primas y bienes de capital, son susceptibles de abuso y su utilidad es dudosa. Algo más justificable es la exención de las importaciones de materias primas y bienes de capital del pago de aranceles. La dificultad con estas prácticas reside en asegurar que las compras exentas se utilicen en la forma que lo prevén los incentivos, La creación de zonas de producción para la exportación cuyo perímetro esté asegurado por controles aduaneros resulta útil para evitar el abuso, aunque no puede garantizar completamente la desaparición de esta mala práctica.⁶²

⁶⁰*Ibíd.*Pág. 12

⁶¹*Loc.cit.*

⁶²*Loc.cit.*

2.5 Incentivos fiscales en la legislación guatemalteca

Una vez entendido lo que son los incentivos fiscales y el fin que persigue su implementación dentro de un Estado de forma general, es posible arribar al tema de su aplicación dentro del contexto nacional, de modo que se cuente con una idea clara de que incentivos fiscales existen en el Estado Guatemalteco y el fin persigue su vigencia.

2.5.1 Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Tomando como base lo establecido en los considerandos segundo y tercero de la referida ley, la existencia de esta normativa encuentra su respaldo en el deber del Estado Guatemalteco de orientar la economía nacional para lograr la utilización adecuada de los recursos naturales y el potencial humano para incrementar la riqueza, tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. De tal cuenta que para cumplir con los objetivos enunciados anteriormente, se consideró como necesario el emitir una ley de fomento a las exportaciones y a la maquila, que permitiera a Guatemala colocarse en un nivel adecuado de competitividad frente al resto de naciones.⁶³

- Objetivo de la ley

El objetivo de dicha normativa es *“promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías para exportación o reexportación por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, para un contratante domiciliado en el extranjero, al cual la empresa domiciliada en Guatemala le suministrará productos de acuerdo a las condiciones convenidas: así como regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas dentro del marco de los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado nacional total.”*⁶⁴

⁶³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 29-89. *óp.cit.*

⁶⁴ *Ibíd.*, Art. 1.

De conformidad con lo establecido dentro de la referida norma, el objetivo de la Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila es crear un escenario atractivo para que dentro del territorio aduanero nacional, pueda promoverse y desarrollarse la producción y exportación de mercaderías locales, de modo que consumidores ubicados fuera de Guatemala sean los compradores del producto final elaborado. Más allá de lo anterior, la ley establece que pretende lo anterior regulando la actividad de las empresas exportadoras y maquilas. Para esto, el Decreto 29-89 clasifica a las empresas beneficiarias de las ventajas fiscales dentro de los regímenes de perfeccionamiento activo contenidos dentro de ella.

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

De conformidad con lo referido en los considerandos de dicha ley, es de interés nacional orientar la economía hacia el desarrollo 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 comparativas que ofrece el país para competir eficientemente en el mercado internacional, en donde el establecimiento de Zonas Francas ofrece una importante contribución.⁶⁵ Así mismo, se establece la necesidad de ofrecer nuevas opciones de inversión nacional y extranjera dentro del marco de seguridad de la misma y proveer los beneficios y la neutralidad fiscal necesaria para el establecimiento de Zonas Francas y de las actividades que se desarrollen en éstas.

- Objetivo de la ley

De conformidad con lo establecido en el artículo 1 de dicho cuerpo normativo, *“la presente ley tiene por objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de Zonas Francas, que promuevan el desarrollo nacional a través de las actividades*

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

que en ellas se realicen particularmente en acciones tendientes al fortalecimiento del comercio exterior, la generación de empleo y la transferencia de tecnología.”⁶⁶

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

Al igual que con las normativas antes comentadas, para esta ley, se toman como referencia los postulados establecidos en los considerandos, según los cuales dentro de las motivaciones para la creación de esta norma está el hecho de que el Estado de Guatemala asumió en el año 2010 el compromiso de eliminar las subvenciones prohibidas a la exportación por la Organización mundial del comercio (OMC), en los programas de subvenciones notificadas ante dicha organización, con las excepciones establecidas en los acuerdos de dicha organización, antes del 31 de diciembre del 2015.⁶⁷

Partiendo de los compromisos adquiridos con la Organización Mundial del Comercio, se hace ver que dentro de los programas de subvenciones comunicados a dicha entidad, se encontraron el Decreto 29-89 y el Decreto 65-89, ambas normativas comentadas con anterioridad.

- Objetivo

De conformidad con lo indicado en el apartado anterior, es posible establecer que la iniciativa que da vida al Decreto número 19-2016 se presentó ante el Congreso de la República de Guatemala como la normativa que contendría las reformas necesarias a las leyes antes indicadas, con el objeto de cumplir con los compromisos ante la OMC. Esto lo lograría a través de la limitación de subvenciones y beneficios fiscales otorgados a varias de las empresas beneficiarias de las leyes antes indicadas.

Sin embargo, más allá de condicionar los beneficios fiscales y disminuir el número de empresas beneficiadas por estos, el Decreto 19-2016 incluyó en su texto dos nuevas clasificaciones para las entidades que podían gozar de incentivos fiscales.

⁶⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 65-89. *Ibíd.* Art. 1.

⁶⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 19-2016. Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

Como consecuencia de lo anterior, la industria textil mantendría los beneficios otorgados por las leyes ahora reformadas y el sector de los *call centers* sería incluido como nuevo beneficiario de las mismas.

El punto anterior, se presenta como objeto de análisis dentro de la presente investigación, puesto que como se expondrá posteriormente, existen opiniones encontradas respecto de si el Decreto 19-2016 vino a ser un distorsionador de la recaudación y la economía, que podría no cumplir a cabalidad con los compromisos adquiridos ante la OMC. O si en realidad se encuentra justificado el hecho de haber beneficiado al sector de los *call centers* con incentivos fiscales, con argumentos relacionados a la inversión y el empleo.

2.6 ¿A quién afectan los incentivos fiscales?

En diferente medida, todos los sectores que conforman la telaraña social se ven afectados por las decisiones que toma el Estado cuando éste, a través del órgano correspondiente, crea o deroga cargas fiscales. Para los efectos de la presente investigación, se presentará en forma general a los sectores más representativos de la población que se ven impactados.

2.6.1 El Estado

Tal y como se ha explicado en otros apartados del presente capítulo, el papel del Estado es elemental en la creación y aplicación de incentivos fiscales, por ende es lógico suponer que el mismo estará directamente afectado por las consecuencias positivas o negativas que las políticas tributarias puedan acarrear.

Más allá de lo anterior, no es posible indicar en forma concreta si el efecto de los incentivos será positivo o negativo en forma general. Lo anterior, debido a que los efectos que dichas prácticas pueden traer consigo, están íntimamente ligados a los motivos que respaldan su implementación, así como el lugar, época y agentes económicos a quienes se pretenden aplicar.

De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, es oportuno evidenciar como las cargas fiscales pueden percibirse como positivas o negativas para el Estado dependiendo del análisis realizado. Por un lado, según lo indica la

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, existen factores que influyen en la baja recaudación y evasión tributaria, como la complejidad de la estructura tributaria y el abuso en el uso de los incentivos fiscales.⁶⁸ De tal cuenta que, según lo indica la referida comisión, la aplicación desmedida de dicha estrategia fiscal con el pretexto de incentivar la inversión, podría ser contraproducente si no se limita su aplicación temporal y se reduce demasiado la base tributaria. Por otro lado y como se expondrá más a fondo en el apartado siguiente, existen posturas que refieren a que el costo tributario no existe realmente, en virtud de que las entidades beneficiarias de los incentivos fiscales, constituyen inversiones que sin la creación previa de esas condiciones, ni siquiera se hubieran posicionado en el país.

2.6.2 Sector privado

Entendiendo al sector privado como el conjunto de la actividad económica que no está controlada por el Estado.⁶⁹ Dentro de este sector coexisten varios agentes económicos organizados, con posturas diferentes en cuanto a la efectividad y las consecuencias de la aplicación de incentivos fiscales, como los contenidos dentro del Decreto 19-2016.

2.6.3 Inversionistas nacionales e internacionales

Como se indicó anteriormente, el impacto que los incentivos fiscales puede tener sobre los agentes económicos que interactúan dentro del sector privado, puede variar, en virtud a que existen agentes nacionales e internacionales que se verán afectados por dichas ventajas en materia de tributos.

Ejemplo de lo anterior, es el postulado establecido por el Licenciado Víctor Hugo Ramírez, quien es claro al indicar que los incentivos fiscales son una herramienta muy comúnmente utilizada por los países en vías de desarrollo, para atraer inversiones extranjeras directas y lograr así la transferencia de tecnología proveniente de las entidades internacionales que invertirían en el país, así como la

⁶⁸ Cabrera, Mynor. *Macroeconomía del desarrollo. La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala*. Chile. Naciones Unidas. 2009. Pág. 7.

⁶⁹ Definición ABC. Definición ABC. Sector privado. Estados Unidos. 2017. Disponible en <http://www.definicionabc.com/economia/sector-privado.php>. Consultado el 01 de junio del 2018.

competencia a nivel regional por ofrecer las mejores condiciones para generar la inversión.⁷⁰

Según lo indicado por el Licenciado Ramírez, el impacto de los incentivos fiscales sobre agentes del sector privado se ve reflejado fundamentalmente sobre actores internacionales, tales como las grandes transnacionales que aún están en crecimiento o expansión y que ven al mundo como una cartera de opciones para invertir o trasladarse para reducir costos y ser así más competitivos. Dicho lo anterior, se entiende el impacto que la adopción de determinadas prácticas fiscales podría tener en una toma de decisiones que tratare el tema de donde expandir sus operaciones.

Los argumentos anteriores permiten interpretar que para los inversionistas locales y/o extranjeros, la implementación de incentivos fiscales puede ser vista como positiva, si dichos incentivos benefician la actividad económica a la que se dedica la entidad inversora y reducen los costos que había previsto.

2.6.4 Sector exportador

El impacto que una ley de incentivos fiscales para entidades dedicadas a comercializar sus productos o servicios con consumidores internacionales, es percibido como positivo por el sector exportador organizado. Prueba de lo anterior son las declaraciones dadas por la Licenciada Fanny Estrada, Directora de Relaciones Institucionales de AGEXPORT, quien indica que “la ley aprobada retendrá la inversión asentada en el país y además dará incentivos atractivos a nuevas inversiones, como en el caso del sector de *contact center* que tiene un potencial de llegar a crecer a 50,000 empleos directos, y por cada uno, generar 2.5 empleos indirectos”⁷¹.

⁷⁰ Ramírez Hunter, Víctor Hugo. *Factores determinantes de la inversión extranjera en Guatemala*. Guatemala. Ministerio de Finanzas Públicas. 2013. Pág. 8.

⁷¹ AGEXPORT. Estrada, Fanny D. Decreto 19-2016 conservará 180 mil empleos del sector vestuario y textil y generará puestos de trabajo en el sector de *contact center*. Guatemala. 2016. Disponible en <http://agexporthoy.export.com.gt/2016/02/en-nombre-de-miles-familias-guatemaltecas-exportadores-agradecen-el-apoyo-del-congreso-de-la-republica-y-al-gobierno-a-traves-del-ministerio-de-economia/>. Consultado el 1 de junio del 2018.

De conformidad con las declaraciones de la representante de AGEXPORT, la postura de apoyo a este tipo de medidas por la directiva de AGEEXPORT se debe a que, según ellos, permite la creación de condiciones que incentivan y promueven las exportaciones de las empresas locales beneficiadas por el Decreto número 19-2016.

2.6.5 Cámara de Comercio de Guatemala

Pese a que, en términos generales, pueden verse como positivas para el sector privado, las consecuencias de la entrada en vigor del Decreto número 19-2016, existen también opiniones encontradas, tal y como queda evidenciado en una publicación de la revista digital El Economista, en la que se indicó lo siguiente:

“Varias cámaras empresariales y la asociación de Zonas Francas Privadas de Guatemala pidieron hoy al Congreso de Guatemala que apruebe con "urgencia" la iniciativa de ley que busca revertir un veto aplicado a más de 40 actividades económicas para evitar que más empresas abandonen el país. La Cámara de Comercio de Guatemala y la Cámara Oficial de Comercio de España en Guatemala se unieron este jueves a la entidad en una conferencia de prensa para pedir al Congreso luz verde a la iniciativa de ley 5174. Este proyecto plantea una reforma al artículo 41 de la Ley de Zonas Francas Decreto 65-89, reformado por el artículo 27 del Decreto 19-2016 de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, vigente desde el 31 de marzo del presente año. El objetivo es corregir los "efectos negativos" del decreto, que prohíbe 42 actividades que anteriormente eran realizadas en zonas francas. Entre estas figuran la producción de medicamentos, aparatos electrónicos y electrodomésticos, cosméticos, alimentos para animales, cuero y calzado, plástico, juguetes, algunos materiales de construcción, pinturas, muebles, alimentos procesados e importación de maquinaria y equipo. La acción de las cámaras empresariales nacionales y binacionales está motivada por la crisis que enfrenta el sector de zonas francas en el país", el cual reporta, desde la entrada en vigencia del último decreto, el cierre de más de 67 empresas y la pérdida de más de 1.000 empleos formales. En su mayoría, las empresas que operan en zonas francas están afiliadas a las cámaras

y manifestaron su total respaldo a la iniciativa e instaron a la Comisión de Economía del Congreso y al Ministerio de Economía para que dictaminen en "forma pronta y favorable. Las restricciones, aseguraron las entidades, han puesto en riesgo unos 9.000 empleos directos e indirectos y han abierto la posibilidad de cierre para más de 200 empresas. "Lo anterior coloca a Guatemala en una desventaja real a nivel mundial, ya que se ha dejado de brindar certeza jurídica a empresas que desde hace más de 25 años contribuyen al desarrollo del país", denunciaron. El 70 % de las empresas que trabajan en zonas francas son de inversión extranjera."⁷²

El dato anterior pone en evidencia el impacto negativo, para decenas de empresas privadas afiliadas a la Cámara de Comercio Guatemalteca, que la entrada en vigor del Decreto 19-2016 ha tenido para sus negocios. Lo anterior puesto que la referida ley excluyó a sus entidades de los beneficios fiscales que concede la referida norma. Más allá de lo anterior, los argumentos de los representantes de la Cámara de Comercio establecen que la referida norma crea incertidumbre jurídica para los inversionistas internacionales, en virtud a que constituye un ejemplo de cómo se cambian las condiciones bajo las cuales varios inversores internacionales se habían posicionado en Guatemala.

2.6.6 Sujetos pasivos o contribuyentes que no son personas jurídicas

Dentro de este grupo de la población se encuentran las personas naturales o individuales que dependen de un trabajo en relación de dependencia o del comercio a pequeña escala, puesto que no son dueños de medios de producción y por ende son más vulnerables a las consecuencias que los cambios del mercado y la legislación tengan sobre las empresas en las que estos laboran.

Dado que la población que vive dentro de las fronteras de un Estado, de una u otra forma siempre se ve afectada por las decisiones tomadas por el gobierno, la implementación de incentivos fiscales no será la excepción para que perciban cambios en su entorno.

⁷² El Economista. El Economista. Guatemala. 2016. Disponible en <http://www.eleconomista.net/2016/10/14/empresarios-y-zonas-francas-de-guatemala-piden-eliminar-veto-al-sector>. Consultado el 01 de junio del 2018.

Desde el lado estatal, la población económicamente vulnerable que es beneficiaria de programas sociales que el Estado financia por medio de la captación de tributos, podría verse afectada, si el incentivo a aplicarse consistiere en un subsidio o una exención tributaria a un sector de la economía que si se encontraba tributando y que a través de lo recaudado específicamente a dicho sector se mantenía el costo del programa social.

Por otro lado, y según indica el Licenciado Ramírez Hunter,⁷³ la misma población puede verse afectada positivamente por el incentivo fiscal si a través de la misma se posiciona en el país anfitrión una inversión considerable que genere empleos directos y temporales para su implementación y empleos fijos para el desarrollo de sus operaciones. Sin mencionar los potenciales salarios competitivos y el enriquecimiento en capacitaciones y tecnología que podría sufrir el mercado interno.

2.7 Pros y contras de los incentivos fiscales

2.7.1 Efectos positivos.

Para un correcto análisis y comprensión de los incentivos fiscales, es necesario contextualizar al lector con los beneficios que conlleva la implementación de incentivos fiscales dentro de las economías en general y para el caso de Guatemala en concreto. De conformidad con lo anterior, a se desarrolla el presente apartado.

2.7.2 Beneficio a las exportaciones e ingreso de divisas

En Guatemala, el Programa Nacional de Competitividad (PRONACOM), la Agencia Gremial de Exportadores (AGEXPORT) y la Comisión de la Industria de Vestuario y Textiles (VESTEX), se perfilan como algunos de los agentes económicos más importantes y representativos que apoyan la ampliación y la prorrogación del Acuerdo sobre subsidios y medidas compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Lo anterior lo hacen argumentando que los incentivos fiscales contenidos en el Decreto número 29-89, Ley de

⁷³ Ramírez Hunter, Víctor Hugo. *óp.cit.* Pág. 9.

Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila y el Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, son necesarios para mejorar la competitividad de las industrial nacionales frente a otros exportadores globales.⁷⁴

La postura adoptada por los referidos agentes económicos será desarrollada con más precisión dentro del presente apartado y en forma concreta hace referencia al hecho de que, la implementación de incentivos fiscales en la economía nacional, puede resultar como un estímulo que serviría a las industrias nacionales e internacionales situadas en Guatemala, que se dedican a la exportación, para mejorar su competitividad a nivel global gracias a la reducción de costos que podrían experimentar al ser beneficiarios de la referidas políticas fiscales.

Si lo anterior sucediese, la economía nacional también se vería beneficiada en el sentido que, pese a la no recaudación directa, por medio de tributos que gravasen la renta de los exportadores, en el mercado nacional circularían nuevas divisas producto de las exportaciones, que servirían para estimular el comercio local y el pago de salarios y adeudos a trabajadores nacionales y contratistas locales respectivamente.

2.7.3 Estímulo de la industria e inversión

Más allá de lo establecido en el apartado anterior, la postura de las referidas entidades guatemaltecas, puede verse justificada con lo sostenido por el Licenciado García Granados, quien expone las ventajas de la aplicación de los incentivos fiscales como herramienta para estimular a una economía en desarrollo.⁷⁵ Lo anterior lo hace al indicar que uno de los medios más prácticos usados en muchos países para estimular la inversión de la industria, es el conceder exenciones tributarias e incentivos fiscales. Esto, puesto que dichos métodos no le cuestan mucho al Estado, en virtud de que la mayoría de los impuestos a los que renuncia, no hubieran existido si el beneficio no se hubiese dado, ya que las actividades económicas que los habrían generado no hubiesen llegado a establecerse, como consecuencia de la existencia de las elevadas

⁷⁴Cullman, Nikken & William Vázquez. *óp.cit.*Pág. 13.

⁷⁵ García Granados, Sergio Eduardo. *óp.cit.*Pág. 9.

cargas tributarias. En este orden de ideas, la exención temporal de impuestos, desde el momento que atrae nuevas inversiones, constituye un medio de aumentar los ingresos del gobierno, pues ayuda a elevar la renta por concepto de industria, que posteriormente tendría que tributar.

De conformidad con los postulados planteados por el referido autor, cualquier sacrificio temporal de ingresos, debido a una exención, es una inversión del gobierno, desde el punto de vista del aumento de sus ingresos. Y en relación a la perspectiva económica del país, estas prácticas pueden ser un medio para inducir a una mayor inversión, a un costo bajo para el país.

En general, del párrafo anterior, puede concluirse que las ventajas principales de los incentivos fiscales están en el atractivo que generan para que determinados capitales extranjeros o nacionales, inviertan o desarrollen ciertos sectores de la economía, que han sido beneficiados con estos privilegios.

2.7.4 Ventajas para la población

Más allá de lo anterior, es pertinente indicar que, el beneficio generado como consecuencia de la implementación de incentivos fiscales, no se limita a satisfacer las necesidades económicas de inversión, posicionamiento y competitividad de una empresa o industria determinada, a través de la reducción de costos, sino que sus efectos se extienden hasta las personas no inversionistas, que conforman a la población del Estado que está promoviendo dichas prácticas. Lo anterior, sucede debido a que, si bien es cierto que la industria promotora de la inversión, es la que posee una exención, que le permite no pagar impuestos sobre la base imponible de sus rentas generadas por un determinado periodo. Es la población estatal la que será empleada por dicha industria. Es la población económicamente activa, la que ahora podrá gozar de un empleo digno, con un salario y prestaciones establecidas en ley, sin mencionar el acceso a la seguridad social y la posibilidad, en Guatemala, de ingresar a parques recreacionales como el Instituto de Recreación para los Trabajadores del Sector Privado (IRTRA), de modo que verán cierta mejora en su calidad de vida.

2.7.5 Fiscalización de la inversión

Es posible suponer que las ventajas, para los trabajadores, descritas anteriormente si sucederán, puesto que tal y como lo señala el Licenciado Oscar Osvaldo Gómez González, *“el alcance de las exenciones y beneficios tributarios, serán aplicables exclusivamente a los contribuyentes que realicen de forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos, que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio. Y siempre que cumplan los requisitos previstos en las leyes que los concedan.”*⁷⁶ De tal cuenta que se debe tener presente, que los agentes económicos que se vean beneficiados por los incentivos fiscales, estudiados en la presente investigación, deberán generar empleos que cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en la legislación vigente.

Como prueba de lo anterior se cita lo establecido en el artículo 12 del Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, según el cual *“las empresas calificadas al amparo de esta Ley, deberán cumplir con lo siguiente: (...) c) Proporcionar la planilla electrónica de pagos de cuotas laboral y patronal al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. (...) f) Proporcionar cualquier otra información pertinente para la correcta aplicación de la presente Ley, así como permitir las inspecciones que, a juicio del departamento de Política Industrial o de la Superintendencia de Administración Tributaria sean necesarias. (...) g) Cumplir con las leyes del país, particularmente las de carácter laboral. (...) Las personas individuales o jurídicas, propietarias de entidades o empresas, socios o accionistas de éstas, trasladarán la totalidad de la nómina de los trabajadores, anualmente al Ministerio de Trabajo y Previsión Social e Inspección General de Trabajo”*⁷⁷

Establecido lo anterior, es posible identificar como aspecto positivo de la implementación de incentivos fiscales en Guatemala, la creación y desarrollo de industrias que ofrecen las condiciones legales necesarias para el correcto desenvolvimiento de un trabajador dentro del mercado laboral, puesto que caso

⁷⁶ Gómez González, Oscar Osvaldo. *Análisis jurídico de los incentivos fiscales y beneficios tributarios a favor de las entidades administradoras de las zonas francas*. Guatemala. Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2008. Pág. 77.

⁷⁷ Congreso Nacional de la República de Guatemala. Decreto 19-2016. *óp.cit.* Art. 12.

contrario, las entidades beneficiarias de dichas ventajas legales, serían excluidas del listado de beneficiarios y se sujetarían al cumplimiento de las obligaciones tributarias regulares impuestas al resto de actores económicos.

2.7.6 Efectos negativos.

De la misma forma que se indicaron algunos de los efectos positivos que la implementación de los incentivos fiscales puede producir para el Estado promotor de dichas prácticas, resulta necesario desarrollar un apartado que evidencie los posibles efectos negativos que se podrían generar como consecuencia de la implementación de los mismos.

2.7.7 Transferencia de tributos al país inversor:

Según lo establece el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, las moratorias fiscales son contraproducentes. Lo anterior es una conclusión que resulta del postulado que establece que, si bien es posible que las mismas sean capaces de atraer inversiones domésticas, su impacto en la atracción de inversión extranjera se ve limitado, debido a que en ocasiones los inversionistas deben pagar impuestos en su país de origen por la renta generada en los países que ofrecen este tipo de incentivos.⁷⁸ Con base en el argumento anterior, se identifica el aspecto negativo de la moratoria en el hecho de que, de no existir un acuerdo entre el país receptor y el país del inversionista, una moratoria fiscal podría resultar no ser más que una transferencia de impuestos del país receptor hacia el país del inversionista.

2.7.8 Poco monitoreo:

Otro inconveniente relacionado con los incentivos fiscales en Centroamérica, es la falta de monitoreo de estos por parte del Estado. Lo anterior imposibilita su evaluación para determinar si los niveles de beneficio que generan son mayores a los costos de su implementación. En el caso de Guatemala, existen algunas estimaciones oficiales del gasto tributario que los incentivos fiscales representan. Sin embargo y según lo establece ICEFI, tal información resulta insuficiente para

⁷⁸Cullman, Nikken & William Vázquez. *óp.cit.* Pág.10.

determinar si existió un beneficio, debido a la ausencia de metas claras relacionadas con la aplicación de tales beneficios.

2.7.9 Inequidades horizontales:

Otra de las potenciales consecuencias que puede acarrear la aplicación de incentivos fiscales son las inequidades horizontales, entendiendo a estas como escenarios donde las empresas o productores equivalentes enfrentan condiciones fiscales diferentes. Lo anterior podría interpretarse como propiciar un escenario de competencia desleal, en el que los empresarios legítimos y que logran ser competentes a pesar del pago de tributos, vean perjudicados sus ingresos y su posición dentro del mercado como consecuencia de la aparición de competidores que participan en el mercado con costos menores, consecuencia de la existencia de los beneficios fiscales de los que son beneficiarios.

2.7.10 Determinación del tiempo del beneficio

Otro problema al definir el marco legal dentro del cual operará una política fiscal de incentivos, es el tiempo que los beneficios deberán durar. Al respecto, el licenciado García Granados se pronuncia indicando que un periodo de exención demasiado corto puede no satisfacer las necesidades o expectativas de los inversionistas, pues es poco probable que las inversiones industriales sean provechosas durante los primeros años. Según lo indica el citado tratadista, alrededor de cinco años es el periodo más corto que tiene aceptación una exención fiscal como atractivo de inversión. Según indica, si el periodo se acepta de unos diez años, se aumenta su valor como incentivo para la inversión, pues es después de los cinco años cuando la mayoría de las industrias alcanzan su nivel óptimo de ganancia.⁷⁹

Entendidas las recomendaciones anteriores, el problema relativo al establecimiento del tiempo necesario para la implementación de las políticas de incentivos fiscales resulta cuando dichas prácticas se promueven de forma indefinida, contraviniendo así uno de los principios del libre mercado, al no

⁷⁹ García Granados, Sergio Eduardo. *óp.cit.*Pág. 8.

incentivar una verdadera competitividad en los agentes económicos como consecuencia del otorgamiento de un beneficio interminable que les permite acomodarse a no mejorar.

A modo de resumen, el presente capítulo le permitió al lector entender la definición, naturaleza e historia que respaldan la existencia y aplicación de los incentivos fiscales en Guatemala. De igual forma se desarrollaron los diferentes tipos de incentivos fiscales existentes y los efectos que los mismos pueden tener sobre los actores de una sociedad. Entendidos los temas anteriores, es posible arribar a una comparación entre las 2 legislaciones más icónicas en lo que a la aplicación de incentivos fiscales se refiere, el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

Capítulo 3

Análisis Descriptivo

3.1 Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, 3.2 Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala. Ley Emergente para la Conservación del Empleo, 3.3 Legislación comparada.

Habiendo definido lo que se debe entender por tributos e incentivos fiscales, es posible arribar al desarrollo de un apartado que exponga 2 de las principales normativas que regulan incentivos fiscales en Guatemala. Lo anterior, con el objeto de identificar el tipo de incentivos contenidos dentro de dichas leyes, los objetivos que buscan y las diferencias existentes entre ellas. De modo que el lector pueda comprender el impacto de la aplicación de los incentivos fiscales en Guatemala y específicamente su afectación en la industria objeto de estudio, los Call Centers.

3.1 Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

3.1.1 Contexto nacional al momento de su aprobación

Cuando se analiza una norma que se encuentra vigente en la actualidad, pero que su aprobación y entrada en vigor datan de hace más de treinta años, es oportuno exponer algunos aspectos que marcaban el contexto de Guatemala en esa época. Lo anterior, con el objetivo de entender mejor, las circunstancias y motivaciones que coadyuvaron a la aprobación de la norma objeto de análisis.

En el orden de ideas presentado en el párrafo anterior, a continuación se presentan algunas noticias publicadas por el Diario de Centroamérica en 1989, que evidencian la postura de algunos sectores en la época en la que se aprobó el

Decreto 29-89, Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila.

En el año 1989, el Licenciado Carlos Rafael Tercero Muxi, fungía como Director General de la Ventanilla Única para las Exportaciones, el 6 de julio de ese año, el Diario de Centroamérica publicó algunas de sus declaraciones con relación a la actividad de maquila y el Decreto número 29-89, en tales declaraciones el Licenciado Tercero Muxi afirmaba que “en los primeros cinco meses del presente año, la actividad maquiladora ha generado un total de 16.1 millones de dólares de divisas por concepto de valor agregado. Esta actividad, de acuerdo con los datos registrados actualmente, con respecto a 1988, observan un crecimiento acelerado en vista que en este año, el valor agregado alcanzó un total de 20.5 millones de dólares americanos.” Más allá de lo anterior, el Licenciado Tercero Muxi mostró su postura con relación al decreto 29-89 al afirmar que con su entrada en vigor en el segundo semestre de ese año, se esperaba que las facilidades legales contenidas en dicha ley motivaran a los inversionistas a invertir en Guatemala en actividades de exportación.⁸⁰

De tal cuenta que las declaraciones del licenciado Muxi ponían en evidencia, a un sector exportador beneficiario de los incentivos fiscales, con expectativas positivas de los resultados que podría tener la entrada en vigor de dicha norma en relación con la cantidad de exportaciones realizadas.

Otra de las posturas de la época, con relación al tema de los incentivos fiscales, era la del Licenciado José Fernando Lobo Dubón, Presidente del Congreso de la República de Guatemala en 1989, quien, según el Diario de Centroamérica, se perfilaba positivo con la discusión y aprobación de éste tipo de leyes al indicar que “las exportaciones de Guatemala podrían elevarse de ciento ochenta y cinco millones actuales a quinientos millones, en los próximos cuatro años, con el funcionamiento de las zonas francas.”⁸¹

⁸⁰ Diario de Centro América. Maquila genera divisas. Diario de Centroamérica. Guatemala. 6 de julio de 1989. Periódico número 31,621. Pág. 5.

⁸¹ Diario de Centro América. Exportaciones podrían subir a \$500 millones. Diario de Centroamérica. Guatemala. 10 de julio de 1989. Periódico número 31,623. Pág. 3.

El dato anterior, aunque no se refiere expresamente a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, hace énfasis en la percepción que la Presidencia del Organismo Legislativo tenía acerca de las normativas que promovían los incentivos fiscales y el impacto que estas podrían tener en la economía.

Finalmente, se cita al Presidente de la República de la época de la época, el Presidente Vinicio Cerezo, quien en una entrevista dada al Diario de Centroamérica, fue cuestionado con la siguiente pregunta: “En una escala de 0 a 10, ¿Cuál es el soporte de su gobierno a las compañías internacionales en Guatemala y qué papel le atribuye a dichas compañías en el desarrollo del país?” A lo cual el licenciado Cerezo respondió **“Reconocemos que no tenemos todo el capital ni todo el conocimiento suficiente para sacar adelante el desarrollo económico del país, y en esa virtud, nosotros estamos abiertos a la inversión exterior y que se haga dentro de los términos de la ley.** Es tan importante como la inversión nacional. Yo no la pondría ni más ni menos, sino que tan importante como, por que la primera parte de la importancia que tiene, es que puede crear condiciones para provocar inversión nacional, a veces a inversión exterior tiene una visión mucho más amplia y puede descubrir centros de actividades económicas que los inversionistas nacionales no se atreven a provocar al principio de un desarrollo económico. Esta es la importancia histórica que tienen. **Les vamos a dar las ventajas legales posibles para que, dentro del marco de la ley puedan hacer las inversiones que sean necesarias.** Les aclaro, no tenemos ningún tipo de prejuicios con a inversión exterior. Somos personas que nos sentimos muy seguras de nuestros valores nacionales, y vamos a discutir los intereses del Estado. En función de los intereses de las compañías, respetándonos ambos. No queremos que vengan a invertir aquí sin ganar, no van a invertir sino van a ganar, y por supuesto preferimos que se hagan las inversiones acá, para que el capital y el conocimiento se queden en Guatemala. Y si en algún momento tenemos que hacer discusiones y arreglos para que retornen

los capitales para pago de ese capital y reinversión estaremos dispuestos a renegociar las condiciones adecuadas. **(La negrilla es personal)**⁸²

La respuesta dada por el Presidente Cerezo, tiene relevancia dentro del presente apartado, puesto que pone en evidencia la línea de pensamiento de la cabeza del organismo ejecutivo de esa época y su concordancia con favorecer normativas que otorgasen ventajas legales a quienes pudiesen hacer inversiones en Guatemala.

Pese a lo anterior, a través del Decreto 70-88, el Congreso de la República de Guatemala había aprobado el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal de 1989, el cual ascendía a Q3,648.1 millones, pese a que en el rubro de ingresos, el mismo presupuesto, solo contemplaba Q2,578.3 millones.⁸³

El dato anterior, pone en evidencia a un Estado desfinanciado, que pese a contar con un presupuesto que superaba en más de mil millones de quetzales su capacidad de recaudación (que en ese entonces era la tercera parte de su presupuesto), igual proponía y aprobaba leyes que ampliaran aún más esa brecha fiscal.

3.1.2 Incentivos fiscales contenidos en la ley

Previo al desarrollo de los incentivos fiscales que contiene el Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, primero es necesario saber cuál es el objetivo de la misma. Para lo cual se cita textualmente su primer artículo literalmente establece:

“la presente ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías para exportación o reexportación por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, para un contratante domiciliado en el extranjero, al cual la empresa domiciliada en Guatemala le suministrará productos de acuerdo a las condiciones convenidas; así como regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas dentro del

⁸² Cerezo Arévalo, Marco Vinicio. Presidente de Guatemala 1989. 7 de agosto de 1989.

⁸³ Diario de Centro América. Perspectivas del '89. Diario de Centroamérica. Guatemala. 08 de agosto de 1989. Periódico número 31,644. Pág. 7.

marco de los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado nacional total.”⁸⁴**(La negrilla es propia)**

Del texto anterior, puede entenderse que el objetivo de la norma era crear un escenario que propiciare la producción de bienes y servicios a nivel nacional que eventualmente se exportarían a terceros ubicados en otros países. Para lo anterior y según lo indica la norma, se regularía la actividad de los exportadores a través de su clasificación dentro de diferentes regímenes de perfeccionamiento activo, de tal manera que se pudieran diferenciar tanto las actividades de exportación, como el tipo de incentivos que gozaría cada una de ellas.

Habiendo entendido el objetivo de la norma, es necesario explicar los diferentes regímenes que se implementaron para generar las condiciones en las que las empresas exportadoras pudiesen desarrollarse.

- Regímenes de perfeccionamiento activo:⁸⁵

a. Régimen de admisión temporal:

En este régimen encajan las actividades orientadas a la producción y/o ensamble de bienes destinados a ser exportados (en el caso de actividad de exportación) y reexportados (en el caso de actividad de maquila y exportación). Para su aplicación debe garantizarse al fisco la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente mediante fianza, garantía específica autorizada por la SAT, garantía bancaria o a través de almacenes generales de depósito (almacenes fiscales).

Los beneficios fiscales otorgados a los contribuyentes por este régimen son los siguientes:⁸⁶

1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre materias primas y/o productos necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.

⁸⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 29-89. *óp.cit.* Artículo 1.

⁸⁵ *Ibíd.* Art. 5.

⁸⁶ *Ibíd.* Art.12.

Dentro del presente apartado, debe entenderse que el contribuyente que goce de este beneficio, no tendrá que pagar el monto que corresponda a derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA por un año. El término anterior se cuenta desde que la póliza de importación de mercadería necesaria para la exportación o reexportación haya sido aceptada. En virtud del plazo señalado, se entiende como una suspensión temporal de una obligación tributaria, puesto que pasado el año en cuestión, sin haber utilizado la mercadería importada para elaborar un bien que se exportó o reexportó, ésta tendría que pagar los respectivos derechos arancelarios e impuestos a la importación que hubiese generado.

2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre muestras y modelos necesarios para el proceso productivo o para fines demostrativos o de investigación.

3. Exoneración total del ISR que se obtenga de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. Esta exoneración es por 10 años, a partir de la resolución del MINECO y para aplicar a esta exoneración, es necesario que el contribuyente lleve un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos, que identifique separadamente las exportaciones realizadas y los costos y gastos imputables a las mismas respectivamente o en su defecto, el sistema de costos unitarios de operación.

Dada la importancia que posee este beneficio fiscal dentro de la presente investigación, es preciso indicar la forma en que el ordenamiento legal Guatemalteco abarca el término exoneración tributaria.

En este orden de ideas, se entiende a la exoneración tributaria como la define el Licenciado Raúl Antonio Chicas Hernández al indicar que la exoneración tributaria es la “Figura jurídica tributaria, en virtud de la cual el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del tributo del pago de la multa, cargo o recargo usados, por el incumplimiento de la obligación tributaria, con el fin de que cumpla con el pago del

tributo principal y se inicie una nueva obligación jurídica tributaria.”⁸⁷ La definición del licenciado Chicas es clara al establecer que es el perdón que el Organismo Ejecutivo otorga a un infractor respecto a determinada multa o recargo. Tal definición responde al tipo de exoneración que contempla la Constitución de Guatemala en su artículo 183, literal r, y que se explicará más adelante.

Dicho lo anterior, es oportuno citar la definición que presenta el Código Tributario, Decreto 6-91, de lo que constituye una exención. Según dicha norma, “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.”⁸⁸

Habiendo definido lo que es una exención tributaria y una exoneración tributaria, puede concluirse que, la naturaleza del beneficio fiscal que el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, otorga a los contribuyentes, se ajusta a ser una exención tributaria y no una exoneración tributaria. Pese a lo anterior y como se indicó anteriormente, dentro del Decreto 29-89, el sentido que erróneamente se le dio al término “exoneración”, responde a ser un beneficio fiscal para los contribuyentes y no el perdón que el Poder Ejecutivo otorga a un infractor, como consecuencia del incumplimiento de una obligación fiscal o la comisión de una contravención legal.

4. Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.

5. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.

Como se explicó al indicar la exoneración del pago de ISR por 10 años, el término exoneración al que se refiere la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad

⁸⁷ Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala. Facultad de ciencias económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2000. Pág. 67.

⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. *óp.cit.* Art. 62.

Exportadora y de Maquila, no consiste en el perdón a un contribuyente por el incumplimiento de una obligación tributaria, sino más bien en hace referencia a “concesión fiscal o ayuda de carácter económico que sirve para el mantenimiento de una actividad que se le concede a las empresas para fomentar actividades concretas.”⁸⁹De modo que la exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación se refiere a que la empresa exportadora o re exportadora no tendrá que pagar el monto en concepto de derechos arancelarios e impuestos a la importación que hubiesen generado las mercancías importadas que coadyuvan a su proceso productivo.

6. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.

Como se indicó en los numerales anteriores, las exoneraciones que concede la presente ley son ventajas a través de las cuales el ente recaudador, sujeto activo, le permite al contribuyente, sujeto pasivo, no pagar los impuestos que se generen como consecuencia de la actividad beneficiada por la presente norma. En este caso, la presente exoneración se refiere al no pago de impuestos generados que pudieran gravar las exportaciones de la empresa beneficiaria de este régimen.

7. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.

Lo anterior quiere decir que el contribuyente que este amparado por el presente beneficio no tendrá que pagar los impuestos generados por la importación y compra de gasolina, gas y bunker que sirvan para que éste pueda generar la energía eléctrica necesaria para realizar sus operaciones.

b. Régimen de devolución de derechos:

Se aplica en las actividades de producción y/o ensamble de bienes, que se destinen a la exportación o reexportación, siempre que se garantice ante el fisco

⁸⁹WorldTradeOrganization. WorldTradeOrganization. Informe sobre el comercio mundial 2006. Estados Unidos. 2006. Disponible en https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/anrep_s/wtr06-2b_s.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

por medio de depósitos en efectivo o la permanencia de las mercancías internadas temporalmente.

Los beneficios fiscales que ofrece a los contribuyentes son los siguientes:⁹⁰

1. Exención total del ISR sobre las rentas que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. Y al igual que en el régimen temporal, para aplicar a esta exención, es necesario que el contribuyente lleve un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos o en su defecto, el sistema de costos unitarios de operación.
2. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.

c. Régimen de reposición con franquicia arancelaria:

Este régimen es para las entidades que venden su producción a empresas exportadoras, que integraron dichas mercancías a su producto final exportado. O sea, es para entidades locales que le venden productos esenciales a exportadores ubicados en el país.

Los beneficiarios de éste régimen gozarán de franquicia por el valor equivalente por los derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA pagados.⁹¹ La franquicia antes mencionada, se utiliza para reponer materias primas y productos que están relacionados con el proceso de producción de la entidad beneficiaria.

d. Régimen de exportación de componente agregado nacional total:

En este régimen encajan las entidades que se dedican a producir o ensamblar bienes para exportar y que en su producción utilizan únicamente mercancías nacionales y/o nacionalizadas.

Los beneficios fiscales que la presente ley les ofrece son:⁹²

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 29-89. *óp.cit.* Pág. 13.

⁹¹ *Ibíd.* Artículo 14.

⁹² *Ibíd.* Artículo 15.

1. Exención total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.

2. Exención total del ISR de las rentas que provengan de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años, desde la notificación de MINECO y al igual que en el régimen temporal, para aplicarse, es necesario que el contribuyente lleve un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos o en su defecto, el sistema de costos unitarios de operación.

De la información antes presentada, es posible concluir que a través de la Ley de fomento de la actividad exportadora y de maquila se crearon 4 regímenes de perfeccionamiento activo con beneficios fiscales y requisitos diferentes, dentro de los que encajan 5 tipos de empresas dedicadas a maquilar y exportar.

Así mismo, es posible evidenciar, que en general a todos los regímenes se les concedieron incentivos como el no pago del IVA ni de aranceles de importación en las materias primas necesarias para sus procesos productivos, mientras que el beneficio de no pagar ISR sobre las utilidades generadas por las exportaciones fue un beneficio del que solo gozaron 3 de los 4 regímenes, quedando excluido el de Reposición con franquicia arancelaria.

Más allá de lo anterior, vale la pena resaltar el hecho que los regímenes que conceden el beneficio del no pago de ISR sobre las utilidades generadas por las exportaciones, cuentan con un periodo de 10 años para beneficiarse del mismo y deben llevar un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos o a falta de éste, un sistema de costos unitarios de operación.

Es importante mencionar que la normativa cuenta con mecanismos a través de los cuales sanciona a las entidades beneficiarias de dicha ley que incumplen sus obligaciones. Multas del 100%⁹³ de los impuestos aplicables no pagados y la

⁹³ *Ibíd.* Artículo 41.

revocación de la resolución que les permitía ser beneficiarios de la misma, son algunas de las sanciones contempladas.

El dato anterior es de relevancia, en virtud que más allá de conceder beneficios a los exportadores para su establecimiento y crecimiento, es necesario que el Estado cuente con mecanismos a través de los cuales se les pueda obligar a cumplir con las estipulaciones y procedimientos contemplados en la referida norma. Lo anterior tomando en cuenta que, aunque en la teoría los incentivos fiscales puedan ser vistos como mecanismos a través de los cuales determinadas actividades económicas pueden acrecentar sus operaciones, valiéndose de beneficios temporales que eventualmente dejarán de gozar, es imperativo que el Estado cuente con medios a través de los cuales pueda sancionar a los sectores o empresas que no ajusten su actuar a los requisitos contemplados en las leyes que otorgan incentivos fiscales.

Finalmente, es preciso resaltar otro de los motivos por los que el Estado se ve obligado a monitorear de cerca a los agentes económicos beneficiarios de los incentivos fiscales. Y es que el permiso para el no pago de determinados tributos, significa romper con principios tributarios como la igualdad y la generalidad, según los cuales “la ley debe ser aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.”⁹⁴

Según dichos principios, el legislador, al crear la norma tributaria, debe buscar crear un cuerpo normativo de aplicación general, que encuadre a la población en general, de modo que todos sean obligados y solo en casos excepcionales se establezcan exenciones o beneficios fiscales. De modo que, siendo éste uno de esos casos “excepcionales”, el Estado se ve obligado a ser vigilante del actuar de los beneficiarios, para evitar que el interés fiscal sea defraudado por actos contrarios a la viabilidad económica.

⁹⁴ Viteri Yaquian, María Ines. *óp.cit.*Pág. 61.

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

3.2.1 Contexto nacional al momento de su aprobación

Para entender la finalidad de una normativa, más allá de conocer su exposición de motivos, es importante conocer el contexto nacional que se vivía en ese momento, para entender las motivaciones que pudieron influir en su creación. En este orden de ideas y hablando específicamente del Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, a continuación se citan algunos acontecimientos de la época, que permiten identificar lo que sucedía en Guatemala en ese entonces.

Como primer punto es importante resaltar que Guatemala es miembro de la Organización Mundial del Comercio y como miembro de dicha organización internacional fue suscriptora del **Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias**⁹⁵ **(le negrilla es personal)**. Este acuerdo es uno de los acuerdos multilaterales anexos al acuerdo de creación de la Organización Mundial del Comercio. Y uno de sus objetivos y finalidades principales, es eliminar cualquier intervención de un Estado en las relaciones comerciales que se den, específicamente a través de subvenciones en materia de exportaciones, buscando minimizar e incluso eliminar las distorsiones en los mercados internacionales.⁹⁶ Según lo anterior, la finalidad del acuerdo es la de propiciar un entorno de mercado en donde los agentes que compiten, lo hagan en situaciones similares, donde las ventajas que los posicionen por encima de la competencia, tengan que ver con las estrategias realizadas por las empresas y no por las ventajas concedidas por los Estados, que según la Organización Mundial del Comercio, distorsionan la economía.

Entre los compromisos adquiridos por Guatemala en dicho acuerdo, se encontraba eliminar las subvenciones a la exportación, a más tardar el 31 de diciembre del 2015. Lo anterior, bajo el entendido que existe una subvención cuando “se

⁹⁵ Organización mundial del comercio. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias. Artículo 3.

⁹⁶ BPA Berger, Pemuellet & asociados. BPA. Escenarios ante la terminación de las subvenciones a la exportación al amparo del decreto 29-89. Guatemala. 2015. Disponible en <http://www.bpalaw.net/en/node/112>. Consultado el 01 de junio del 2018.

condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales)”⁹⁷. Esto significaba que el Estado de Guatemala debía eliminar los beneficios contenidos dentro del Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, antes de la fecha indicada.

Sin embargo, pese al compromiso asumido por el Estado de Guatemala frente a la Organización Mundial del Comercio, la eliminación de los beneficios fiscales que gozaban los exportadores, significaba cambios drásticos en su manera de operar y repercusiones directas sobre sus costos. Al mismo tiempo, la eliminación de tales incentivos era percibida por otros sectores como un avance hacia mejorar la capacidad recaudadora del Estado y una muestra de compromiso de Guatemala frente a la comunidad internacional en cuanto a la competencia justa en mercados internacionales.

Según una publicación del Diario La Hora del mes de noviembre de 2015, en relación con la importancia de los incentivos fiscales para una parte del sector empresarial, era importante la permanencia de estas medidas por los beneficios que a su criterio se generaban en el entorno guatemalteco. Lo anterior, puesto que si no se aprobaba una Ley que mantuviera los incentivos fiscales, los maquileros trasladarían sus operaciones a otros países con mejores condiciones para competir en el mercado. Según los empresarios, lo anterior provocaría que el valor de las exportaciones se redujera en alrededor de US\$555.3 millones de dólares y se perdieran 44 mil 858 empleos directos en el sector y 33 mil 58 en otros sectores de la economía.⁹⁸ El dato anterior, extraído de la publicación del Diario La Hora, permite evidenciar la postura que el sector exportador adoptó en ese entonces, como un sector de la economía guatemalteca que se perfilaba a favor de aprobar una ley que de alguna forma continuase con los beneficios otorgados a los exportadores y los maquileros.

⁹⁷ Organización mundial del comercio. *óp.cit.*. Artículo 1. literal A. numeral (i).

⁹⁸ Diario La Hora. Ortiz, Grecia. *¿Y usted qué opina de las exenciones fiscales para las maquilas y CallCenters?*. Guatemala. 28 de noviembre del 2015. Disponible en <http://lahora.gt/y-usted-que-opina-de-las-exenciones-fiscales-para-las-maquilas-y-call-centers/>. Consultado el 01 de junio del 2018.

Así mismo, se presenta la postura adoptada por el Ministerio de Economía en aquellos días. Para tales efectos, se citan las declaraciones dadas al Diario La Hora por el entonces Ministro de Economía, quien en ese entonces indicó: “La iniciativa presentada ante el congreso es de suma importancia para el país, pues permite la estabilidad laboral para unas 40 mil personas, que dependen de la industria de la maquila, y representa más de 800 millones de dólares en ingreso de divisas, como resultado de exportaciones. Todo esto nos hace responsables para plantear al Congreso, la iniciativa que he mencionado. Esto deviene de la necesidad de cumplir con la Organización Mundial del Comercio, que establece que para el 31 de diciembre de 2015 los incentivos fiscales, en relación al impuesto sobre la renta de industrias que no son de maquila de vestuario, textil y de servicios, deben de quedar fuera de esa exoneración” Según las declaraciones del ministro, de no aprobarse la iniciativa de ley, las consecuencias serían que los inversionistas extranjeros y algunos nacionales que no tienen equipo fijo en Guatemala, es decir propiedades o bodegas, se llevarían su maquinaria a otro país que sí posea incentivos fiscales. Según Herbruger, dentro de sus declaraciones, la iniciativa no vendría a perjudicar la recaudación, porque todas las industrias, al terminar el período establecido, pasarían a pagar el ISR. Lo anterior se evidencia al extraer nuevamente una de sus declaraciones ante el diario La Hora, en donde expuso: “hoy en día todos los que están aplicados al 29-89 no pagan impuesto sobre la renta, y quienes no son maquilas, sobre todo productos agrícolas o industrias, empezarían a pagar sus impuestos conforme venza el plazo de diez años.”⁹⁹

De las declaraciones del ministro, puede concluirse que el Ministerio de Economía, fue en ese entonces, uno de los ejes, junto con el sector exportador, que presionó para que se aprobara la nueva Ley de incentivos fiscales, respaldándose en argumentos relacionados con la importancia a nivel de inversión y empleo que las entidades beneficiarias, de las leyes que promueven incentivos fiscales, generan, según ellos, en Guatemala.

⁹⁹ *Loc.cit.*

Al respecto y como se mencionó con anterioridad, también existieron posturas en contra. En este sentido Ricardo Barrientos, analista del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi), rechazó que se mantuvieran los privilegios fiscales, porque eso afectaría el espíritu del comercio justo, y porque consideraba que el sistema de producción de las maquilas y zonas francas no era funcional ni beneficioso para el Estado. En ese sentido, dentro de sus declaraciones, añadió que el sector de maquilas era más conocido por señalamientos de violaciones a derechos laborales, especialmente de las mujeres, destacando transgresiones a las normas laborales de los “Call Centers”.¹⁰⁰ La postura anterior rechaza la iniciativa que promovía los incentivos fiscales por el perjuicio que representaba para los intereses del Estado en relación a la recaudación, así mismo, las afirmaciones del licenciado Barrientos atacaban las transgresiones a la legislación laboral por parte de uno de los sectores ahora beneficiarios, los *call centers*.

Otra de las posturas en contra de la iniciativa 4997 fue la de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien a través de un análisis técnico y tributario de la referida iniciativa¹⁰¹, declaraba su preocupación en cuanto a que la aprobación de la referida iniciativa pudiese contradecir los compromisos de eliminar las subvenciones a las exportaciones que se habían adquirido previamente frente a la Organización Mundial del Comercio. Lo anterior se constata citando literalmente los argumentos vertidos dentro del referido informe, donde se indica que “De aprobarse las reformas propuestas, se considera que, el país corre el riesgo que, con arreglo al Derecho Internacional, los órganos de vigilancia de la OMC establezcan que el Estado de Guatemala, no cumple con el compromiso de eliminar subvenciones a las exportaciones. En tal caso, eventualmente el Estado

¹⁰⁰ *Loc.cit.*

¹⁰¹ Superintendencia de Administración Tributaria. SAT. Análisis técnico de la superintendencia de administración tributaria respecto de la iniciativa de ley No. 4997 que contiene la “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”. Guatemala. 2015. Disponible en file:///C:/Users/LuisPedro/Downloads/Analisis_Tecnico_de_la_SAT_Iniciativa_de_Ley_No_4997.pdf. Consultada el 01 de junio del 2018.

de Guatemala deberá responder ante los órganos internacionales competentes.”¹⁰²

Más allá de lo anterior, puede también establecerse que dentro de la SAT había una preocupación existente en relación a la potencial distorsión de la recaudación tributaria que los incentivos fiscales contenidos en la Ley emergente para la conservación del empleo podrían causar. Lo anterior se constata a través de la siguiente cita del referido informe, donde literalmente se establece:

“Se pueden identificar características de la iniciativa que favorecen a los contribuyentes con vocación exportadora previamente calificados en los regímenes de perfeccionamiento activo estipulados en el Decreto número 29-89 como también a los usuarios productores de bienes industriales de una zona franca, **generando además distorsiones no deseadas en la recaudación tributaria**”¹⁰³**(La negrilla es personal)**

Adicionalmente y posterior a la aprobación del Decreto número 19-2016, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) realizó un comunicado mostrando su rechazo a la referida norma, donde literalmente indicó que: *“Aunque reconoce que el dictamen favorable emitido conjuntamente por la Comisión de Economía y Comercio Exterior y la Comisión de Trabajo del Congreso de la República, constituye un esfuerzo por acotar las exenciones tributarias propuestas, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi) insiste en la necesidad de una política integral de competitividad, atracción de inversiones y generación de empleo, que abandone el modelo obsoleto de los privilegios fiscales injustificados.”*¹⁰⁴ *El comunicado del ICEFI es claro en indicar que rechaza la iniciativa puesto que consideran que no es una manera auténtica de atraer las inversiones ni de generar empleo, por considerar a este modelo obsoleto y que no*

¹⁰² *Loc.cit.*

¹⁰³ *Loc.cit.*

¹⁰⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. ICEFI. Icefi rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Guatemala. 2016. Disponible en <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo>. Consultado el 01 de junio del 2018.

se enfoca en los verdaderos aspectos a través de los cuales se puede promover la inversión.

De las noticias y opiniones de entidades tanto públicas como privadas citadas, puede concluirse que en el año de aprobación del Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, existieron posturas encontradas respecto a la conveniencia y legalidad de su aprobación.

3.2.2 Incentivos fiscales contenidos en la ley

De la misma forma que con el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Es pertinente mencionar los beneficios fiscales contenidos dentro de la presente Ley. Lo anterior, con el objeto de realizar un análisis posterior, que identifique los cambios y adaptaciones que la entrada en vigor de la Ley emergente para la conservación del empleo implicó para la Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila.

En este orden de ideas, como primer punto, es necesario conocer el objetivo de la presente norma, según lo establecido dentro de su artículo primero, donde literalmente indica que “la presente ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, las actividades a que se dediquen personas individuales o jurídicas domiciliadas en el país, que operen dentro de los regímenes aduaneros, de conformidad con esta ley”¹⁰⁵

Lo estipulado en el artículo 1 de la referida norma, deja ver la intención de generar condiciones para el desarrollo de las actividades económicas llevadas a cabo por las personas individuales o jurídicas que operen dentro de los regímenes aduaneros.

La Ley Emergente para la Conservación del Empleo posee diferencias en cuanto a los beneficios otorgados según el tipo de régimen del que una empresa es beneficiaria. Para efectos de la presente investigación, es necesario centrarse en

¹⁰⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 19-2016. *óp.cit.* Art. 1.

las 2 nuevas clasificaciones para las empresas que gozan de incentivos fiscales que la referida ley incluye en su texto. La productora bajo el régimen de admisión temporal y la prestadora de servicios.

Previo a identificar los beneficios otorgados según el tipo de empresa, es necesario comprender a que actividad económica comprende cada clasificación. En este orden de ideas, se explica cada una de las nuevas clasificaciones:

a. Actividad productora bajo el régimen de admisión temporal

Esta actividad abarca “la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales **relacionados a la industria del vestuario y textiles**, con el objeto de brindarles otras características o usos, distintos a las de sus materiales componentes originales.”¹⁰⁶ **(La negrilla es propia)**

En otras palabras, se puede decir que esta clasificación abarca a las empresas que se dedican a la producción y transformación de vestuarios y textiles para su posterior comercialización.

b. Actividad prestadora de servicios

“Se entiende por prestadora de servicios la persona individual o jurídica que brinde servicios vinculados a las tecnologías de la información y comunicación, que ofrecen los centros de llamadas o centro de contacto, desarrollo de software, desarrollo de contenido digital, siempre y cuando sus servicios se presenten a personas no residente en el territorio nacional.”¹⁰⁷

Del texto anterior puede concluirse que la actividad prestadora de servicios abarca las actividades realizadas por centros de llamadas o empresas dedicadas a las tecnologías de la información, siempre y cuando los consumidores finales del servicio prestado por éstas no resida en Guatemala.

Habiendo establecido con claridad el tipo de actividad económica que abarca cada una de las 2 nuevas clasificaciones, de empresas beneficiarias de incentivos

¹⁰⁶ *Ibíd.* Art. 5.

¹⁰⁷ *Loc.cit*

fiscales, según la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, es posible enumerar los beneficios tributarios que la referida norma les otorga. En este orden de ideas, a continuación se presenta un solo listado, que contiene los beneficios contemplados para ambas clasificaciones:¹⁰⁸

1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre las materias primas, productos y materiales establecidos en la resolución de calificación del Ministerio de Economía, hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la Declaración Aduanera de Importación o el Formulario Aduanero Único Centroamericano.
2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sobre los muestrarios, instructivos y modelos necesarios para el proceso de producción o fines demostrativos o de investigación, por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la Declaración Aduanera de Importación o el Formulario Aduanero Único Centroamericano.
3. Exoneración total del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo descritos en la resolución de calificación del Ministerio de Economía.
4. Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que se obtenga exclusivamente de la actividad autorizada en la resolución de calificación. Dicha exoneración se otorgará por 10 años, contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de calificación del Ministerio de Economía. Para contar con este beneficio, los contribuyentes beneficiarios deben llevar un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos, o en su defecto el sistema de costos unitarios de operación.
5. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo identificados en

¹⁰⁸ *Ibíd.* Art. 7.

la resolución de calificación del Ministerio de Economía, por el plazo de 1 año desde notificada la resolución.

6. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de gasolina, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.
7. Exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la adquisición de insumos de producción local para ser incorporados en el producto final y servicios que sean utilizados exclusivamente en su actividad como productora.

Los siete beneficios antes mencionados, constituyen los incentivos fiscales contemplados dentro de la Ley emergente para la conservación del empleo, que tienen por objeto promover y desarrollar las actividades relacionadas con la industria textil y de *call center* en Guatemala. Dichas ventajas son prácticamente las mismas que la Ley de Maquilas contemplaba para las empresas amparadas bajo el régimen de admisión temporal, sin embargo, con la entrada en vigor del Decreto 19-2016, se modificó la redacción de dicho texto, limitando los beneficios otorgados a las empresas de los demás regímenes preexistentes y otorgándoseles en su mayoría a las dos nuevas clasificaciones.

3.3 Legislación comparada

3.3.1 Cambios realizados por el Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Previamente se enumeraron los incentivos fiscales que el Decreto 19-2016 contempla para las empresas clasificadas como productoras bajo el régimen de admisión temporal y para las empresas prestadoras de servicios. En dicho apartado también se indicó que tales clasificaciones fueron creadas e incluidas en la legislación a partir de la entrada en vigor de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo. El anterior constituye solo uno de varios cambios que se hicieron a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquilas, por medio de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

Ahora bien, pese a que el Decreto número 19-2016 también contempla modificaciones a la Ley de Zonas Francas, Decreto número 65-89, para los efectos de la presente investigación, este apartado solo desarrollará los cambios realizados al Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquilas. En ese orden de ideas, se identifican los siguientes cambios importantes¹⁰⁹:

1. Se adiciona un listado de las personas que no pueden acogerse a los beneficios del Decreto número 19-2016.
 - a. Las personas que se les haya sancionado con la revocatoria de los beneficios contemplados en la Ley de maquilas y la Ley de zonas francas.
 - b. Las personas que según SAT tienen obligaciones aduaneras o tributarias pendientes de cumplimiento, cuando la resolución que determina esa obligación está firme.
 - c. Las personas que tengan resoluciones firmes en procesos administrativos, cuando no hayan hecho uso de la acción en el plazo correspondiente para el planteamiento del proceso contencioso administrativo.
 - d. Quienes hayan operado o en la actualidad operen en la zona de libre comercio del Puerto de Santo Tomas de Castilla.
 - e. Quienes en la actualidad gozan de los beneficios fiscales otorgados por cualquier otra ley que no sea el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.
 - f. Quienes tengan cuotas laborales, patronales o multas pendientes de pagar al IGSS.
 - g. Personas con sentencias firmes en su contra en el ámbito laboral y que no las hayan cumplido según lo resuelto.
 - h. Las personas induzcan al MINECO y a la SAT a error para acceder a beneficios fiscales.
 - i. Además de lo anterior, para que el MINECO emita la resolución de calificación para gozar de los beneficios fiscales del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, éste debe tener a la

¹⁰⁹ *Ibíd.* Art. 3.

vista la solvencia fiscal emitida por SAT del solicitante, del representante legal y de los accionistas.

El listado anterior, muestra una ley de incentivos fiscales más regulada que su antecesora, puesto que enlista varios acontecimientos que tienen como consecuencia la exclusión como beneficiario de las ventajas fiscales. Dicho listado, más allá de hacer ver a los solicitantes de tales beneficios los requisitos que deben contemplar previo a realizar su solicitud, también le impone al Estado nuevas tareas en cuanto a la fiscalización de las personas que solicitan gozar de estos beneficios.

2. Se amplía el listado de la clasificación de empresas beneficiarias de incentivos fiscales.

Como se indicó, se incluye a la empresa productora bajo el régimen de admisión temporal y a la empresa prestadora de servicios. Abonado a lo anterior, se define qué tipo de actividad encaja en tales clasificaciones y los beneficios fiscales que gozan esas empresas.

3. Se limitan los beneficios de las empresas que operan bajo el régimen de admisión temporal.

De contar con 7 beneficios enlistados en el Decreto 29-89 y definidos en el apartado anterior, en la presente ley se reducen esas ventajas a la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre materias primas y productos que aparezcan en la resolución del Ministerio de Economía, por un año.

4. Se limitan los beneficios de las empresas que operan bajo el régimen de devolución de derechos.

De la misma forma que con el régimen de admisión temporal, se limitan los beneficios otorgados por éste régimen, eliminando ventajas como el no pago de Impuesto Sobre la Renta (ISR) y la exoneración total de impuestos ordinarios y extraordinarios a la exportación.

5. Se elimina la posibilidad de transferir los beneficios fiscales otorgados por medio de la presente Ley a cualquier otra persona natural o jurídica.
6. Se enlistan las garantías válidas que deberán cubrirse sobre la totalidad de los derechos arancelarios, impuestos de importación e Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las mercancías que ingresen al territorio nacional.

Lo anterior constituye un cambio, puesto que en el Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala se establecían algunas garantías pero solo para el régimen de admisión temporal y el de devolución de derechos.

7. Se define un listado de requisitos con el que cualquier empresa que desee gozar de incentivos fiscales debe de gozar, independientemente del régimen.

Dentro de dicho listado vale la pena resaltar nuevos requisitos, como el proporcionar la planilla electrónica de pagos de cuotas laborales y patronales al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, la utilización de herramientas informáticas para garantizar al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y a la Superintendencia de Administración Tributaria el cumplimiento de sus obligaciones y trasladar la totalidad de nóminas de los trabajadores anualmente al Ministerio de Trabajo y a la Inspección General de Trabajo.

El cambio anterior, evidencia mayor control por parte del Estado sobre el cumplimiento de las obligaciones laborales y de seguridad social que tienen las empresas beneficiarias de incentivos fiscales para con sus empleados.

8. Se le da a la Superintendencia de Administración Tributaria el control de las garantías y de los depósitos dados por las empresas beneficiarias de la presente ley.

El anterior representa un cambio, puesto que según el Decreto número 29-89 era la Dirección General de Aduanas la encargada de esto.

9. Se establecen criterios para suspender temporal y definitivamente a las empresas que incumplan con la Ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

El anterior, como se indicó anteriormente, evidencia mayor rigurosidad por parte del Estado frente a las empresas que gozan de beneficios fiscales, puesto que pese a otorgarles condiciones que vuelven más económicas sus operaciones, los condiciona a cumplir con legislación laboral y de seguridad social cuyo cumplimiento puede afectar positivamente a los trabajadores.

10. Se deroga el artículo 15 de la Ley de Maquilas, eliminando de los regímenes beneficiarios de incentivos fiscales al régimen de componente agregado nacional.

El listado anterior, en su conjunto, enumera los cambios que la Ley emergente para la conservación del empleo realizó sobre la Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila. De los cambios anteriores, resaltan la creación de las dos clasificaciones nuevas, a través de las cuales se mantuvieron los beneficios fiscales para la industria textil y se incluyó al sector de los *contact centers* como beneficiarios de dicha ley.

Así mismo, se evidencia cierta rigurosidad y mayores controles por parte del Estado con respecto a los requisitos con que deben de cumplir las empresas que aspiren a ser beneficiarias de estas ventajas fiscales.

Del mismo modo, se puede evidenciar que se condiciona el goce de los incentivos fiscales al cumplimiento permanente de la legislación laboral y de seguridad social en Guatemala. Siendo clara, la Ley para la conservación del empleo, de las consecuencias que podría tener para las empresas, el incumplimiento de tales normativas.

A modo de conclusión, es posible establecer que la legislación guatemalteca tiene ya varios años de tener vigentes normas relacionadas con la aplicación de incentivos fiscales para determinadas actividades económicas. Dichas leyes entraron en vigencia en momentos clave de la historia de Guatemala, siendo precedidas de acontecimientos sociales que respaldaron su aplicación. Entendidos los motivos, es posible avanzar a un capítulo que explique los efectos de los incentivos fiscales.

Capítulo 4

Incentivos fiscales y su relación con la inversión, el empleo y la tributación

4.1 Incentivos fiscales y su relación con la inversión, el empleo y la tributación, 4.2 Incentivos fiscales y su relación con el empleo, 4.3 Incentivos fiscales y su relación con la tributación.

El capítulo que antecede desarrolló el contenido del Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, permitiéndole al lector identificar los incentivos fiscales que cada norma introdujo a la legislación tributaria guatemalteca. Hecho lo anterior, este capítulo pretende mostrarle al lector los efectos que la aplicación de incentivos fiscales, como los contenidos en las normas relacionadas, puede tener en el ámbito económico, tributario y laboral de Guatemala.

4.1 Incentivos fiscales y su relación con la inversión

4.1.1 Repercusión en costos y competitividad regional

Previo a desarrollar la importancia de los costos y la competitividad dentro de la presente investigación, es necesario entender las bases que explican la reciente interacción a nivel internacional de los agentes económicos en un contexto de rivalidad por producir a un menor costo, de manera que se pueda subsistir dentro del mercado. Estas prácticas de comercio a nivel internacional, pueden incidir en el posicionamiento de capitales en Estados diferentes de aquel en el que físicamente residen los propietarios del dinero.

Lo anterior, dependiendo de las políticas de gobierno, en el sentido que éstas pueden o no propiciar un escenario que le permita a la entidad inversora operar a un menor costo y ser en consecuencia más competitiva a nivel de precios.

Establecido lo anterior, es posible indicar la relación que temas como los costos y la competitividad de una industria, pueden tener con las políticas de gobierno y la legislación existente en materia fiscal. Lo anterior, puesto que las acciones del Estado en estas áreas, tendrán una incidencia directa en lo competentes o económicamente eficientes que pueden llegar a ser los agentes económicos que operan dentro de su territorio. Esto, claro, sin restar importancia a otros aspectos que también inciden en el posicionamiento de inversiones en el extranjero. Tomando en cuenta que elementos como la ubicación geográfica, la infraestructura del país, la estabilidad política, la existencia de capital humano calificado, el tamaño del mercado, la infraestructura a nivel de carreteras, el acceso continuo a fuentes de energía ininterrumpida y la seguridad jurídica son elementos que en su conjunto y de forma individual tienen una incidencia significativa en las decisiones de inversores internacionales, que como se explicará más adelante, en ocasiones, pueden llegar a tener igual o mayor peso que los incentivos fiscales.

En el orden de ideas antes presentado, es pertinente explicar algunos aspectos que inciden en el posicionamiento internacional de las empresas. De conformidad con lo anterior, se presentan los siguientes conceptos:

a. Internalización de la empresa

“La economía mundial se encuentra actualmente en uno de los momentos de mayor dinamismo y cambio. La unificación de los mercados, la estandarización de los productos, la homogeneización de los gustos y las necesidades de los consumidores en el mundo desarrollado, los nuevos canales de comunicación, distribución y venta, y la cantidad y calidad de productos y servicios existentes, marcan una tendencia que lleva a la internacionalización de las empresas. En este sentido **la internacionalización de la empresa se puede definir como el**

conjunto de actividades que la empresa desarrolla fuera de los mercados que constituyen su entorno geográfico natural.¹¹⁰ (la negrilla es propia)

De tal modo que, al hablar de la internacionalización de una empresa se entiende que se trata de una entidad que se dedica a desempeñar algún tipo de actividad económica y que por diversos motivos, ha optado por ampliar o trasladar sus operaciones a un territorio distinto de aquel donde geográficamente se encontraba cuando se constituyó.

Según lo indica la Consejería Económica de Canarias, son múltiples los motivos que pueden incidir en que una empresa opte por internacionalizarse, entre ellos, pueden mencionarse las siguientes razones:¹¹¹

1. Seguir creciendo en su sector, dado que el mercado interno se ha quedado pequeño.

Lo anterior quiere decir que la cantidad de potenciales consumidores del producto o servicio comercializado resulta chico al lado de la intención de producción que se puede tener.

2. Exportar, porque el mercado externo es el mercado natural por escasez de estos productos.

Este postulado evidencia a las industrias que producen algo que por diversos motivos escasea en el exterior.

3. Diversificar el riesgo de operar en un solo mercado.

Esto resulta un atractivo, puesto que ante los eventuales ciclos del mercado, estar ubicados en más de un mercado le permitiría a una empresa mantener cierta estabilidad. Lo anterior es una ventaja, puesto que la misma empresa podría tener diferentes niveles de aceptación dependiendo del país en el que opera, y la

¹¹⁰ Sistema de información empresarial de Canarias. Consejería de economía, comercio, industria y conocimiento. Internacionalización. Canarias. 2017. Disponible en http://www.siecan.org/index.php?option=com_content&view=article&id=360%3Ainternacionalizacion&Itemid=120&lang=es. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹¹¹ *Loc.cit.*

presencia en varios Estados le permitiría seguir existiendo aún si eventualmente tuviese que cerrar operaciones en su país de origen.

4. Ganar prestigio en el mercado interno.

Este argumento hace alusión al mercado nacional o regional donde compite la empresa, y donde se le reconocerá por haber logrado internacionalizarse.

5. Compensar una crisis en el mercado interno.

Similar al tercer motivo, este explicaría la salida de una empresa de determinado territorio ante una eventual crisis. Lo anterior, con el objetivo de subsistir en un nuevo mercado.

Habiendo presentado las razones anteriores, es posible evidenciar que las motivaciones que una empresa posee al momento de decidir trascender las fronteras son múltiples y en muchos casos no están relacionadas con las políticas fiscales de un Estado o gobierno.

b. Inversión extranjera directa:

Parte de los objetivos planteados dentro de la presente investigación, lo constituye el poder identificar como los incentivos fiscales influyen en la economía del país a través de la promoción de las inversiones, tanto locales como internacionales. En este orden de ideas, primero es necesario definir lo que se entiende por una inversión extranjera directa, puesto que la anterior, es una de las modalidades de la inversión que, en teoría, tiene cierta relación con la aplicación de incentivos fiscales.

“La Inversión Extranjera Directa (IED) consiste en la inversión de capital por parte de una persona natural o de una persona jurídica (instituciones y empresas públicas, empresas privadas, etc.) en un país extranjero. En el país de destino, esta entrada de capitales puede realizarse mediante la creación de nuevas plantas productivas o la participación en empresas ya establecidas para conformar una filiar de la compañía inversora. Según la OCDE, la IED tiene por objeto ejercer un

control a largo plazo sobre la empresa adquirida o participada, y el criterio establecido para definirlo es que la propiedad adquirida por la sociedad matriz sea, como mínimo, del 10% de la filial.”¹¹²

De conformidad con el texto anterior, puede entenderse que una inversión extranjera directa consiste en el posicionamiento del capital de una persona natural o jurídica, en un país diferente de aquel en el que se produjo dicho capital. Lo anterior, con el objeto de desarrollar operaciones u obtener participación dentro de las operaciones que una empresa local ya esté desarrollando y de esta manera expandirse como corporación.

c. Empresa Multinacional:

“Las empresas multinacionales o empresas transnacionales son aquellas que no solo están establecidas en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países para realizar sus actividades mercantiles tanto de venta y compra como de producción en los países donde se han establecido. Las multinacionales están en capacidad de expandir la producción y otras operaciones alrededor del mundo, así como de movilizar plantas industriales de un país a otro. Los procesos de fusión y las alianzas entre ellas, les permiten alcanzar un creciente poder e influencia en la economía mundial. Su filosofía tiene un concepto global, mantienen un punto de vista mundial en sus negocios sobre los mercados (clientes), servicios y productos, bajo el cual conciben al mundo entero como su mercado objetivo.”¹¹³

De conformidad con la definición dada por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nordeste de Argentina, es posible entender a una empresa multinacional como aquella entidad que más allá de estar establecidas en su país de origen, poseen operaciones en otros países, de modo que éstas puedan realizar sus actividades comerciales y de producción en ambos territorios. Así

¹¹² Observatorio de multinacionales en América Latina (OMAI). Garay, Ane. Inversión Extranjera Directa. España. 2016. Disponible en <http://omal.info/spip.php?article4822>. Consultado el 01 e junio del 2018.

¹¹³ Universidad Nacional de Nordeste. Facultad de Ciencias Económicas UNNE. La empresa multinacional. Argentina. 2015. Disponible en [http://eco.unne.edu.ar/economia/catedras/micro1/2013/U4_Teoría complemento.pdf](http://eco.unne.edu.ar/economia/catedras/micro1/2013/U4_Teor%C3%ADa_complemento.pdf). Consultado el 01 de junio del 2018.

mismo, se caracterizan por desenvolverse a escala mundial y mantener una visión de mercados internacionales, concibiendo al mundo entero como su potencial consumidor.

d. Globalización:

Uno de los términos que más se relacionan con la importancia de la competitividad y el crecimiento de las industrias de todo tipo a nivel internacional, es la globalización. Esto, puesto que la globalización es una causa por la que gobiernos como el guatemalteco consideren otorgar incentivos fiscales como una opción para atraer inversiones extranjeras en un mundo globalizado.

En este orden de ideas, la economía mundial atraviesa una fase de profundos cambios. Emergen nuevas tecnologías y nuevas prácticas organizacionales que redefinen las formas de competencia y producción en la mayor parte de las ramas productoras de bienes y servicios. Surgen nuevos sectores que se expanden a un ritmo acelerado, otros declinan o ingresan en una fase de madurez, mientras que algunas actividades atraviesan profundas reestructuraciones que dan lugar a nuevas configuraciones de mercado y redefinen el papel e influencia de las ventajas competitivas clave en cada caso. En este contexto, una de las tendencias centrales es el avance de la llamada globalización, expresada en la expansión de las corrientes internacionales de comercio, capitales y tecnología, y en la cada vez mayor interconexión e interdependencia de los distintos espacios nacionales y la paralela creciente “transnacionalización” de los agentes económicos.¹¹⁴

En este orden de ideas, puede concretarse que a nivel mundial, en la actualidad, constantemente se están creando nuevas industrias, maneras de operar y competencias que las empresas deben de desarrollar para mantenerse a flote dentro del mercado. Así mismo, los agentes económicos internacionales, entre los que pueden mencionarse a las compañías multinacionales o transnacionales, las organizaciones no gubernamentales, los organismos internacionales y la presencia diplomática de gobiernos a nivel internacional, tiene cada vez más

¹¹⁴ Universidad autónoma de Nuevo León. Villareal, Carlos. Las teorías de la localización de la inversión extranjera directa. México. 2004. Disponible en http://www.web.facpya.uanl.mx/rev_in/Revistas/1.2/A5.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

presencia en los espacios de diversas naciones. Partiendo de todo lo anterior, se afirma que como consecuencia de la globalización, las ventajas que cada uno de estos territorios ofrezca, tendrá influencia en la competitividad y los costos de una empresa, que determinarán la captación de capitales dentro de su territorio, ventajas como los incentivos fiscales, cobran importancia en tanto se perfilan como una opción que puede facilitar las operaciones de la entidad inversora en el país anfitrión.

En el caso de Guatemala, elementos que pueden incidir en el posicionamiento de capitales internacionales en un mercado globalizado, según el Licenciado Ramírez Hunter, son: “El tamaño de la economía; Disponibilidad y calidad de la infraestructura. Capital Humano; Costos de producción (asociados características del mercado laboral y otros factores); Factores que afectan la estabilidad de la economía anfitrión (tipo de cambio y tasa de inflación); Acceso a recursos naturales; Nivel de apertura de la economía y determinantes asociados a factores geográficos (costos asociados a proximidad y accesibilidad del mercado, etc.).”¹¹⁵

De tal cuenta que para competir en una economía globalizada, los argumentos del Licenciado Ramírez Hunter son claros al indicar que hay varios elementos que deben ser considerados junto con los incentivos fiscales, para atraer inversiones de empresas internacionales.

e. Costo

Julián Pérez Porto establece que por costo se entiende “el gasto económico que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. Al determinar el costo de producción, se puede establecer el precio de venta al público del bien en cuestión (el precio al público es la suma del costo más el beneficio).”¹¹⁶ Según el referido autor, el término costo abarca dentro de sí a todos los gastos que determinada entidad deberá incurrir para poder traer a la vida determinado producto o servicio. En consecuencia, la única manera de recuperar

¹¹⁵ Ramírez Hunter, Víctor Hugo. *óp.cit.* Pág. 10.

¹¹⁶Definición.DE. Pérez Porto, Julián. Definición de costo. España. 2008. Disponible en <http://definicion.de/costo/>. Consultado el 01 de junio del 2018.

ese costo, será obteniendo una contraprestación que equivalga al valor total del costo invertido y que lo supere, de modo que se genere una ganancia.

De lo anterior, se entiende que a mayores costos, mayor precio de venta. Y tomando en cuenta que para producir determinado bien, las cargas tributarias deben ser consideradas como un costo, puesto que el precio de venta debe abarcarlas el consumidor final del producto, los tributos pueden repercutir en el precio final que paga el consumidor. En otras palabras, a mayores cargas fiscales por pagar, mayores costos a considerar y mayor precio de venta al público.

f. Competitividad

Este término posee una especial importancia dentro del presente proyecto, es por tanto que resulta de suma importancia comprender a cabalidad lo que involucra el ser competitivo en una economía de mercado, que es modelo que rige las transacciones económicas de Guatemala y de los países con los que se relaciona, puesto que posteriormente se vinculara tal aspecto con las políticas económicas y tributarias que un Estado debe implementar dentro de su territorio para alcanzar el desarrollo de su población. Aspecto que como se ha indicado antes, es objeto de estudio de la presente investigación.

Según el economista Luis Jorge Garay, la competitividad industrial es una medida de la capacidad inmediata y futura del sector industrial para diseñar, producir y vender bienes cuyos atributos logren formar un paquete más atractivo que el de productos similares ofrecidos por los competidores. En este modelo de competitividad, el Juez final de los competidores será el mercado.¹¹⁷

De la definición anterior, es posible extraer la idea de que, será competitivo dentro del mercado aquel que logre desarrollar su actividad económica de forma más eficiente que los demás y a un mejor precio, de tal cuenta que el mercado lo prefiera y este obtenga a cambio una contraprestación por haber logrado vender su producto o prestar su servicio.

¹¹⁷ Banco de la República, actividad cultural. Garay, Luis Jorge, biblioteca virtual Luis Ángel Arango. Colombia. 1996. Disponible en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/industrialatina/246.htm>. Consultado el 01 de junio del 2018.

Para profundizar un poco en el tema, se cita nuevamente al Doctor Garay, quien en otro de sus postulados establece que la competitividad a nivel de agentes económicos en un mercado internacional es el grado en que una nación puede, bajo condiciones de mercado libre, producir bienes y servicios que satisfagan los requerimientos de los mercados internacionales y, simultáneamente, mantener o expandir los ingresos reales de sus ciudadanos.¹¹⁸

La definición anterior es clara al indicar que para ser competitivo, un agente económico debe de satisfacer un requerimiento de determinado sector demandante a nivel internacional, así como mantener o mejorar los ingresos de los ciudadanos del lugar en el que produce. Lo anterior guarda relación con las políticas de incentivos y una industria como la de los *Contact Centers*, puesto que dicho sector, como se indicará posteriormente, representa mayores salarios en promedio, que la mayoría de trabajos que requieren igual o menores aptitudes en los trabajadores.

Finalmente, de manera conclusiva con relación a este término, se cita una publicación de la Escuela de negocios de Harvard, quienes establecen que la prosperidad es resultado directo de la competitividad y que las sociedades más ricas son aquellas que a lo largo de décadas han logrado atraer inversión y talento de manera sostenida.¹¹⁹

En este sentido, la competitividad es un factor que está ligado la prosperidad y riqueza que una nación puede generar y en consecuencia, el beneficio que su población puede llegar a gozar. Considerando la riqueza a nivel de inversión, ingreso de divisas, generación de empleo y enriquecimiento intelectual que inversiones extranjeras como las de los *Contact Centers* representan en países como Guatemala, puede evidenciarse que el sector de los *Contact Centers*, que actualmente es beneficiado por los incentivos fiscales objeto de estudio, puede considerarse un sector competitivo de la economía.

¹¹⁸ *Loc.cit.*

¹¹⁹Concyteg. Escuela de Negocios de Harvard. La competitividad y su relación con la productividad y a la innovación de los trabajadores. Estados Unidos. 2015. Disponible en http://www.concyteg.gob.mx/resources/ideas/ebooks/119/files/res/downloads/page_0016.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

g. Importancia del costo en relación con la competitividad

Habiendo dado definiciones claras de los conceptos anteriores, es posible desarrollar un análisis que integre los términos citados y los relacione con el objeto de estudio de la presente tesis, los incentivos fiscales y su influencia en el crecimiento económico y la generación de empleo.

Bajo el entendido que Guatemala forma parte de un sistema económico de mercado, en el que existen varios prestadores de servicios y productores de bienes que compiten a nivel internacional por posicionar sus creaciones por sobre las de los demás. De modo que puedan obtener contraprestaciones dinerarias por ellas y así mantener sus actividades económicas obteniendo un porcentaje de ganancia en el proceso. Resulta evidente que los actores económicos que participan dentro del mercado internacional busquen desempeñar su actividad económica dentro de un entorno que les permita ser más eficientes y rentables, de modo que su producto final sea más competitivo y aceptado por el consumidor y en consecuencia pueda generar mayores ganancias.

En este orden de ideas, los agentes económicos que han crecido lo suficiente para trascender las fronteras del Estado que los vio nacer, buscarán captar nuevos mercados, posicionando para ello sus plantas de operaciones, donde producen lo que comercian, en un territorio que favorezca sus intereses. Es en este punto, donde economías en desarrollo como las de los países centroamericanos, entre ellos Guatemala, pueden verse beneficiados y sumarse a la ecuación. Lo anterior puesto que las referidas naciones, en la actualidad, carecen de los medios propios para generar pleno empleo o propiciar condiciones en las que la población del Estado pueda hacerse cargo de sí misma por medio del emprendimiento de una actividad económica que posea ingresos suficientes para garantizarle a sus colaboradores seguridad social y las demás prestaciones de ley.

En este sentido, es posible vincular las políticas de Estado que promuevan los incentivos fiscales para beneficiar a determinados agentes económicos internacionales. Lo anterior, en el sentido que dichas políticas se presentan como el ofrecimiento que realizan los Estados a las transnacionales que desean realizar

grandes inversiones de capital para expandir sus operaciones dentro de un entorno que les permita seguir siendo competitivas.

De modo que, al obtener este tipo de ventajas competitivas por parte de los Estados anfitriones, las entidades inversoras podrían proyectar un modelo de operaciones con menores costos y en consecuencia con mejores precios que ofrecerán sobre su producto final que ofertarán en el mercado. Todo lo anterior, gracias al ahorro por un plazo determinado que significaría, en Guatemala, la exención de cargas como el impuesto al valor agregado, el impuesto de solidaridad y el impuesto sobre la renta.

4.1.2 Atractivo de la inversión extranjera

Dada la naturaleza de la presente investigación, es necesario desarrollar un apartado que le permita al lector entender ciertos parámetros económicos que coadyuvan a la movilización de capitales y en consecuencia, la generación de desarrollo. Todo lo anterior, con el objetivo de que, a través del entendimiento del comportamiento de los agentes económicos en determinados escenarios, se puedan crear normas tributarias y políticas de Estado que coadyuven a formar un entorno propicio para el crecimiento económico del país y la generación de desarrollo para la población, a través de la inversión.

a. Beneficios de la libre circulación de capital

Los economistas suelen preferir la libre circulación del capital entre los países, porque ésta permite que el capital busque la tasa de rentabilidad más alta. La tendencia ideológica anterior encuentra su respaldo en algunos de los apartados siguientes:

1. Los flujos internacionales significan menor riesgo para los propietarios del capital, que pueden diversificar sus créditos e inversiones.¹²⁰

¹²⁰ International monetary found. Loungani, Prakash y Assaf Razin. International MonetaryFound. ¿Qué beneficios aporta la inversión extranjera directa?. Estados Unidos. Disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/06/pdf/loungani.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.

Al existir dentro del mercado, una mayor cantidad de agentes económicos con necesidad de financiamiento para determinados proyectos, con capitales provenientes de distintos países y actividades económicas, las posibilidades de retorno del capital dado para financiar proyectos locales aumenta, puesto que las fuentes del dinero son más variadas que las que se encuentran en un mercado de financiamiento que se limita a prestar dinero a entidades locales que dependen en un mayor porcentaje de eventos locales que podrían incidir en su capacidad de pago.

2. La capacidad de recuperación de la inversión extranjera directa en períodos de crisis.¹²¹

Puesto que como se indicó en el apartado anterior, el flujo de los capitales de naturaleza internacional, está ligado a factores y hechos que ocurren a lo ancho de todo el mundo, la continuidad en el flujo de divisas que ingresan al país como consecuencia de la inversión extranjera directa, puede mantenerse constante a pesar de una crisis financiera u económica en el Estado receptor de la inversión. De tal modo que las inversiones extranjeras directas pueden inclusive palear la crisis en determinado Estado, puesto que el origen de su capital es ajeno a los factores locales que impactan a los demás agentes económicos.

3. La movilidad del capital limita la posibilidad de que un gobierno aplique una política desacertada.¹²²

Lo anterior sucede como efecto directo de la inversión extranjera, puesto que como su nombre lo indica, es un flujo de capital que proviene de un país en el que nació a la vida la entidad que presta el servicio o vende el producto por medio del cual se genera el capital, pero que por políticas de su gobierno o factores del mercado, le resulta más rentable ampliar sus operaciones en otro país. De tal cuenta que, el motivo por el cual existe un flujo de capital que se pretende captar en el mercado internacional, es la advertencia a la economía receptora de dicho capital, de no imponer una legislación que pueda afectar de manera brusca las

¹²¹ *Loc.cit.*

¹²² *Loc.cit.*

inversiones, puesto que estas podrían optar por retirarse del país anfitrión en busca de un entorno más propicio para el crecimiento.

4.1.3 Ventajas de la inversión extranjera en la economía receptora

Además de las ventajas mencionadas, que en principio se aplican a todas las entradas de capital privado, Prakash Loungani y Assaf Razin, observan que la Inversión extranjera directa puede tener otras ventajas, como las siguientes:

- a. La Inversión extranjera directa permite la transferencia de tecnología, sobre todo en forma de nuevas variedades de insumos de capital, que no se logra con inversiones financieras ni con el comercio de bienes y servicios. También puede fomentar la competencia en el mercado nacional de insumos.¹²³

El postulado anterior puede explicarse en otras palabras, en el sentido que, es a través de la inversión extranjera directa que la entidad que ahora se posiciona en el país anfitrión traerá consigo una serie de instrumentos, herramientas y equipo, que le permitan, dentro del nuevo entorno, continuar desarrollando la actividad económica, que en principio, le permite existir. Efecto lógico de lo anterior, es que el país anfitrión contará dentro de su territorio con nuevos equipos y maquinaria con que antes no contaba.

Lo anterior, más allá de ser un requisito necesario para que la entidad inversora desempeñe su actividad económica, resulta como una oportunidad de crecimiento para los empresarios locales que funcionarán como proveedores de la transnacional, en el sentido que podrán ampliar su gama de productos a ofrecer (y en consecuencia su personal y especialización), con el objeto de captar un nuevo cliente (la entidad inversora). Y el cliente por su parte, optaría por hacerse de proveedores locales bajo la premisa de que dicha acción le permitiría seguir operando con costos bajos y evitar el desgaste que conlleva ubicar por sus medios a proveedores internacionales que satisfagan sus necesidades a nivel de

¹²³ *Loc.cit.*

tecnología y repuestos o generar un departamento interno que se ocupase de tales asuntos.

- b. Los países que reciben la inversión extranjera directa a menudo obtienen capacitación para sus empleados en el desempeño de las nuevas tareas, lo que contribuye al desarrollo del capital humano del país.¹²⁴

El postulado anterior se explica al tomar en consideración que, en algunos casos, la inversión extranjera desarrolla un tipo de actividad económica que por diversos factores, no había podido llevarse a cabo por los empresarios locales en el país anfitrión. Como consecuencia de lo anterior, el desarrollo de la actividad económica nueva, necesariamente conlleva la capacitación del personal que será contratado para el desempeño de las funciones internas de la entidad inversora. Pero más allá de lo anterior y como se indicó en el apartado anterior, la sola presencia de un nuevo agente económico con necesidades nuevas, dentro del mercado local, conlleva la capacitación y crecimiento de las empresas locales, que se convertirán en proveedores y solucionadores de las necesidades de la nueva industria posicionada en la región.

En otras palabras, el inicio de operaciones de una entidad nueva en el mercado receptor, conlleva la capacitación de sus empleados y de los trabajadores de sus proveedores, de modo que hay crecimiento intelectual recíproco.

Esto significa que a largo plazo, la inversión extranjera puede incidir positivamente en el desarrollo individual de las personas que trabajaron en la entidad internacional inversora, así como en las que trabajaron en las empresas, entidades de gobierno, organizaciones sociales, los comerciantes y consultores del país receptor, que se hubieren relacionado con la entidad inversora para satisfacer sus necesidades.

Todo lo anterior puesto que, pese a la partida de las entidades extranjeras en algún momento dado, el conocimiento adquirido dentro de ellas y la posibilidad de

¹²⁴ *Loc.cit.*

desarrollar ahora localmente este tipo de industrias y actividades económicas, permanece.

- c. Las ganancias que produce la inversión extranjera incrementan el ingreso obtenido de los impuestos a las sociedades en el país. Por supuesto, los países a menudo prefieren renunciar a parte de este ingreso y reducir las tasas del impuesto sobre las sociedades a fin de atraer la inversión extranjera directa.¹²⁵

El apartado anterior conlleva dos postulados que, a primera vista, podrían verse como contradictorios. Lo anterior, puesto que como bien se indica con claridad, la inversión de capitales internacionales parecería traer consigo la captación de nuevos impuestos sobre las rentas producidas a favor del Estado recaudador. Lo anterior si sucede, puesto que no todas las inversiones internacionales en el mercado local son beneficiadas con incentivos fiscales.

Sin embargo, el apartado mencionado, también hace referencia a un segundo escenario, en que el Estado anfitrión decide renunciar a los ingresos tributarios en concepto de impuesto sobre la renta con el objetivo de captar nuevas y mayores inversiones de capital extranjero. Este postulado, es afín al objeto de estudio de la presente investigación y como posteriormente se explicará dentro de la presente tesis, representa un aspecto beneficioso de las inversiones de capital extranjero. Lo anterior puesto que, aunque no sea el Estado el que directamente este percibiendo una fracción de las utilidades generadas por medio de la actividad económica desarrollada, es su población la que tiene un nuevo medio a través del cual puede conseguir un empleo formal, seguridad social y un ingreso que le permita aspirar al desarrollo propio y de su familia.

4.1.4 Determinantes de la inversión extranjera en Guatemala

Bajo el entendido que la inversión extranjera directa ha tenido especial importancia en el crecimiento económico de los países menos desarrollados, por ventajas como las establecidas en el apartado anterior, relativas a la transferencia de

¹²⁵ *loc.cit.*

tecnología, la promoción de competencia en la economía receptora, y la contribución al aumento del capital humano.

Es pertinente indicar que en los años recientes, se ha observado una tendencia creciente en el número de países que incluyen la creación de un ambiente adecuado y atractivo para la recepción de inversiones extranjeras como una de sus prioridades de política. Dicha tendencia se puede ver reflejada en la reducción de barreras existentes para las inversiones internacionales en las economías locales, así como la aplicación de incentivos adicionales para atraer nuevos capitales.

Entre las acciones que se pueden realizar para atraer nuevas inversiones, según la CEPAL, está la creación de “Políticas centradas en mejorar el entorno comercial en general, que benefician tanto a los productores nacionales como a los extranjeros. Así como la promoción activa de inversiones a través de una agencia de promoción de inversiones, centrada en resolver las asimetrías informativas entre inversionistas extranjeros y nacionales. Incluye, por ejemplo, la apertura de oficinas comerciales en países extranjeros, tanto para proporcionar información comercial a posibles inversionistas como para ayudar a esos inversionistas a superar los retos de invertir en una nueva área.”¹²⁶

De tal cuenta que según lo indican los licenciados De Groot y Miguel Pérez, existen formas de generar condiciones ideales para la atracción de IED que no implican la concesión de beneficios fiscales a las empresas transnacionales. La creación de políticas centradas en mejorar el entorno comercial y la promoción de las inversiones a través de agencias internacionales que se encarguen de este asunto, son algunos ejemplos de ello.

Ahora bien, según lo establece el Licenciado Ramírez Hunter, en relación a las políticas y medidas tomadas recientemente por los países centroamericanos, Guatemala no ha sido ajena a la tendencia internacional de competir por captar Inversiones extranjeras directas, aunque hasta el momento se han observado

¹²⁶ De Groot, Olaf & Miguel Pérez Lodueña. *Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe*. Chile. Naciones Unidas. 2015. Pág. 97.

resultados inferiores a otras economías de la región, entre las que se puede destacar a Costa Rica y Panamá.¹²⁷ Parte de esta diferencia, puede deberse a otros aspectos que no son los incentivos en materia fiscal, en los cuales Guatemala no ha desarrollado su capacidad al máximo y por el contrario, muestra serias deficiencias que encarecen sus costos productivos. Esto quiere decir que, pese a la existencia de ventajas en el ámbito tributario, hay factores que podrían ser tratados por el Estado, para evitar tener que sacrificar ingresos tributarios. En ese orden de ideas, aspectos como la inversión en tecnología existente en la región, el nivel de mano de obra calificada con la que el país cuenta en la actualidad, aspecto íntimamente relacionado al acceso a la educación de la población en general y el costo por seguridad o transporte existente dentro de la República, son algunos factores que no se han tratado a profundidad y que inciden en la atracción de inversiones extranjeras.

De lo indicado por referido autor, es posible evidenciar que Guatemala en la actualidad ya posee una línea de acción con ciertos parámetros definidos en relación a las ventajas que la inversión extranjera directa puede conllevar, sin embargo resultan insuficientes y necesitan de constante actualización con relación a su eficacia en situaciones concretas y afectación en agentes económicos que nacieron a la vida en el último milenio, como es el caso de los *contact centers*.

De conformidad con lo anterior y habiendo establecido algunas de las ventajas que acarrea la captación de capitales internacionales en el territorio nacional, es posible citar nuevamente a Victor Hugo Ramírez Hunter, quien define algunos de los factores que influyen en la captación y permanencia de los capitales extranjeros en el territorio de un Estado. Tales factores se producen a nivel micro y macro económico. En el caso de la dimensión microeconómica, se incluyen factores relativos a ventajas internas de las empresas multinacionales, tales como aspectos organizacionales, conocimiento de procesos, reducción de costos y economías de escala, mientras que en el caso de los factores macroeconómicos,

¹²⁷Ramirez Hunter, Victor Hugo. *óp.cit.* Pág. 9.

se enumeran factores propios del mercado, que incluyen barreras de entrada, disponibilidad de recursos, estabilidad política y tamaño del mercado.¹²⁸

Lo establecido por el Licenciado Ramírez Hunter tiene relevancia en la presente investigación, en el sentido que hace referencia a los aspectos que pueden incidir en la captación de los capitales internacionales, que posicionados dentro del Estado, podrían generar desarrollo. De tal cuenta que es importante conocerlos, para establecer si los incentivos fiscales, investigados en el presente estudio, tienen alguna influencia en las inversiones extranjeras.

De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, Ramírez Hunter diferencia dos grupos de factores que inciden de forma significativa en el posicionamiento de capitales extranjeros en territorio internacional:

a. Factores propios de la economía receptora del flujo de Inversión extranjera:¹²⁹

1. Tamaño de la economía.¹³⁰

Como su nombre lo indica, hace referencia al tamaño del mercado en el que operaría la entidad extranjera que pretende posicionarse en territorio nacional, la cantidad de potenciales compradores o clientes y el potencial crecimiento que estos podrían tener.

2. Disponibilidad y calidad de la infraestructura.

Se refiere a la posibilidad de crear físicamente un espacio adecuado para poder operar dentro del país anfitrión. Este aspecto va relacionado con la infraestructura disponible a nivel país, tomando en cuenta carreteras, puentes y acceso a servicios básicos o fundamentales para el desarrollo de las operaciones de la empresa.

¹²⁸*Loc.cit.*

¹²⁹*Ibíd.*, Pág. 11.

¹³⁰ Ariel Gil, Edgar y otros. *Factores determinantes en la inversión extranjera directa en América del Sur*. Colombia. Universidad de Antioquia. 2013. Pág. 60.

3. Capital Humano.

Abarca el recurso a nivel de personas que el Estado anfitrión tiene a su disposición como oferta laboral. En este en este aspecto tiene relevancia la escolaridad de los individuos y el grado de especialización que existe dentro del mercado de personas, puesto que serán estos sujetos los contratados para hacer funcionar las operaciones de la referida empresa.

4. Costos de producción (asociados características del mercado laboral y otros factores).

En este aspecto, influyen demasiados elementos. El salario mínimo establecido legalmente, la cantidad de impuestos y los tipos impositivos, los costos asociados a la conflictividad social. Todos los anteriores, son solo algunos de los ejemplos de mayor relevancia que en un país como Guatemala, pueden aumentar el costo de producir determinado producto.

5. Factores que afectan la estabilidad de la economía anfitrión (tipo de cambio y tasa de inflación).

Como su nombre lo indica, hace referencia factores cambiarios y relacionados con el valor de la moneda del país anfitrión. Lo anterior tiene importancia puesto que en muchos casos, la inversión extranjera se posiciona en el país anfitrión para producir un bien que luego será exportado a una empresa relacionada a la entidad inversora o un cliente situado en otro país, de modo que los ingresos que hagan funcionar las operaciones, provendrán de divisas internacionales susceptibles al tipo de cambio y al valor de la moneda.

6. Acceso a recursos naturales.

La importancia de este aspecto recae en que, en países como Guatemala y el resto de Latinoamérica, varios capitales internacionales se sitúan en los referidos Estados, para extraer recursos naturales o factores.

7. Nivel de apertura de la economía y determinantes asociados a factores geográficos.

Este factor ha cobrado especial relevancia en las décadas recientes, puesto que pone en evidencia la adaptabilidad del mercado económico local a las nuevas prácticas comerciales, así como el nivel de aprovechamiento que puede existir a partir de la posición geográfica de la economía anfitriona.

8. Costos laborales¹³¹

Este factor hace referencia a la cantidad de recursos económicos de los que una empresa debe disponer para poder sostener a la cantidad de empleados necesarios para desarrollar su actividad económica en el país receptor de la misma.

b. Factores institucionales e incentivos económicos y financieros:¹³²

1. Incentivos económicos y financieros;

Son los factores que determinan la facilidad con la que determinada empresa o entidad podrá acceder a capital para financiar su proyecto. De modo que a mayor grado de facilidad por las políticas financieras en el Estado anfitrión, mayores posibilidades de la permanencia y ampliación de operaciones de la entidad extranjera.

Como segundo punto y de especial relevancia en la presente investigación, están los incentivos económicos, que pueden ir desde incentivos financieros prestados por el Estado anfitrión, hasta incentivos fiscales, que son el objeto de estudio de la presente investigación. Los anteriores, tienen relevancia en cuanto al posicionamiento de un capital extranjero, puesto que podrían abaratar el proceso productivo de la entidad inversora y aumentar las proyecciones de ganancias en un menor plazo, de modo que aumentaría su interés en invertir localmente.

2. Tarifas;

Consisten en imposiciones estatales que varían de las exigidas al resto de actores económicos que operan dentro del Estado, lo anterior, con el objeto de incentivar o

¹³¹ *loc.cit.*

¹³²Ramírez Hunter, Víctor Hugo. *óp.cit.* Pág. 15.

frenar determinada práctica económica o social por medio de su afectación desde el ámbito económico. En otras palabras, son un precio unitario fijado de forma oficial por el Estado para los servicios públicos realizados a su cargo.

En este sentido se entiende la relación entre la imposición de una tarifa determinada a una empresa transnacional, puesto que la variación de la tarifa que se debe de pagar por la prestación de un servicio como la energía, es un aspecto que puede repercutir en los costos de operaciones de la empresa, puesto que el anterior constituye un insumo básico que se encuentra presente en la mayoría de procesos productivos.

3. Tasas impositivas.

De la misma forma que como se explicó con anterioridad, el variar la aplicación de las tasas impositivas de determinados tributos por periodos de tiempo pre establecidos, puede favorecer la captación de capitales de las industrias que se verían beneficiadas, así como la promoción y el crecimiento de las entidades locales beneficiarias de estas medidas.

De conformidad con el planteamiento del Licenciado Ramírez Hunter, de acuerdo a este enfoque, las empresas operan en entornos complejos e inciertos, por lo que las decisiones de las mismas dependerán de factores institucionales, tales como regulaciones e incentivos, que constituyen parte de las “reglas de juego” bajo las que deben operar las empresas multinacionales y que determinarán su comportamiento. Este enfoque señala que la dinámica descrita puede devenir en una competencia entre gobiernos por atraer inversiones extranjeras.¹³³ Del postulado anterior, puede entenderse que en aras de captar los capitales extranjeros, los Estados que posean dicho interés tratarán de incidir en los factores antes indicados, con el objeto de captar la mayor cantidad de capitales.

Más allá de lo anterior, otro aspecto que se puede concluir de lo expuesto en el presente apartado, es el hecho que los incentivos fiscales, pese a que tienen cierta influencia en las posibilidades de un Estado por captar el posicionamiento de inversiones internacionales, no son el único factor que incide en este ámbito.

¹³³*Ibíd.* Pág. 16.

Sin embargo, ese es un tema que se desarrollará con más profundidad posteriormente.

4.1.5 Información Estadística

El presente capítulo ha mostrado los factores económicos y de mercado, que influyen de alguna manera la decisión de entidades transnacionales respecto a donde invertir su capital, la importancia que dichas inversiones tienen en un país como Guatemala y la necesidad de generar en la Nación un entorno de competitividad a nivel internacional, con el objeto de captar y promover las inversiones internacionales y locales, logrando así empleo, crecimiento económico y desarrollo para la población y el Estado. Todo lo anterior se llevó a cabo indicando la relación que cada uno de los mencionados aspectos guarda con la implementación de incentivos fiscales y políticas tributarias en determinado Estado. En ese orden de ideas, el presente apartado pretende exponer estadísticamente, datos que evidencien la competitividad real de Guatemala a nivel internacional, de modo que se genere un juicio crítico sobre la conveniencia promover medidas como los incentivos fiscales en aras de mejorar la situación actual del país en términos de competitividad y captación de capitales.

a. Competitividad de Guatemala en el mundo

- Competitividad Global

A continuación se presenta una estadística elaborada por el Foro Económico Mundial respecto al posicionamiento de Guatemala en los años recientes a nivel de competitividad en materia económica y falcidades para promover las inversiones internacionales en el terriotirio nacional.

Índice de Competitividad Global						
Año de evaluación	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
Ranking Guatemala	84	83	86	78	78	78
Países Evaluados	142	144	148	144	140	138

134

- Análisis:

En relación al tema del nivel de competitividad que Guatemala tiene como país en relación al resto de economías del planeta, el cuadro anterior permite identificar, dentro de los años recientes, como es percibido a nivel inernacional el entorno brindado por Guatemala para la realización de negocios y la promoción de inversiones.

En este orden de ideas, en una muestra de países que oscila entre los ciento cuarenta y los ciento cuarenta y ocho países analizados, Guatemala mantiene una posición media entre el puesto ochenta y cuatro y el setenta y ocho en el último año sensado. Lo anterior significa que Guatemala se encuentra en la segunda mitad de países con condiciones para promover las inversiones. Esto quiere decir que en relación al resto del mundo, en términos generales Guatemala es un país

¹³⁴ FUNDESA. Fundación económica para el desarrollo. Competitividad global. Disponible en <http://www.fundesa.org.gt/indices-internacionales/competitividad-global>. Consultado el 10 de abril del 2017.

poco competitivo. Superior a mas de setenta países, pero inferior a más de la mitad de los competidores.

De lo anterior puede concluirse la necesidad de promover medidas o políticas que faciliten y vuelvan atractivas las inversiones dentro del Estado guatemalteco. En aras de lograr lo que se plantea, Guatemala podría abarcar medidas tales como los incentivos fiscales antes mencionados, entre varias políticas y proyectos que coordinados podrían incidir en mejorar el índice de competitividad a nivel internacional.

- Competitividad según el Doing Business

Con el objeto de presentar varias perspectivas de la competitividad de Guatemala frente al resto de la comunidad internacional, se presenta también el índice de *Doing Business*, el cual es una herramienta elaborada por el Banco Mundial con la intención de ser utilizado para evaluar y comparar la facilidad o dificultad de hacer negocios en 189 países.

Doing Business						
Año de evaluación	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ranking Guatemala	98	93	79	73	81	88
Países Evaluados	183	185	180	189	189	190

135

- Análisis:

El cuadro anterior sintetiza las posiciones que en los años recientes, Guatemala ha obtenido en el índice de competitividad según el *Doing Business*, del banco mundial. Dicha información hace ver que en los años recientes el Estado guatemalteco ha mejorado levemente su posicionamiento dentro de dicho ranking, con un leve descenso en los últimos dos años.

Más allá de lo anterior, vale la pena resaltar que de forma similar al Índice de Copetitividad Global, Guatemala ocupa puestos medios dentro del total de países evaluados, lo que permite concluir que, independientemente de que tipo de medidas deban tomarse, es imperativo pensar en ejecutar acciones a nivel nacional para mejorar el ambiente de negocios en el país y atraer así más y mejores inversiones que repercutan en desarrollo y empleos para la población.

¹³⁵ *Loc.cit.*

- Competitividad Regional

Para una mejor comprensión del tema de estudio es necesario acotar los datos estadísticos de la publicación del banco mundial del 2017, en la que se indican las posiciones del resto de países de la región centroamericana. Lo anterior, puesto que los países en mención representan a los competidores directos con los que Guatemala debe liderar para captar las inversiones de capitales internacionales.

Según la referida publicación, el resto de países que son medidos dentro de dicho foro y que se encuentran dentro de la región que geográficamente compite con Guatemala por la captación de capitales e inversionistas son:

Ranking de Competitividad del Doing Business (Banco mundial 2017)	
País	Posición
México	47
Costa Rica	62
Panamá	70
Guatemala	88
El Salvador	95
Honduras	105
Belize	112

136

- Análisis:

La referida información permite evidenciar que Guatemala se encuentra en el medio, con la posición ochenta y ocho, a más de cuarenta posiciones de México y a más de veinte de Costa Rica. Lo anterior deja en claro que Guatemala, como

¹³⁶ The world bank. The world bank group. Ease of doing business in Guatemala. Estados Unidos de Norte América. 2017. Disponible en <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/guatemala>. Consultado el 01 de junio del 2018.

país, posee condiciones menos favorables para atraer y promover la inversión dentro de su territorio que países que se encuentran en la misma región geográfica y poseen características similares.

Esto quiere decir que existe una necesidad real de desarrollar proyectos a nivel local, que le permitan a Guatemala mejorar las condiciones que ofrece para la captación de inversiones, puesto que de otro modo, seguirá perdiendo oportunidades de inversión contra sus similares de la región que actualmente poseen un mejor clima de inversión. Lo anterior claro, reconociendo que el tratamiento de las políticas tributarias no son la única, ni la mas importante de las acciones que podrían llevarse a cabo para mejorar la percepción de Guatemala a nivel competitivo, entendiendo que factores como la infraestructura, seguridad jurídica y educación de la población, tienen especial importancia en éste ámbito.

- *Contact centers* y exportaciones

Partiendo del entendido de que promover un ambiente competitivo y favorable para las inversiones puede ser beneficioso para el Estado y su población. Es necesario mostrar estadísticamente el comportamiento del sector de la economía objeto de la presente investigación que fue incluido en el Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, siendo beneficiado con las exenciones fiscales desarrolladas en el capítulo anterior.

Este análisis se realiza con el objeto de evidenciar si se benefició a un sector que tiene un impacto positivo en la economía del país y pese al gasto tributario, igual impacta positivamente la economía guatemalteca, o si se benefició a un sector que crece sin traer ningún beneficio adicional para la economía nacional ni el Estado, estableciendo un beneficio continuo con los principios constitucionales en materia tributaria.

De conformidad con lo anterior, a continuación se presentan los siguientes datos:

- Exportaciones e importaciones nacionales

Exportaciones e Importaciones Guatemala 2010 – 2014					
(cifras en millones de dólares)					
Año	2010	2011	2012	2013	2014
Exportaciones	8,462	10,400	9,978	10,024	10,803
Importaciones	13,838	16,612	16,994	17,517	18,281

137

- Análisis:

La estadística anterior elaborada por Agexport, muestra las exportaciones, importaciones y la diferencia entre ambas en Guatemala, del dos mil diez al dos mil catorce. **En particular, se resalta el dato del total de exportaciones, en**

¹³⁷Agexport Guatemala. Agexport. Estadísticas de exportación. Guatemala. 2017. Disponible en <http://export.com.gt/estadisticas-de-exportacion/>. Consultado el 01 de junio del 2018.

dólares, realizadas en dos mil trece. El total de exportaciones en ese año fue de US\$10,024,000.00.

Dicha información es relevante, puesto que como se indicará en la siguiente gráfica, permite hacer una relación entre el total de exportaciones de ese año y las exportaciones realizadas por la industria de los *Contact centers* en el mismo periodo.

- Exportaciones de los Contact Centers

Tal y como se indicó en el apartado anterior, la importancia de exponer las exportaciones totales que Guatemala realizó en determinado momento, recae en la comparación que puede hacerse con el total de exportaciones realizadas por los Contact Centers en el mismo periodo, de modo que se pueda establecer el tamaño de dicha industria en la economía Guatemalteca.

En ese orden de ideas se presenta la siguiente información:

Industria BPO en Cifras	
Ingresos Totales	US\$650,000,000.00
Crecimiento (2009 – 2013)	300%
Empleos Totales (2013)	35,000 agentes/ 20,435 bilingües
Inversión Extranjera Directa (2006 – 2013)	US\$104.8 millones
Exportaciones (2013)	US\$552.5 millones

138

¹³⁸ Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. Guatemala. 2014. Disponible en <http://www.investinguatemala.org/es/areas-de-inversion/bpo>. Consultado el 01 de junio del 2018.

- Análisis:

Según los datos publicados por Invest in Guatemala¹³⁹, entidad nacional dedicada a la promoción de Guatemala como destino para inversiones internacionales, en el año dos mil trece, los ingresos totales que tuvo la industria de los *Contact centers* en Guatemala ascendió a US\$650,000,000.00. Del dato anterior, solo en concepto de exportaciones el monto alcanzó los US\$552,500,000.00. Lo que significa que además de las exportaciones realizadas, se prestaron servicios a nivel local por US\$97.5 millones.

Ahora bien, al analizar comparativamente las exportaciones totales de Guatemala en el año dos mil trece (según el cuadro de datos presentado en el apartado anterior), US\$10,024,000.00, con el total de exportaciones realizadas por los *Contact centers* en el mismo periodo, US\$552,500,000.00, se puede establecer que las exportaciones realizadas por la industria de los *Contact centers*, en el año dos mil trece, representaron el cinco punto cincuenta y uno por ciento (5.51%) del total de exportaciones de Guatemala.

Adicionalmente de los datos en concepto de exportaciones, Invest Guatemala identifica el total de Inversión extranjera directa generada por los *Contact Centers* en dos mil trece, en un total de US\$104,800,000.00, de modo que solo en ese año, para poder operar en Guatemala, este sector de la economía invirtió en infraestructura e insumos más de US\$100,000,000.00.

De la información publicada por Invest in Guatemala, también puede resaltarse el crecimiento del sector de *contact centers* que para el dos mil trece había alcanzado ya el 300%. El dato anterior puede ser uno de los factores que influyeran en la decisión de beneficiar a esta actividad económica con incentivos fiscales. Esto, tomando en consideración el buen desempeño que habían logrado alcanzar sin ellos y el potencial que significaría volverlos beneficiarios de ventajas competitivas como las establecidas en el Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

¹³⁹Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. About Invest in Guatemala. Guatemala. 2014. Disponible en <http://www.investinguatemala.org/en/content/about-invest-guatemala> Consultado el 01 de junio del 2018.

4.2 Incentivos fiscales y su relación con el empleo

4.2.1 Clases de empleo

Uno de los objetivos trazados dentro de la presente investigación, fue determinar la influencia que los incentivos fiscales poseen en el tema de la generación y mantenimiento de empleos en Guatemala. Sin embargo, para poder desarrollar el referido aspecto, primero es necesario comprender lo que se entiende por empleo y las diferencias que existen entre el empleo formal y trabajo informal. Lo anterior, puesto que dicha información sintetiza los pre saberes que son necesarios para un mejor análisis y entendimiento de la relación que los incentivos fiscales guardan con la generación de puestos de trabajo formales.

a. Contrato de trabajo

Se toma como referencia la definición dada por el Código de Trabajo en su artículo 18, el cual literalmente establece que “*Contrato individual de trabajo, sea cual fuere su denominación, es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última.*”¹⁴⁰ Es claro que la definición anterior hace referencia a una relación bilateral donde un sujeto se compromete a prestar sus servicios y/o conocimiento a otro, a cambio de una contraprestación dineraria.

La definición anterior tiene relevancia en el presente apartado, en el sentido que marca los parámetros básicos de la legislación guatemalteca en relación al tema de la contratación, que como se explicará en los apartados siguientes, puede darse formal o informalmente.

¹⁴⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1441. Código de Trabajo. Art. 18.

b. Trabajo formal

Según lo estipula la Licenciada Amarilis Portillo Morán, en la economía formal es posible encontrar a toda aquella empresa que cuenta con un registro de legalidad y autorización para ejercer sus diferentes actividades económicas, desarrollándolas al margen de lo estipulado en ley.¹⁴¹

De modo que puede entenderse que dentro del mercado formal laboral, es posible hallar a las empresas que cumplen con la legislación vigente para poder operar en el país donde desempeñan su actividad económica. Seguridad social, salarios de ley y superiores, vacaciones y prestaciones, son temas que la contratación formal contempla, en tanto las empresas que operan dentro de esta modalidad están obligadas a rendir cuentas al Estado.

En este sentido, y para los efectos de esta investigación, es pertinente mencionar que los *contact centers* que operan en Guatemala, dado el tamaño de sus operaciones, se han vuelto objeto de constante fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Ministerio de Trabajo y el Ministerio de Economía. Lo anterior, puesto que para poder disfrutar de los beneficios que la Ley Emergente para la Conservación del Empleo les otorga, éstos están obligados a rendir cuentas a las instituciones antes mencionadas (aspecto que se desarrolló en el capítulo tres de esta investigación).

c. Trabajo informal

Según la Licenciada María José Schaeffer, el trabajo informal es aquel donde la productividad es baja, debido a que la mano de obra es no calificada, ya que el nivel de escolaridad de los trabajadores es bajo. En esta forma de trabajo, los empleados no poseen un contrato formal, las empresas son pequeñas con cinco o

¹⁴¹ Portillo Moran, Amarilis. *Acceso de la mujer al mercado laboral formal en el municipio de Guastatoya, El Progreso*. Guatemala. 2012. Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. Pág. 14.

menos empleados y los trabajadores no poseen prestaciones, ni seguro social; es decir que carecen de protección laboral.¹⁴²

Del enunciado anterior, puede concluirse que existen marcadas desventajas y limitantes para los trabajadores que prestan sus servicios o tiempo dentro del sector informal de la economía. Lo anterior puesto que los empleadores del sector informal, al operar al margen de la legislación laboral, por voluntad propia o por el pequeño tamaño de la actividad económica que desempeñan, en la mayoría de los casos no conceden a sus colaboradores ventajas como acceso a la seguridad social, vacaciones, bonificaciones, salarios y horarios que cumplan con los mínimos legales.

Al respecto del trabajo informal, la referida Licenciada Schaeffer hace una importante diferenciación en cuanto a las dos clases de trabajo informal que pueden darse. En este sentido, explica la definición de informalidad relacionada con el acceso a seguridad social, tomando en cuenta a los trabajadores independientes y asalariados. La diferenciación anterior surge al tomar en cuenta que los trabajadores independientes escogieron voluntariamente sus empleos y no buscan activamente formalizarse, mientras que los asalariados informales ocupan esos empleos porque no encontraron un trabajo en el sector formal y preferirían cambiar de ocupación.¹⁴³

Tal diferenciación tiene relevancia dentro de la presente investigación, puesto que evidencia un sector de la población económicamente activa que posee conocimiento y habilidades técnicas limitadas, de modo que se ven obligados a incorporarse en el sector informal de la economía. Lo anterior bajo el entendido que tal incursión en el mercado informal, lo hacen como trabajadores que prestan sus servicios a cambio de un salario inferior al salario mínimo y no como comerciantes, emprendedores o profesionales independientes, que en ocasiones optan por no formalizar su negocio, pero que igual generan cuantiosos ingresos como resultado de su actividad económica.

¹⁴²Schaeffer Cabrera, María José. *Determinantes de la economía informal en Guatemala*. Guatemala. 2008. Facultad de ciencias económicas de la universidad Rafael Landívar. Pág. 5.

¹⁴³*Loc.cit.*

Según lo establecido en el párrafo anterior, es posible evidenciar la necesidad de contar con sectores de la economía formal, que posean el tamaño suficiente para emplear formalmente a este gran número de personas que en la actualidad ven sus oportunidades limitadas por ausencia de ofertas de empleo que no requieran de conocimientos especializados en determinadas materias. Por ello cobra sentido la idea de beneficiar fiscalmente a las actividades económicas que han demostrado su capacidad de emplear personas en gran número de manera formal, ofreciéndoles prestaciones y garantías que les permiten mejorar su nivel de vida. Lo anterior, con el objeto de que a través de los beneficios ofrecidos a estas empresas transnacionales, opten por mantener e inclusive ampliar sus operaciones en el país anfitrión, en este caso Guatemala.

4.2.2 *Contact Centers* y empleo formal

Como se indicó previamente, el objetivo del presente capítulo es el de exponer la relación que existe entre la generación de empleos y la industria de los *contact centers*, de modo que posteriormente, se pueda llegar a una conclusión fundamentada acerca de si es o no apropiado beneficiar a dicho sector con imposiciones tributarias diferentes de las que afectan al resto de agentes económicos en Guatemala.

De conformidad con lo anterior, a continuación se presentan algunos datos estadísticos que permitirán al lector entender mejor el panorama laboral de Guatemala y como la industria de los *contact centers* incide en él.

a. Empleo formal e informal

Población ocupada por sector económico				
Sector Económico	Total nacional	Urbano metropolitano	Resto urbano	Rural nacional
Empleos formales	25.5%	52.4%	24.8%	15.5%
Empleos Informales	74.5%	47.8%	75.2%	84.5%

144

- Análisis:

Según la encuesta nacional de empleo realizada en el 2012, a nivel nacional, tres cuartas partes de la población ocupada se encontraban laborando dentro de la economía informal. Del dato anterior, en la Ciudad de Guatemala casi el 50% de la población ocupada laboraba en la economía informal.

Como se mencionó anteriormente, existen marcadas diferencias en cuanto al tipo de condiciones y oportunidades de crecimiento que puede experimentar un trabajador asalariado que trabaja en el sector formal y uno que lo hace en la economía informal. De modo que como es posible suponer, que es necesario que el Estado emprenda acciones que aumenten los porcentajes de empleo formal a nivel nacional. Lo anterior, puesto que ello significaría una mejora en la calidad de vida de los trabajadores que acceden a este tipo de oportunidades.

¹⁴⁴ Instituto Nacional de Estadística. Instituto Nacional de Estadística. Caracterización estadística República de Guatemala 2012. Guatemala. 2012. Disponible en <http://www.ine.gob.gt/sistema/uploads/2014/02/26/5eTCcFIHErmaNVeUmm3iabXHaKgXtw0C.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.

b. Empleos generados por los *contact centers*

Industria BPO en cifras	
Empleos totales (2013)	35,000 agentes / 20,435 bilingües
Principales servicios	Servicio al cliente, finanzas y contabilidad, adquisiciones y logística, administración de recursos humanos
Principales empresas	[24]7, Capgemini, EGS, Genpact, Telus, Atento, Allied Global, ACS, Xerox, Serco, Digitex

145

- Análisis:

Según las cifras publicadas por Invest in Guatemala, en el año 2013 los empleos formales directos generados por la industria de *contact centers* ascendió a los **treinta y cinco mil puestos de trabajo**, de los cuales más de veinte mil eran bilingües. Más allá de lo anterior, la información publicada también muestra la diversidad de ofertas de trabajo existentes dentro de su demanda laboral. Esto, puesto que las principales actividades que realizaban los *contact centers* tenían que ver con el servicio al cliente, finanzas, contabilidad, adquisiciones, logística, administración y recursos humanos. El dato anterior, en términos de empleo, quiere decir una demanda laboral variada con ofertas de trabajo para diferentes tipos de profesionales, técnicos y personas poco especializadas para que se sumen al mercado laboral formal y puedan desarrollarse dentro de él.

Abonado al dato anterior, **según el informe del empleador del Ministerio de Trabajo, la cantidad de empresas reportadas en Guatemala, en el año 2013, fue de 10,192, con una cantidad de 739,489 empleos formales generados.**¹⁴⁶

¹⁴⁵Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. *óp.cit*

¹⁴⁶Ministerio de trabajo y previsión social. Dirección de estadística. Informe del empleador 2013. Guatemala. 2014. Disponible en

Al analizar el dato anterior se pueden concluir dos puntos. El primero, que en promedio, una empresa formal en Guatemala generaba 72 empleos formales, en el 2013. Y el segundo punto, que los *contact centers* superan ese promedio abismalmente, generando en promedio, 3,182 empleos formales por cada *contact center*. Lo anterior tomando como referencia los 11 *contact centers* usados como muestra por Invest in Guatemala para la publicación de los 35,000 empleos generados en el 2013. De tal cuenta que, beneficiar a este sector de la economía con medidas como beneficios fiscales, que costarían al Estado cierto gasto tributario y la posible distorsión de económica derivada de los privilegios otorgados, parece estar fundamentado en que tales medidas podrían permitirle a un sector beneficioso para la economía nacional y la generación de empleo, seguir creciendo de la misma forma y en mayor medida de como lo ha venido haciendo hasta la fecha.

No obstante lo anterior, es pertinente tomar en cuenta que el otorgamiento de beneficios fiscales a determinados agentes económicos, puede generar una distorsión en la economía nacional y regional.

Lo anterior, partiendo del entendido de que una distorsión económica es “Una deformación causada por la incorrecta asignación y/o distribución de recursos, que se refleja en un desajuste en los precios líderes de la economía, obstaculizando con ello el desenvolvimiento correcto de las actividades económicas tanto en la producción como en la acumulación, financiamiento y transacciones con el resto del mundo.”¹⁴⁷ Dicha definición se ajusta a la situación que acontece en un Estado como Guatemala, cuando éste, independientemente de los motivos, otorga privilegios tributarios a determinadas actividades económicas por sobre las demás.

Esto ocurre, puesto que se genera cierta ventaja entre la entidad beneficiaria de tales medidas y sus competidores de mercado. Lo anterior tendrá como consecuencia una natural afectación del comportamiento del mercado, puesto que

http://www.mintrabajo.gob.gt/images/organizacion/Estadistica/Boletines/Boletin_Estadistico_2013_Resultados_Informe_del_Empleador.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁴⁷ Enciclopedia Jurídica Online. Derecho. Biblioteca Legal Online. Distorsión de la economía. España. 2017. Disponible en <http://leyderecho.org/distorsion-economica/> Consultado el 01 de junio del 2018.

derivado del beneficio otorgado, la entidad beneficiaria podrá ofrecer mejores precios que la competencia en su producto o servicio final, atrayendo así a los consumidores de forma artificial, puesto que su atractivo provino de un beneficio dado por el Estado y no de estrategias que en realidad signifiquen una mayor competitividad y reducción de costos.

Ahora bien, la distorsión antes explicada también sucede a nivel de la economía regional (centroamericana), en virtud de que no todos los Estados competidores de la captación de inversiones, manejan las mismas políticas y condiciones, de modo que existe una distorsión artificial del mercado, con ventajas competitivas ocasionadas por los incentivos fiscales otorgados por uno de los Estados, en este caso, Guatemala.

Finalmente, lo negativo de este asunto, es que si dicha práctica (de otorgar incentivos fiscales como mecanismo de atracción de capitales) es reproducida por los demás Estados de la región que compiten por atraer inversiones, se genera la posibilidad de entrar en un ciclo sin fin, en donde para captar inversiones la opción de los Estados competidores es seguir erosionando su base tributaria en lugar de considerar mejorar su infraestructura o invertir en otros aspectos que también los podrían hacer más atractivos frente a la competencia.

c. Salario promedio dentro de un *contact center*

Sueldos promedio para los trabajadores de los Contact Center	
País	Sueldo promedio mensual en dólares de los Estados Unidos de Norte América
San José, Costa Rica	\$800.00 \$1,200.00
Ciudad de México, México	\$700.00 - \$1,200.00
Bogota, Colombia	\$600.00 - \$900.00
El Salvador	\$550.00 \$700.00
Ciudad de Guatemala, Guatemala	\$500.00 - \$700.00

148

- Análisis:

El cuadro anterior presenta el promedio de salarios, en dólares, pagados en Centroamérica por la industria de los *contact centers*, en el año 2013. Dicha información permite evidenciar que en promedio en Guatemala, era posible percibir entre US\$500.00 y US\$700.00. Montos que ascienden a Q3,950.00 y Q5,530.00, aplicando el tipo de cambio establecido por el Banco de Guatemala al uno de enero del dos mil trece (Q7.90 x US\$1.00).¹⁴⁹ Los montos anteriores ya superaban en ese entonces al salario mínimo vigente Guatemalteco en el dos mil trece, que ascendía a Q2,421.75¹⁵⁰ para actividades agrícolas y no agrícolas y Q2,246.25¹⁵¹ para actividades exportadoras y de maquila. Y aún en el 2017, los salarios pagados por los *contact centers* cuatro años atrás siguen siendo

¹⁴⁸Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. *óp.cit*

¹⁴⁹ Banco de Guatemala. Banco de Guatemala. Tipo de cambio histórico. Guatemala. 2013. Disponible en <http://www.banguat.gob.gt/cambio/historico.asp?ktipo=3&kdia=01&kmes=01&kanio=2013&submit1=Consultar>. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁵⁰Ministerio de trabajo y previsión social. Departamento de política nacional de empleo digno. Salario mínimo 2013. Guatemala. 2013. Disponible en <http://www.mintrabajo.gob.gt/index.php/salariominimo.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁵¹ *Loc.cit.*

superiores al salario mínimo vigente de Q2,893.21¹⁵² para actividades agrícolas y/o no agrícolas y Q2,667.52¹⁵³ para actividad exportadora y de maquila. Los montos anteriores bajo el entendido que ya incluyen la bonificación incentivo y que en la actualidad, con el objeto de mantenerse competitivos, los salarios de los *contact centers* también han aumentado proporcionalmente.

Establecidos los puntos anteriores, queda en claro que los *contact centers* representan una industria capaz de generar empleos con salarios iguales y superiores a los establecidos dentro de los mínimos legales, de modo que influyen en la posibilidad de que las personas que allí laboran mejoren su condición socioeconómica y la de su familia. En este orden de ideas, se presenta como lógica la opción a través de la cual, en aras de mantener los beneficios generados por este sector antes mencionado, se diseñen políticas que faciliten el crecimiento y la inversión y le permitan a dicha industria disminuir costos de operación para seguir optando por invertir en Guatemala. Entre esas políticas, ha resaltado la inclusión de la industria de los *Contact Centers* en el Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, donde se enlista una serie de beneficios fiscales que pretenden reducir los costos de operaciones de las empresas beneficiarias, a través de exenciones aplicadas a determinadas actividades gravadas por impuestos. (Las exenciones anteriores, las condiciones para poder aplicar a ellas y las entidades beneficiarias por las mismas, han sido desarrolladas en el capítulo tres de la presente investigación)

¹⁵² *Loc.cit.*

¹⁵³ *Loc.cit.*

4.2.3 Permanencia de industria, permanencia de empleos formales

a. Ventajas a considerar

Al pensar en las ventajas que para Guatemala representa la existencia de una industria como la de los *contact centers*, es oportuno mencionar algunos de elementos que le dan a Guatemala una ventaja competitiva natural y que debe de tomarse en cuenta que tales ventajas no necesariamente pueden aplicarse a otro tipo de industria en caso la de los *contact centers* se fuera, en este orden de ideas y según lo establece Astrid de la Cruz de Agexport, Guatemala tiene la ventaja de contar con un mercado de infraestructura y telefonía en expansión. El país es atractivo según *World Economic Forum* para invertir en tecnología, además es considerado el mercado near shore más grande de la región. Actualmente aproximadamente se cuenta con 20 *contact centers* que sirven a cuentas internacionales y 55 *call centers in-house* que gestionan los servicios de su propia empresa. Actualmente, se prestan servicios en Latinoamérica, Estados Unidos y España. Los idiomas más importantes son el inglés y español. Aunque se están atendiendo cuentas en idioma portugués, francés y alemán.¹⁵⁴

De la información anterior puede evidenciarse que en la actualidad, Guatemala posee condiciones favorables en múltiples sentidos para desarrollar este tipo de industria. Aspectos tecnológicos, geográficos y lingüísticos deben de considerarse en el supuesto que por ampliar las cargas fiscales prematuramente, este sector abandonase el territorio nacional. Esto, puesto que las mismas ventajas no pueden ser utilizadas de la misma forma para captar otro tipo de inversión.

b. Análisis final

Habiendo presentado la información estadística relacionada con los indicadores de empleo a nivel nacional y la capacidad de contratación de los *contact centers* en Guatemala, es posible relacionar la información presentada con las políticas de

¹⁵⁴Agexport Guatemala. De la Cruz, Astrid. Servicios de *contact center* en Guatemala. Disponible en <http://export.com.gt/sectores/comision-de-contact-center-bpo/>. Consultado el 01 de junio del 2018.

incentivos fiscales como el Decreto 19-2016, Ley emergente para la conservación del empleo, a través del cual se benefició a este sector de la economía.

Como se pudo observar, el impacto que posee la industria de los *contact centers* en la generación de empleos formales es significativa, evidenciando que solo ese sector generó aproximadamente el 4.7% del total de empleos formales existentes en el año 2013. Y dado que los salarios de las personas que laboran para estas empresas supera a los mínimos establecidos en ley por más de dos mil quetzales, es posible afirmar que la presencia y el crecimiento de esta industria en Guatemala representa una oportunidad de desarrollo económico y superación para la población guatemalteca.

En este orden de ideas, es oportuno preguntarse si vale la pena sacrificar los beneficios a nivel de empleo, algunos salarios superiores a los mínimos y otras condiciones favorables para el crecimiento profesional del trabajador que allí labora, para recuperar el gasto tributario que el Estado de Guatemala tiene que absorber como consecuencia de los incentivos dados a esta industria. Al realizar tal consideración, es necesario tomar en cuenta que como se indicó anteriormente, la industria de los *contact centers* se posiciona en países diferentes a los del origen del capital, puesto que ésta decisión les permite operar con menores costos, de manera que pueden volverse más eficientes y sobrevivir en el mercado. Abonado a esto, se debe recordar que en la actualidad, y como también se indicó previamente, Guatemala compite con otras economías de la región por la captación de este tipo de capitales, de modo que cada decisión que tome que pueda afectar a los inversores, puede ser una justificación para trasladar sus operaciones a uno de los países vecinos que también buscan estos capitales.

Finalmente, debe el lector preguntarse si el Estado que percibirá los ingresos tributarios, en el caso se retire los beneficios fiscales, hará un uso más adecuado de los mismos que la distribución en salarios y comercio que se pudo haber generado beneficiando a una entidad que había demostrado las ventajas para el trabajador antes mencionadas.

4.3 Incentivos fiscales y su relación con la tributación

4.3.1 Aspectos negativos de los incentivos fiscales

Tomando en cuenta que la presente investigación se presenta como un proyecto que pretende evidenciar, de manera objetiva, la influencia que los incentivos fiscales pueden tener en la economía de una Nación, la generación de empleo y la recaudación de tributos, es pertinente incluir un apartado que exponga las desventajas que podrían perjudicar al Estado o la población donde las referidas prácticas se llevarán a cabo.

En este orden de ideas, se le presenta al lector las siguientes desventajas:

a. Competencia de incentivos fiscales

Dicha competencia por atracción de capitales extranjeros puede resultar en juegos de suma negativa si la competencia de las economías por la captura de inversión se basa únicamente en la concesión de incentivos y la desregularización, puesto que atraerá inversiones de menor calidad que si se compite con la mejora de otros factores más fundamentales tales como la mejora en el nivel y calidad de la Infraestructura y el Capital Humano.¹⁵⁵

En otras palabras, el afán por captar inversiones de capitales exteriores puede encaminar a los Estados a ceder demasiado y desregularizar el comercio en una medida que podría llegar a perjudicar sus fines y crear inequidades.

Así mismo, es necesario resaltar la importancia de dirigir recursos estatales a la inversión en áreas que le permitan a todas las ramas de la economía desarrollarse de mejor manera, de tal forma que los agentes económicos que participan en la economía de un Estado ahorren costos en temas relacionados con seguridad y transporte (entre otros), gracias a que el Estado anfitrión se ha encargado previamente de estos aspectos. De suceder lo anterior, los agentes económicos que participan en la economía de una nación pueden absorber el costo que representan los impuestos para la comercialización de sus productos o servicios,

¹⁵⁵Ramirez Hunter, Víctor Hugo. *óp.cit.* Pág. 16.

en virtud de que ya se encuentran ahorrando costos en otras áreas, gracias a la inversión pública realizada por el Estado anfitrión, que fue posible gracias a la inversión de los referidos impuestos.

b. Poca relevancia de los incentivos fiscales

Los incentivos tributarios juegan generalmente un papel secundario a otros determinantes más fundamentales (específicamente, a los relacionados con características de la economía receptora: por ejemplo, el tamaño de mercado, el acceso a materias primas y la disponibilidad de mano de obra calificada). Únicamente cuando la inversión en un país resulta atractiva a partir de los valores de los determinantes anteriores es que se evalúan las tasas impositivas y otros incentivos. Por tanto, se reconoce generalmente que los incentivos a la inversión tienen únicamente una importancia moderada en la atracción de capitales extranjeros.¹⁵⁶

Según el postulado anterior, aunque si pueden incidir de forma positiva en la captación de capitales extranjeros, los incentivos fiscales no son el único ni el más importante de los factores que se consideran para determinar la ubicación del posicionamiento de la inversión.

En este orden de ideas, se evidencian temas específicos, además de los incentivos fiscales, que fortalecen la imagen de un Estado como destino de inversiones internacionales.

En este sentido, el tamaño del mercado, que representa la cantidad de potenciales consumidores del producto o servicio que la entidad transnacional ofrece, representa un factor elemental que la empresa inversora debe considerar al posicionar sus operaciones en una nación extranjera. Lo anterior, puesto que si uno de sus objetivos es poder producir sus productos cerca del nuevo mercado al que pretenden llegar, de modo que puedan ahorrar costos de transporte y flete, poco les serviría ahorrar algunos costos más si de todas formas los potenciales

¹⁵⁶*Ibíd.*, Pág. 17

consumidores de la nación receptora no representan las ventas necesarias para mantener sus operaciones.

Además del tamaño del mercado, otro aspecto específico que se menciona es el acceso a las materias primas que la entidad inversora podría tener en el territorio del Estado receptor. En temas económicos, este aspecto hace referencia a la cadena de suministros que proveerán a la empresa transnacional de los materiales necesarios para producir el bien o servicio que pretende comercializar. En este sentido, tendrá mayor importancia para la empresa inversora, la posibilidad de contar con una cadena de suministro que le provea de todos los materiales necesarios para existir, que tener ventajas en el pago de impuestos de su producto final.

El último aspecto al que se hace referencia en este apartado es la mano de obra calificada, la cual representa un elemento importante a considerar por una entidad internacional al momento de expandir sus operaciones. En contraste con los incentivos fiscales antes mencionados, es oportuno indicar que pese a la reducción en costos que podría tener una empresa, como consecuencia de los mismos, su incursión en el mercado nacional está condicionada al hecho de si podrá encontrar mano de obra calificada que le permita desarrollar satisfactoriamente sus operaciones.

c. Peligro en la aplicación de incentivos fiscales

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, los incentivos fiscales como instrumento para fomentar la atracción de inversiones extranjeras son peligrosos por motivos entre los que resalta que pueden generar distorsiones en la economía, son poco transparentes, ocasionan la pérdida de ingresos fiscales, tienden a ser permanentes y presentan una aparente resolución de problemas derivados de insuficiente provisión de bienes públicos y competencia entre países.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Organización para la cooperación y el desarrollo económicos. CEPAL. La política fiscal para promover la inversión. 4 claves. Colombia. 2012. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/2.2.fuentes-esp.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.

El postulado anterior hace ver que la aplicación de ventajas tributarias a determinados agentes de la economía receptora puede ser perjudicial para la economía. Esto puesto que no todos los agentes competirán bajo las mismas condiciones y en ocasiones puede que haya más de un productor de un mismo bien o dos entidades que compitan en el mismo mercado, sin embargo, al existir los referidos incentivos, una de las entidades siempre contará con una ventaja que la otra entidad no podrá igualar. Finalmente se menciona la posibilidad de volver eterna una ventaja que debe caracterizarse por ser temporal.

Más allá de lo anterior, el aspecto que podría ser el más importante de este apartado, es el hecho de que en ocasiones los incentivos fiscales son utilizados como atractivos que distraen al inversor de carencias a nivel de nación que se tienen en otras áreas que son de mayor importancia. En este sentido y como se ha mencionado en otros apartados de la presente investigación, acciones como la inversión en infraestructura (puentes y carreteras), la seguridad jurídica, la estabilidad política que puede ofrecer el país y el nivel de mano de obra al que podrían tener acceso las empresas transnacionales, son en realidad temas en los que debería de estarse trabajando para evitar tener que recurrir al gasto tributario como estrategia de atracción de capitales. Lo anterior, no solo porque dichas ventajas son, en teoría, de carácter temporal, sino porque como se ha explicado con anterioridad, son una excepción al principio de igualdad y no todos los agentes económicos pueden beneficiarse de las mismas. En otras palabras, un incentivo fiscal otorgado a determinado sector, por muy grande que sea, lo beneficiará por un tiempo y luego desaparecerá, abriendo la posibilidad de que se pierda la inversión generada si el inversor decidiera retirarse de la nación, mientras que la construcción de una carretera que conecte los diferentes puntos de producción con los puertos para la exportación o los puntos de venta, es una ventaja que beneficia a una mayor cantidad de agentes económicos por un periodo de tiempo indefinido.

d. Reducción inevitable de la base imponible

Según Juan Pablo Jiménez de CEPAL, la reducción en las bases imponibles del gravamen a los ingresos personales está dado por los gastos tributarios, que alcanzaron gran importancia en varios países de la región. Las bases imponibles de los principales tributos en América Latina sufrieron un proceso de erosión mediante el otorgamiento de exenciones impositivas y otros beneficios tributarios que eran justificados, aunque no comprobados, por la necesidad de proveer incentivos para estimular el ahorro, promover la entrada de inversión extranjera directa y estimular el desarrollo de los mercados financieros y bursátiles. El argumento era que tales beneficios alentarían el crecimiento de la economía, la reducción de los niveles de desempleo y la promoción de los sectores dinámicos de la economía.¹⁵⁸

Según lo indica Jiménez, los incentivos fiscales han sido utilizados como la excusa perfecta para desarrollar políticas que mejoren la economía, el empleo y el dinamismo de la economía, lo cual considera justificado. Sin embargo, menciona que los beneficios de los que se habló para crear esas medidas no han sido comprobados luego de la aplicación de los incentivos, trayendo como única consecuencia la erosión de la base fiscal y aumentando así el gasto tributario. Lo anterior, en tanto no se demuestre con evidencia sólida, lo contrario.

De este apartado puede concluirse entonces, que al aplicar una política tributaria que promueva incentivos fiscales a determinados sectores de la economía, resulta imperativo pensar en implementar un mecanismo que también permita medir y cuantificar los resultados a nivel de empleo, ingreso de divisas e inversión que tal estímulo ha generado. Lo anterior, con el objeto de que al finalizar el lapso por el cual se otorgó el beneficio, sea posible comparar el gasto tributario con el crecimiento económico, los empleos generados y el ingreso de divisas, de modo que se pueda calificar la efectividad real de las exenciones dadas.

¹⁵⁸Jiménez, Juan Pablo. *óp.cit.* Pág. 36.

e. Aumento de la desigualdad

Según la Licenciada Macarena Suanes. La inversión extranjera directa beneficiada y atraída por los incentivos fiscales puede tener un impacto en la desigualdad, y es que las empresas extranjeras tienden a pagar una prima salarial especialmente en el caso de los trabajadores calificados, dando lugar a un incremento de la brecha de ingresos entre trabajadores calificados y no calificados, y por consiguiente, a un aumento de la desigualdad. Según Suanes, si estas empresas extranjeras pagaran también una prima salarial elevada a los trabajadores no calificados, la inversión extranjera contribuiría a reducir la desigualdad de los ingresos mediante el incremento de los ingresos de los trabajadores de menores recursos.¹⁵⁹

De la postura de la Licenciada Suanes, puede concluirse que si los ingresos en concepto de salarios generados por una entidad transnacional, atraída por los incentivos fiscales, son dispares entre sus empleados menos calificados, esto aumentará la brecha de desigualdad entre los ingresos de la población trabajadora y sería contradictorio con uno de los fines del Estado que es buscar la igualdad para su habitantes.

Más allá de lo anterior, la Licenciada Suanes también indica que dependiendo del crecimiento por sector de la inversión extranjera directa, que en algunos sectores será beneficiada con incentivos fiscales y en otros no, puede tener un mayor crecimiento y por ende mayores ingresos y mayor movimiento de capitales en beneficio de ciertos sectores y en detrimento de otros.¹⁶⁰ De modo que en otras palabras, los incentivos fiscales que benefician a ciertos inversores internacionales pueden ocasionar un crecimiento artificial que se verá reflejado en los ingresos de las personas que laboran para ese sector y generará desigualdad en comparación con aquellas personas que no pudieron sumarse a ese sector.

¹⁵⁹Suanes, Macarena. *Inversión extranjera directa y desigualdad de los ingresos en América Latina. Un análisis sectorial*. España. Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL). 2016. Pág. 53.

¹⁶⁰*Ibíd.*, Pág. 56.

f. Poca relevancia en relación al PIB

La creación de capital fijo resultante de las entradas de IED alcanza solo un 1% del PIB

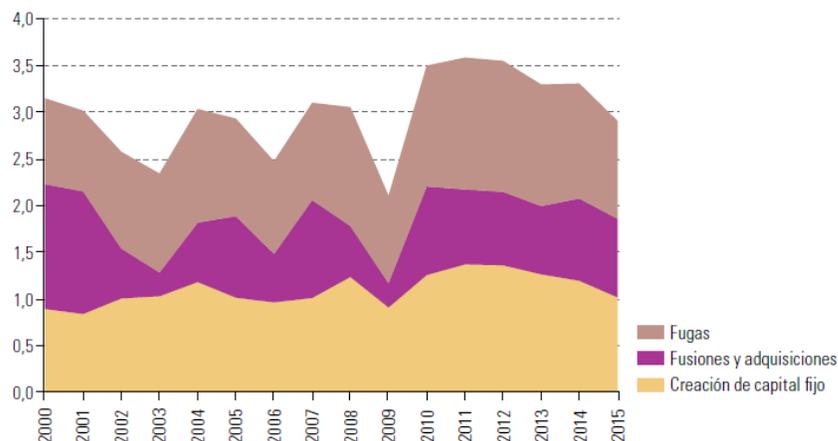


Gráfico III.2

América Latina y el Caribe: distribución estimada de la inversión extranjera directa (IED) entre creación de capital fijo, fusiones y adquisiciones, y fugas, 2000-2015 (En porcentajes del PIB)

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

161

- Análisis:

Según la CEPAL, la relevancia de la inversión extranjera directa en los países latinoamericanos es constante pero poco significativa.

Al interpretar la gráfica anterior se puede evidenciar que la creación de nuevo capital fijo en relación con el Producto Interno Bruto de cada país incluido en la muestra no es significativo, en tanto que en promedio no supera el 3% del mismo.

El dato anterior, según la CEPAL, quiere decir que la importancia que se le ha dado a la inversión extranjera directa como motor de la economía, es limitado y podría no justificar los beneficios fiscales que se otorgan a varias entidades transnacionales que operan como beneficiarias de tales medidas.

¹⁶¹ Bárcena, Alicia. *La inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe*. Chile. Comisión económica para América latina y el caribe. (CEPAL). 2016. Pág. 145

g. Contradicción de principios constitucionales

Para el desarrollo del presente apartado, es preciso volver a hacer mención de los principios que la Constitución Política de la República de Guatemala contempla en relación con el tema de pago de tributos. Lo anterior, en virtud de que es en dicho cuerpo normativo donde quedan sentadas las bases de la forma en que las cargas tributarias deben de ser implementadas, así como los principios que deben regir el actuar de los legisladores para otorgar beneficios en materia fiscal. En este orden de ideas se enlistan los siguientes principios:

1) Principio de legalidad:

Se hace mención del principio de legalidad, establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Según el citado artículo, le corresponde al Congreso de la República decretar los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como las exenciones tributarias, las deducciones y descuentos que pueden beneficiar a los contribuyentes. Todo lo anterior de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria.¹⁶²

Lo anterior es importante, puesto que más allá de atribuirle a Congreso de la República la tarea de decretar las cargas tributarias y sus exenciones, también establece en forma concreta los principios que deben orientar el actuar de los legisladores al contemplar decretar un nuevo tributo u otorgar una exención. Este aspecto es importante, puesto que con base al entendimiento de los principios antes mencionados, es que podrá determinarse si el otorgamiento de exenciones fiscales constituye una contradicción a los principios constitucionales en materia de tributos.

Según el Licenciado Donald Estuardo Ramos, “Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional,

¹⁶² Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Art. 239.

además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley.”¹⁶³

Así mismo, el referido autor resalta la importancia de la aplicación de este principio en el ordenamiento legal tributario guatemalteco, en tanto que el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado él mismo en sus primeros tres considerandos.¹⁶⁴

Finalmente, al respecto del principio de legalidad, Juan Martín Queralt y compañeros establecen como ventaja el hecho que cualquier violación a los principios tributarios contemplados en la norma suprema, la Constitución Política de la República de Guatemala, podrá dar lugar a la promoción de acciones inconstitucionalidad que busquen restablecer el principio violado por la acción del Estado o de algún particular.¹⁶⁵

2) Principio de justicia y equidad:

Según lo establece el Licenciado Donald Estuardo Ramos, “este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado, y se refiere a la justicia tributaria, es decir que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible; el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. Este principio significa que el sistema impositivo debe gravar en tal forma, que represente para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.”¹⁶⁶

Del postulado anterior, puede concluirse que todos los habitantes de la república que tengan posibilidades para contribuir, deben hacerlo. Ahora bien, la

¹⁶³ Ramos Fernández, Donald Estuardo. El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. Guatemala. 2009. Tesis de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 39.

¹⁶⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 6-91. Código Tributario. Exposición de motivos.

¹⁶⁵ Queralt, Juan Martín y otros. *óp.cit.* Pág. 52.

¹⁶⁶ Ramos Fernández, Donald Estuardo. *óp.cit.* Pág. 53.

contradicción del principio de equidad con el otorgamiento de incentivos fiscales a determinados agentes económicos recae en que los referidos incentivos son otorgados a empresas y entidades que en teoría poseen capacidad de pago de tributos, tanto así que son capaces de operar internacionalmente y posicionar su producción en un país diferente al de su nacimiento. Resulta entonces contradictorio que se le conceda un beneficio fiscal a este tipo de contribuyente y se siga gravando al contribuyente de menor tamaño, cuyas capacidades no equiparan en ningún sentido a las de las entidades internacionales antes mencionadas.

Habiendo explicado la contradicción anterior, es posible identificar que el otorgamiento arbitrario de incentivos fiscales podría contravenir también el postulado constitucional contemplado en el artículo 243, según el cual “El sistema tributario debe ser justo y equitativo”¹⁶⁷

3) Principio de igualdad:

En relación a cómo debe entenderse este principio, el tratadista Juan Martín Queralt establece que “en el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.”¹⁶⁸ De tal forma que, en otras palabras, a sujetos pasivos de la obligación tributaria con iguales capacidades contributivas, se les debe gravar con iguales obligaciones fiscales. Sin embargo, el mismo tratadista también expone que “El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino solo la desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación: es decir, la desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria, en relación con presupuestos de hecho idénticos”¹⁶⁹ En este sentido, debe entenderse que es posible hacer excepciones al principio de igualdad, pero que las mismas deben tener una debida y sólida

¹⁶⁷ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Art. 243.

¹⁶⁸ Queralt, Juan Martín y otros. *óp.cit.* Pág. 58.

¹⁶⁹ *Loc.cit.*

fundamentación que respalde tal medida, de modo que no sea vista como una acción discrecional y discriminatoria, que atenta contra el referido principio.

Ahora bien, según el referido Licenciado Ramos Fernández “Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos. Este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público. Lo anterior, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república¹⁷⁰

Luego de analizar los argumentos del Licenciado Ramos, es posible concluir que dentro del territorio de un Estado, todas las personas naturales o jurídicas deberían ser afectadas en la misma medida por las cargas fiscales que imponga el Estado. Lo anterior, en virtud de que todos agentes económicos hacen uso y se ven beneficiados en la misma medida por los servicios públicos que ofrece el Estado.

En este orden de ideas, resulta contradictorio beneficiar a determinado sector de la economía que afronta las mismas adversidades que el resto de competidores y más aún cuando pese a los beneficios otorgados, éste se seguirá beneficiando de los servicios públicos.

Previo a continuar con el siguiente apartado de la presente investigación, se hace la aclaración que los principios anteriores, constituyen solo los que a criterio del autor, se considera que podrían violentarse al otorgar incentivos fiscales arbitrariamente. Lo anterior, puesto que el resto de principios en materia tributaria, ya fueron previamente desarrollados en el capítulo primero de la presente tesis.

¹⁷⁰ Ramos Fernández, Donald Estuardo. *óp.cit.*Pág. 51.

4.3.2 Elementos ajenos a los incentivos fiscales que atraen inversión

Habiendo establecido algunas de las desventajas que los incentivos fiscales pueden traer consigo, resulta necesario preguntarse qué alternativas tiene un Estado entonces para mejorar las condiciones de vida de sus habitantes a través de la inversión y el empleo. Lo anterior en el supuesto que los incentivos fiscales fueren descartados como opción.

En este orden de ideas se presenta el siguiente cuadro de información:

A)

Detalle para Guatemala de los 12 pilares del índice global de competitividad	
Pilar	Ranking
Instituciones	110
Infraestructura	81
Estabilidad económica	57
Salud y educación primaria	107
Educación universitaria y capacitación	102
Mercado de bienes	48
Mercado laboral	99
Mercado financiero	18
Preparación tecnológica	96
Tamaño del mercado	73
Sofisticación de los negocios	49
Innovación	82

- Análisis:

El cuadro anterior, presenta una serie de factores que inciden en el nivel de competitividad que un país tiene frente al resto, según el índice de competitividad del Foro Económico mundial. Al lado de cada factor, hay un número que evidencia la posición en la que se encuentra Guatemala en ese ámbito. Esto quiere decir, al analizar esta información en su conjunto, que Guatemala es un país muy poco competitivo en casi todos los aspectos, presentándose como único factor competitivo a nivel internacional, su mercado financiero.

Lo anterior significa que hay otras áreas en las que el Estado puede invertir y enfocar los recursos de los que dispone para volver al país más competitivo y capaz de atraer inversiones internacionales.

De conformidad con la información antes presentada, es posible establecer que los incentivos fiscales pueden representar un mecanismo de atracción de capitales, pero que existe una mayor variedad de opciones que no contempla el otorgamiento de beneficios fiscales y que igual genera un beneficio para los inversionistas y la población estatal en general, mejorando la imagen de Guatemala como destino de inversiones frente al resto de países de la región y del mundo.

¹⁷¹ PRONACOM. Foro económico mundial. Evolución índice global de competitividad. Guatemala. 2017. Disponible en https://www.pronacom.gt/indices_internacionales/indice_global_de_competitividad. Consultado el 01 de junio del 2018.

B)



172

- Análisis:

El gráfico anterior publicado por el PRONACOM, muestra que Guatemala en promedio, a nivel centroamericano es relativamente competitivo, siendo inferior a Costa Rica y Panamá, pero al ser analizado junto con la tabla de posiciones del índice global de competitividad, queda en evidencia que más allá de los incentivos fiscales como herramienta para atraer las inversiones extranjeras, existe una multiplicidad de factores que pueden incidir en la decisión de una transnacional de ubicarse en un nuevo territorio o para que sus empresas locales amplíen sus operaciones y generen así mayor empleo y crecimiento económico. Dichos factores, en conjunto, determinan la competitividad real que posee un país frente a sus rivales en determinadas áreas. En este orden de ideas, aspectos como la solidez de las instituciones de gobierno, infraestructura vial dentro del país receptor, la estabilidad macroeconómica, el tamaño del mercado y la accesibilidad que se tiene al mercado financiero, son algunos de los aspectos que también son considerados para invertir. Y al analizar los referidos instrumentos, queda en claro que Guatemala no está dentro de las primeras 45 posiciones en ninguno de los aspectos antes mencionados.

¹⁷² *Loc.cit.*

Lo anterior, en otras palabras, quiere decir que más allá de pensar en los incentivos fiscales cada vez que se pretende atraer un nuevo inversor o retener a uno que ya invirtió en el país, es necesario realizar acciones que fortalezcan los demás aspectos que se mencionaron en el párrafo anterior, de modo que Guatemala se pueda convertir en un país verdaderamente competitivo, que resulte atractivo para los inversionistas internacionales por todas las ventajas que representa invertir en ella y no solo por que se otorgan exenciones fiscales que, en teoría, igual dejarán de ser un beneficio al finalizar un plazo determinado.

Abonado a lo anterior, están los postulados establecidos por el Licenciado Ramón Padilla y la Licenciada Caroline Gomez, quienes indican que los principales factores que impulsan la inversión extranjera directa son la titularidad sobre los bienes o propiedad, la ubicación o localización de la economía receptora y la internacionalización.¹⁷³

Según este postulado, la protección sobre los derechos de propiedad, la ubicación geográfica de un país y la posibilidad de incursionar en mercados nuevos, a través de posicionar su producción en el territorio del nuevo país, son los factores que realidad cobran importancia al momento de definir donde se ubicará la inversión extranjera. De modo que aspectos como las ventajas en tributación y los beneficios fiscales son factores que entran en segundo plano para tomar estas decisiones.

¹⁷³ Padilla Pérez Ramón y Caroline Gomez Nogueira. *Determinantes de la salida de IED y efectos en el país emisor. Evidencia de América Latina*. México. Comisión económica para América Latina y el Caribe. (CEPAL). 2015. Pág. 12.

4.3.3 Impacto en la recaudación fiscal

Como es bien sabido, el Estado tiene ciertas funciones que debe de cumplir por mandato constitucional. Garantizar a sus habitantes la libertad, seguridad y el desarrollo integral de las personas¹⁷⁴ son algunas de sus tareas más importantes según la Constitución vigente. Es lógico suponer entonces que para que el Estado pueda alcanzar los referidos fines, éste debe de contar con recursos necesarios para lograrlo. En este orden de ideas, la captación y el desabastecimiento de recursos al aparato estatal tendría efectos directos sobre la capacidad que éste tiene de alcanzar sus fines.

Habiendo presentado el argumento anterior, a continuación se presentan algunos de los postulados que explican el impacto que la reducción de la base imponible como consecuencia del otorgamiento de incentivos fiscales y por ende la disminución de los ingresos estatales, puede acarrear:

a. Capacidad redistributiva del Estado

Según lo expuesto en el apartado anterior, es necesario ver algunas de las funciones que el Estado puede llevar a cabo si por medio de la tributación logra la captación de recursos, en este orden de ideas el licenciado Jiménez establece que la acción del Estado puede incidir de varias maneras en los niveles de desigualdad de ingresos imperantes en una economía. En primer lugar, el establecimiento de mínimos salariales, la negociación entre trabajadores y empresas, y la regulación de los grados de concentración en los mercados de bienes y servicios, entre otras medidas, tienen consecuencias directas sobre la desigualdad del ingreso primario, como suele denominarse al ingreso que surge del mercado. En segundo término, las intervenciones públicas redefinen la distribución generada por el mercado por medio de instrumentos como los impuestos y las transferencias, mecanismos que tienen una incidencia directa en la distribución del ingreso disponible de los hogares. Finalmente, una parte muy importante de la acción redistributiva del Estado tiene lugar a través de mecanismos que pueden considerarse indirectos,

¹⁷⁴ Asamblea Nacional Constituyente de la República de Guatemala. Constitución Política de la República. Art. 2.

como el gasto público en educación y salud, que no afectan el ingreso disponible actual de los hogares, pero tienen un impacto muy relevante, diferido en el tiempo, en la medida en que promueven las capacidades humanas y facilitan la inserción futura en el mercado de trabajo.¹⁷⁵

De modo que, según la información presentada por el Licenciado Jiménez, la presencia del Estado en la economía de un país como aparato redistribuidor del ingreso concentrado, generado por la naturaleza mercado, puede incidir positivamente en la vida de los habitantes de ese Estado, en tanto supe gastos que por su cuenta habrían tenido un elevado costo, por medio del fondo común de lo recaudado en impuestos.

En relación con la presente investigación, del punto anterior debe entenderse que, un Estado que acepta disminuir el tamaño de su base imponible y aumentar su gasto tributario como consecuencia de la aplicación de incentivos fiscales, será un Estado que tendrá capacidades limitadas para beneficiar a la población a través de acciones como las mencionadas en los párrafos precedentes.

b. Gasto tributario

El concepto de gastos tributarios fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey, entonces Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Surrey remarcó que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto. Por ese motivo les llamó "gastos tributarios"¹⁷⁶

Del concepto anterior, es posible establecer que el motivo por el cual un gasto tributario tiene esa denominación, es porque para el Estado representa un monto del que no dispondrá, como si se tratara de una obligación del tesoro o un gasto, con la diferencia que dicho monto no cubrirá ninguna obligación en realidad, sino

¹⁷⁵Jiménez, Juan Pablo. *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Chile. Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL) 2015. Pág. 26.

¹⁷⁶Villela, Luis. *Gastos tributarios: Medición de erosión de la base imponible*. Brasil. CIAT. 2006. Pág. 4.

que simplemente reducirá la capacidad de pago del Estado frente al resto de sus obligaciones.

Según la CEPAL, los gastos tributarios, entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las varias herramientas de las que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar a esta variable “renuncia tributaria”, aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social.¹⁷⁷

Así mismo, de acuerdo con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, “los gastos tributarios se definen como el monto de recursos que el Estado deja de percibir por la concesión de incentivos, exenciones y/o regímenes especiales que se otorgan a las empresas nacionales o extranjeras, con el objetivo de promover y desarrollar determinadas actividades o sectores económicos, zonas o consumos, que conlleven a la dinamización de la economía nacional.”¹⁷⁸

De modo que por gasto tributario se entienden los gastos que el Estado ha tenido que incurrir para poder favorecer a determinados sectores de la economía. Se estiman como gastos puesto que el no percibirlos equivale a haberlos gastado, con la diferencia que al no percibirlos el Estado se atiene al impacto que ello puede tener sobre los habitantes del Estado y el uso que los agentes económicos beneficiarios de tal medida harán con los recursos de los que ahora disponen.

¹⁷⁷ Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL). Villela, Luiz y otros. Gastos tributarios. Reforma pendiente. Chile. Disponible en http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlareformapendiente.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁷⁸ Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA). C. López, Meraris. Incentivos fiscales y gasto tributario en el Salvador. El Salvador. Disponible en [http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/9c1f6a_behvol.8no.76\(feb2017\).pdf](http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/9c1f6a_behvol.8no.76(feb2017).pdf). Consultado el 01 de junio del 2018.

Al respecto del gasto tributario, es oportuno presentar información estadística del gasto tributario existente en algunos países de la región.

1) Guatemala:

De conformidad con el argumento de que el gasto tributario es el costo que las políticas de incentivos fiscales tiene para el Estado, a continuación se presenta el detalle del gasto tributario existente en la economía guatemalteca durante el año 2016.

- Gasto tributario en Guatemala:

Proyección del gasto tributario de los principales impuestos administrados por la SAT en 2016 (dato en millones de quetzales)			
Impuestos	GT 2016	Estructura	
		% PIB	% GT
Al comercio exterior	480.52	0.1%	3.7%
Internos	12,361.23	2.4%	96.3%
Directos	4,791.59	0.9%	37.3%
Sobre la renta	3,913.82	0.7%	30.5%
Impuesto de solidaridad	877.77	0.2%	6.8%
Indirectos	8,050.15	1.5%	62.7%
Al valor agregado	7,716.13	1.5%	60.1%
Derechos arancelarios a las importaciones	214.45	0.0%	1.7%

Al tabaco y sus productos	3.58	7%	0.028%
A la distribución de bebidas	0.41	1%	0.003%
A la distribución de cemento	3.63	7%	0.028%
A la distribución de petróleo	91.65	0.02%	0.7%
Gasto tributario total	12,841.75	2.5%	100.00%
Producto interno bruto (PIB)	522,629.20		

179

- Análisis:

El cuadro anterior es una síntesis del gasto tributario que se generó en el 2016 en las diferentes actividades económicas en Guatemala. El mismo establece que el gasto tributario total del 2016 ascendió a 12,841.75 millones de quetzales, que en relación al producto interno bruto del mismo año, equivale al 2.5%. El dato anterior pone en evidencia una cifra elevada que el Estado de Guatemala no percibió en el 2016, como consecuencia de las políticas tributarias que le permiten a algunos agentes de la economía tributar en menor medida o no tributar.

Al mismo tiempo se evidencia que el rubro más elevado en concepto de gasto tributario es el que corresponde al IVA. Lo anterior puede deberse, a la suspensión en el pago de IVA¹⁸⁰ sobre materias primas, productos semielaborados, productos

¹⁷⁹ Superintendencia de Administración Tributaria. (SAT). Superintendencia de Administración Tributaria. Estudios tributarios. Proyección del gasto tributario 2016. Guatemala. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁸⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 19-2016. Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Art. 7.

intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para la elaboración, exportación y reexportación de mercancías producidas en el país¹⁸¹, que el Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo y Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento de la Actividad Exportadora y de Maquila, otorgan a las empresas beneficiarias de tales incentivos. (tales aspectos son desarrollados a profundidad dentro del capítulo tercero de la presente investigación)

De conformidad con la información presentada, es posible establecer que el nivel de gasto tributario existente en Guatemala es elevado y que la existencia del mismo representa limitaciones al actuar del Estado, en tanto limita los recursos de los que dispone para realizar sus fines.

2) El Salvador:

Como se indicó anteriormente, para tener una idea más clara de lo que representa el gasto tributario existente en Guatemala, es oportuno presentar el gasto tributario de algunos otros países de la región. Lo anterior, con el objeto de identificar como es que países con similares condiciones económicas y sociales manejan este tema en la actualidad.

Según el Licenciado Meraris, de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, “En El Salvador se hallan cuatro leyes principales que amparan los incentivos fiscales brindados por el Estado: Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de Energías Renovables en la Generación de Electricidad, Ley de Turismo y Ley de Servicios Internacionales. Este marco legal determina en su conjunto por lo menos 15 tipos de exenciones de las que gozan las inversiones realizadas en los rubros priorizados. Sin embargo, pese a la existencia de dicha normativa, en el país no se

¹⁸¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 29-89. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Art. 12.

realiza un análisis y registro metódico de cuánto representan esos incentivos en la carga tributaria.”¹⁸²

Del dato anterior es posible concluir que al igual que Guatemala, El Salvador es una nación que ha intentado valerse de los incentivos fiscales como herramienta para captar capitales internacionales en su territorio. Sin embargo, se hace evidente que los controles para fiscalizar sus resultados son mínimos, de modo que se podría estar implementando una política que podría ser contraproducente si no se miden sus resultados.

Pese a lo anterior, el Licenciado López hace la aclaración de que en 2010 el Ministerio de Hacienda (el equivalente de la SAT en Guatemala) ha publicado un aproximado de lo que representa el gasto tributario en El Salvador. Los mencionados datos se presentan a continuación.

- Gasto tributario en El Salvador

Gasto tributario en El Salvador		
Concepto	Monto en millones de dólares	Monto como porcentaje del PIB
Gasto tributario en El Salvador (año 2010)	\$1,049	5%

183

- Análisis:

El dato anterior, al ser analizado en conjunto con los argumentos presentados con anterioridad, pone en evidencia un elevado gasto tributario ocasionado como consecuencia de las políticas de incentivos fiscales implementadas en El Salvador. El dato anterior permite cuestionar la implementación de incentivos

¹⁸² Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA). C. López, Meraris. *óp.cit.*

¹⁸³ *Loc.cit.*

fiscales, si se toma en cuenta que al no poseer un dato preciso de los empleos generados, salarios pagados y divisas ingresadas como consecuencia directa del gasto tributario, existe incertidumbre respecto a si vale la pena que el Estado renuncie a estos tributos.

Al analizar este dato en comparación con Guatemala, el caso de El Salvador puede ser visto como un ejemplo de como una política poco fiscalizada puede llegar a crecer de una manera desmedida, dificultando la toma de decisiones para los legisladores encargados de aprobar o derogar este tipo de leyes.

3) Honduras

De la misma manera que Guatemala y El Salvador, al desarrollar el apartado referente al gasto tributario de Honduras, es posible establecer, según ICEFI, que Honduras es un país que posee pocos controles en relación al gasto tributario generado por los incentivos fiscales otorgados a las diferentes empresas nacionales y extranjeras.

En dicho país, al igual que en Guatemala, la implementación de los beneficios fiscales encuentra su respaldo en la generación de empleo y atracción de capitales para inversión. Sin embargo, no existen datos precisos de la cantidad de empleos y divisas generadas a por la inversión extranjera directa que en teoría se produjo como consecuencia del otorgamiento de incentivos fiscales.

En este orden de ideas se presenta un cuadro de datos recopilados por ICEFI, en el que se puede apreciar el gasto tributario generado en 2010. La información en cuestión data de ese año, puesto que como se indicó, Honduras es un país que ha presentado poco interés a nivel de gobierno por cuantificar los resultados de este tipo de políticas fiscales.

- Gasto tributario en Honduras

Gasto tributario del ISR para promover la inversión en regímenes especiales (2010)					
Concepto	En millones de Lempiras	ISR	IAN	AST	Total
Zona industrial de procesamiento de exportación	110.27	0.03%	0.00%	0.00%	0.04%
Zona libre de comercio	2,464.88	0.45%	0.21%	0.16%	0.82%
Zonas libres turísticas	259.03	0.05%	0.02%	0.02%	0.09%
Régimen de importación temporal	461.08	0.03%	0.05%	0.07%	0.15%
Zona libre turística del Departamento de Islas de la Bahía	34.83	0.00%	0.01%	0.00%	0.01%
Totales	3,330.09	0.56%	0.29%	0.25%	1.11%

184

¹⁸⁴ Medina Bermejo, Abelardo. *La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica*. Guatemala. Serviprensa. 2016. Pág. 89.

- Análisis

Luego de realizar un análisis del cuadro anterior, es posible identificar que el gasto tributario que el Estado de Honduras tuvo que asumir en 2010 asciende al 1.11% del total de ingresos tributarios en el mismo año. El dato anterior pareciera representar un porcentaje bajo de gasto tributario, sin embargo es necesario tomar en consideración que dicho porcentaje esta hecho en relación con el total de impuestos recaudados y no con el PIB del país. Otro aspecto a tomar en consideración es que, como lo expone el licenciado Medina en su investigación de La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica, Honduras posee un Estado con poco interés por realizar estudios que expongan las cifras reales que representa el gasto tributario. De modo que el dato presentado con anterioridad podría ser mayor en realidad. Finalmente se debe resaltar que el dato anterior corresponde al año 2010, de modo que en la actualidad esa cifra podría ser mayor.

4) Nicaragua

Nicaragua es otro país que carece de cultura en la estimación del gasto tributario, lo anterior pese a que, según ICEFI, en los últimos años ha profundizado una estrategia de atracción de capitales extranjeros por medio del otorgamiento de beneficios fiscales.

El postulado anterior pone en evidencia que el Estado Nicaragüense cuenta con poca información oficial respecto al gasto tributario y el impacto que esto tiene a nivel de la eficiencia del Estado en cuanto a capacidad de pago y promoción de programas sociales y de inversión pública.

- Gasto tributario en Nicaragua

Gasto tributario en ISR (2009)		
Régimen	En millones de córdobas	% del PIB
Crédito tributario 1.5% incentivos	172.4	0.14%
Crédito fiscal sector turismo	27.5	0,02%
Zona franca	129.3	0.10%
Dividendos	981.2	0.78%
Cooperativas	32.8	0.03%
Total	1,343.2	1.07%

185

- Análisis

El cuadro de datos anterior, permite identificar que el gasto tributario total generado por Nicaragua en el año dos mil nueve ascendió a la cantidad de mil treientos cuarenta y tres millones de córdobas, lo que, en relación con el Producto Interno Bruto de dicho país, llegó a representar el uno punto siete por ciento. El dato anterior es relevante, en tanto que con esa misma cantidad de ingresos tributarios no percibidos por el Estado Nicaragüense, éste habría podido desarrollar varias obras de infraestructura por medio de la inversión pública.

5) Costa Rica

En cuanto a la experiencia de los países centroamericanos, Costa Rica se presenta como un ejemplo diferente en cuanto a la constancia en llevar un control del gasto tributario. En este país la práctica de calcular el gasto tributario se ha

¹⁸⁵ Medina Bermejo, Abelardo. *óp.cit.*. Pág. 92.

venido perfeccionando, y se da a conocer de manera pública anualmente, lo cual permite a los agentes económicos la evaluación de la trayectoria de dicho costo fiscal.

- Gasto tributario de Costa Rica

Gasto tributario en ISR producto del otorgamiento de incentivos a la inversión						
Categoría	2014	En porcentajes del PIB				
	En millones de Colones	2014	2013	2012	2011	2010
Zonas francas	132,841.95	0.50	0.44	0.56	0.50	0.68
Cooperativas	22,965.74	0.09	0.07	0.07	0.06	0.06
Asociaciones y fundaciones	28,943.00	0.10	0.14	0.08	0.08	0.08
Personas creadas con ley especial	15,208.43	0.06	0.07	n.d	n.d	n.d
Deducción de pérdidas diferidas	2,137.17	0.01	0.01	0.02	0.02	n.d
Créditos fiscales	7,468.11	0.03	0.02	0.04	0.04	n.d
Distribución de dividendos	12,322.13	0.04	0.05	0.04	0.04	0.04
Totales	221,886.53	0.83	0.80	0.81	0.74	0.86

186

¹⁸⁶ *Ibíd.*, Pág. 80.

- Análisis

Con base en el cuadro de información se puede establecer que en el año 2014 los incentivos fiscales otorgados en Costa Rica representaron un gasto tributario de doscientos veintiún mil ochocientos ochenta y seis colonos, con cincuenta y tres centavos, lo que representó en ese mismo año el cero punto ochenta y tres por ciento del producto interno bruto. Dicho monto, al compararlo con el resto de países de Centroamérica, pone en evidencia a una nación que no solo posee un mejor control de sus gastos tributarios, sino que también los mantiene controlados en mayor medida que el resto de naciones de la región.

- Análisis comparado

Luego de haber presentado los datos estadísticos de los gastos tributarios de cada Estado de Centroamérica, es posible identificar varios puntos. El primero de ellos es que los incentivos fiscales son una práctica común para las economías centroamericanas en su búsqueda por captar inversiones de capitales extranjeros dentro de sus territorios.

El segundo aspecto tiene que ver con los pocos controles que de manera casi generalizada se dan en los países de Centroamérica en cuanto a cuantificar el gasto tributario que se genera como consecuencia de los incentivos fiscales que cada nación otorga. En este aspecto, Costa Rica es la excepción a la regla, contando con un sistema de control sobre el gasto tributario que le permite identificar año con año, el éxito o fracaso que sus políticas de beneficios fiscales han tenido en la práctica. Un poco más atrás le sigue Guatemala con estadísticas que en los años recientes la SAT ha publicado, en donde se puede identificar el gasto tributario generado en cada clase de impuesto.

Otro aspecto importante que se puede concluir, luego de haber comparado la información estadística del gasto tributario de cada país, es que Guatemala posee el gasto tributario más elevado de la región en relación con su Producto Interno Bruto.

Toda la información anterior integrada permite identificar que las naciones centroamericanas han convertido la práctica de los incentivos fiscales en algo habitual que podría llegar a perjudicarles a futuro. Lo anterior partiendo del entendido de que los incentivos fiscales son de naturaleza temporal y que mientras estos están vigentes, los Estados que los otorgan deben de invertir sus recursos en generar condiciones que les permitan no depender de ellos en el futuro. Sin embargo y como se identifica a través de las gráficas antes presentadas, en las naciones del istmo, esta práctica parece ser parte de un ciclo sin fin, en la que los Estados han vuelto a sus economías dependientes de las mismas. Dicho esto, en el capítulo siguiente se presentarán al lector los resultados generales obtenidos con base a la información presentada dentro de toda la investigación, de modo que las conclusiones sea integrales, integrando un la información más relevante de cada capítulo.

Capítulo 5

Presentación, discusión y análisis de resultados

5.1 Presentación de resultados, 5.2 Impacto en la economía, 5.3 Impacto en la generación de empleo, 5.4 Impacto en la recaudación tributaria, 5.5 Confrontación con la doctrina, 5.6 Discusión y análisis

El presente capítulo tiene por objeto el desarrollar los resultados y las conclusiones a los que el autor pudo llegar, con base en los hechos, datos y acontecimientos presentados a lo largo de la investigación. Lo anterior, con el objeto de exponerle al lector una idea clara del impacto en la generación de empleo, recaudación tributaria y crecimiento económico que la aplicación de incentivos fiscales puede acarrear.

5.1 Presentación de resultados

Habiendo desarrollado los capítulos de la investigación relacionados con los conceptos y fundamentos teóricos del tema investigado, es posible arribar al apartado que le exponga al lector los resultados obtenidos.

En este orden de ideas, es oportuno recordar que los resultados que se presentarán a continuación expondrán la relación existente entre los incentivos fiscales y su efecto en la economía, la generación de empleo y la recaudación tributaria. Todo lo anterior, dentro de la República de Guatemala y tomando como referencia a la Industria de los Call Centers y su inclusión en el Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo.

5.2 Impacto en la economía

Tras el desarrollo de la investigación, se pudieron concluir varios puntos relacionados con los incentivos fiscales y la economía. Entre ellos vale la pena resaltar los siguientes:

- a. La captación de inversiones extranjeras permite la transferencia de tecnología, capacitación y profesionalización de capital humano y la creación de proveedores locales para el funcionamiento de la inversión extranjera.
- b. Los incentivos fiscales representan solo una opción entre una variedad de estrategias que un Estado, que desea captar inversiones internacionales, puede utilizar.
- c. Además de los incentivos fiscales, otros elementos que inciden de igual o mejor manera en la captación de capitales y la generación de inversiones y nacionales y extranjeras son:
 - c.1 La certeza jurídica.
 - c.2 El tamaño de la economía receptora de la inversión.
 - c.3 La infraestructura del país anfitrión.
 - c.4 La estabilidad política del país anfitrión.
 - c.5 La estabilidad cambiaria del país anfitrión.
 - c.6 El acceso a recursos naturales en el país anfitrión.
 - c.7 El capital humano capacitado y disponible en el país anfitrión.
 - c.8 El acceso a determinados mercados que ofrece la ubicación geográfica del país anfitrión.
 - c.9 El acceso a financiamiento.
 - c.10 La seguridad.
- d. La competitividad es un elemento de suma importancia en cuanto a la captación inversiones se refiere. A nivel de agentes económicos en un mercado internacional, la competitividad es el grado en que una nación puede, bajo condiciones de mercado libre, producir bienes y servicios que satisfagan los requerimientos de los mercados internacionales y,

simultáneamente, mantener o expandir los ingresos reales de sus ciudadanos.

En este sentido y según los índices de competitividad global realizados por el Foro Económico Mundial y el Banco Mundial, en los últimos 6 años, Guatemala ha ocupado rangos medios en las mediciones realizadas. Esto quiere decir que en los últimos 6 años ha obtenido posiciones que oscilan entre el puesto 70 y el 90 en una muestra de países que oscila entre 140 y 190 Estados.¹⁸⁷

De la información anterior, puede inferirse que independientemente de que tipo de medidas decidan tomarse, relacionadas o no con la implementación de incentivos fiscales, es imperativo pensar en ejecutar acciones a nivel nacional para mejorar el ambiente de negocios en el país y atraer así más y mejores inversiones que repercutan en desarrollo y empleos para la población.

- e. Al evaluar específicamente la capacidad competitiva de Guatemala frente a sus pares de la región y según los datos estadísticos publicados por el Banco Mundial en el 2017, Guatemala ocupa una posición media, con el puesto ochenta y ocho, a más de cuarenta posiciones de México y a más de veinte de Costa Rica.¹⁸⁸

Lo anterior deja en claro que Guatemala, como país, posee condiciones menos favorables para atraer y promover la inversión dentro de su territorio que países que se encuentran en la misma región geográfica y poseen características similares. De la información anterior puede concluirse la necesidad que tiene Guatemala como país, de desarrollar e implementar legislación y proyectos que le permitan ser igual o más competitiva que sus pares. Lo anterior, con el objeto de captar capital e inversión que en la

¹⁸⁷ FUNDESA. Fundación económica para el desarrollo. Competitividad global. Disponible en <http://www.fundesa.org.gt/indices-internacionales/competitividad-global>. Consultado el 01 de junio del 2018.

¹⁸⁸ The world bank. The world bank group. Ease of doing business in Guatemala. Estados Unidos de Norte América. 2017. Disponible en <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/guatemala>. Consultado el 01 de junio del 2018.

actualidad se pierde frente a las vecinas naciones y que repercute en el estancamiento económico de la mayor parte de la población.

- f. La importancia del sector de los Call Centers en la economía nacional representa más del 3% de las exportaciones totales de Guatemala, significando un ingreso de divisas que en 2013 ya alcanzaba los US\$650,000,000.00 e inversión en infraestructura valorada en US\$104,800,000.00. Lo anterior, tomando en consideración que para ese entonces su crecimiento anual fue del 300% y que en la actualidad continua en aumento.¹⁸⁹

La información anterior permite concluir que el sector de los Call Centers, agente económico beneficiado con incentivos fiscales, representa un elevado ingreso de divisas al país y un medio a través del cual en un corto periodo de tiempo, una nación en vías de desarrollo como Guatemala, ha logrado captar considerables sumas de dinero que se han materializado en inversión extranjera directa y formación de empleos formales.

5.3 Impacto en la generación de empleo

De la misma que en el ámbito económico, la presente investigación permitió concluir varios aspectos relacionados con la legislación nacional en materia de incentivos fiscales, los Call Centers y la generación de empleo formal en Guatemala.

- a. En el Estado de Guatemala, más del setenta por ciento de la población ocupada trabaja en un empleo informal. Solo en el área metropolitana de la Ciudad de Guatemala, casi el cincuenta por ciento de población trabaja en dicho sector.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. *óp.cit*

¹⁹⁰ Instituto Nacional de Estadística. Instituto Nacional de Estadística. Caracterización estadística República de Guatemala 2012. Guatemala. 2012. Disponible en <http://www.ine.gob.gt/sistema/uploads/2014/02/26/5eTCcFIHEmaNVeUmm3iabXHaKgXtw0C.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.

La información anterior refleja los altos índices de empleo informal que afectan a la población económicamente activa en Guatemala y que dificultan su acceso a mejores condiciones laborales y de desarrollo. Más allá de lo anterior, pone en evidencia la importancia que tiene promover proyectos que permitan la generación de empleo formal y la conservación de los ya existentes.

- b. La población que labora en el sector informal de la economía posee un grado académico más bajo, menos ingresos y trabajan en condiciones menos favorables que las personas que laboran dentro del sector formal de la economía.

Lo anterior, quiere decir que mientras en el Estado de Guatemala no se produzcan condiciones que permitan el crecimiento de la generación de empleo formal, la mayor parte de la población trabajadora menos capacitada o educada será incapaz de salir del sector informal, desarrollarse y mejorar sus condiciones de vida ni la de sus familias.

- c. Las ofertas de empleo generadas por el sector de los Call Center en Guatemala se caracteriza por ofrecer a sus potenciales empleados condiciones higiénicas para desempeñar una función, salario competitivo, acceso a seguridad social, una jornada definida y la posibilidad de crecer dentro del lugar de trabajo. De modo que la oferta laboral que ofrece el sector Call Center en Guatemala, es de beneficio para la población económicamente activa y que no posee mayores aptitudes o conocimientos técnicos.
- d. Para el año 2013 los empleos formales directos generados por la industria de Call Centers ascendió a treinta y cinco mil puestos de trabajo, de los cuales más de veinte mil eran bilingües. Dicha oferta de trabajo se

diversificó en actividades relacionadas con servicio al cliente, finanzas, contabilidad, adquisiciones, logística, administración y recursos humanos. Representando en ese mismo año, el 4.73% del empleo formal total generado en Guatemala.¹⁹¹

Los datos anteriores permiten identificar un sector de la economía que en pocos años ha sido capaz de generar una gran cantidad de empleos formales, que han beneficiado a un sector trabajador de la población que no posee mayores conocimientos técnicos más allá de ser bilingües y que de otra manera posiblemente no habrían podido acceder a ese tipo de ingresos y condiciones laborales.

- e. Para el año dos mil trece, los salarios pagados por los Call Centers en Guatemala ya superaban el salario mínimo vigente en la actualidad, devengando entre US\$500.00 y US\$700.00. Montos que ascienden a Q3,950.00 y Q5,530.00, aplicando el tipo de cambio establecido por el Banco de Guatemala al uno de enero del dos mil trece (Q7.90 x US\$1.00).¹⁹²

El dato anterior refleja el acceso a mejores condiciones salariales y competitivas a las que los trabajadores de los Call Center tienen acceso sin contar con conocimientos que vayan más allá del entendimiento de un segundo idioma. Lo anterior, tomando en consideración que los referidos salarios también han crecido de forma exponencial.

5.4 Impacto en la recaudación tributaria

Es necesario presentar al lector un apartado que exponga los resultados de la investigación en lo que respecta a la relación de los incentivos fiscales con la recaudación tributaria. En este sentido, a continuación se presentan los siguientes datos:

¹⁹¹ Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. *óp.cit*

¹⁹² *Loc.cit.*

- a. El capital fijo que se ha generado en América Latina, como consecuencia de la inversión extranjera directa que ha sido atraída por la implementación de políticas y legislación que promueven los incentivos fiscales, no llega a representar más del 3% del Producto Interno Bruto.¹⁹³

La información relacionada, quiere decir que la importancia que se le ha dado a la inversión extranjera directa como motor de la economía, es limitado y podría no justificar los beneficios fiscales que se otorgan a varias entidades transnacionales que operan como beneficiarias de tales medidas.

- b. Tomando como referencia el gasto tributario que se generó en el 2016 en las diferentes actividades económicas en Guatemala, el gasto tributario total del 2016 ascendió a 12,841.75 millones de quetzales, que en relación al producto interno bruto del mismo año, equivale al 2.5%. El dato anterior pone en evidencia una cifra elevada en concepto de gasto tributario que el Estado de Guatemala no percibió como consecuencia de las políticas tributarias que le permiten a algunos agentes de la economía tributar en menor medida o no tributar.¹⁹⁴

De conformidad con la información presentada, es posible establecer que el nivel de gasto tributario existente en Guatemala es elevado y que la presencia del mismo representa limitaciones al actuar del Estado, en tanto limita los recursos de los que dispone para realizar sus fines.

- c. Los países que integran la región centroamericana y que son los competidores directos de Guatemala en la captación de inversiones internacionales, poseen pocos controles de manera casi generalizada en cuanto a cuantificar el gasto tributario que se genera como consecuencia de los incentivos fiscales. En este aspecto, Costa Rica es la excepción a la

¹⁹³ Bárcena, Alicia. *La inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe*. Chile. Comisión económica para América latina y el caribe. (CEPAL). 2016. Pág. 145

¹⁹⁴ Superintendencia de Administración Tributaria. (SAT). Superintendencia de Administración Tributaria. Estudios tributarios. Proyección del gasto tributario 2016. Guatemala. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.

regla, contando con un sistema de control sobre el gasto tributario que le permite identificar año con año, el éxito o fracaso que sus políticas de beneficios fiscales han tenido en la práctica. Le sigue Guatemala con estadísticas que en los años recientes la SAT ha publicado, en donde se puede identificar el gasto tributario generado en cada clase de impuesto.

- d. En Centroamérica, Guatemala posee el gasto tributario más elevado de la región en relación con su Producto Interno Bruto, alcanzando un gasto tributario del 2.5% en el 2016. La información anterior permite evidenciar que, pese a ser el país que más sacrificio fiscal realiza en materia de tributos, no es así el país que más resultados ha obtenido como consecuencia de la implementación de dichas medidas.

5.5 Confrontación con la doctrina

En relación con la doctrina utilizada para el desarrollo de la presente investigación, es preciso contraponer lo establecido dentro de la misma, con los resultados obtenidos.

En este sentido, la doctrina en materia tributaria citada dentro de la presente tesis muestra los principios y reglas generales que deben de servir de base para la creación de legislación y políticas en materia de tributos que vayan a implementarse en determinado estado.

- a. Contradicción con la doctrina:

En forma concreta, luego de analizar el Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, fue posible concluir que dicha normativa presentaba ventajas tributarias para determinados agentes económicos. Al contraponer dichas ventajas con los principios doctrinarios en materia tributaria, puede concluirse que los beneficios otorgados bien podrían contravenir lo preceptuado por los principios de igualdad y equidad en materia tributaria. Lo anterior, bajo el entendido que dentro del territorio de

un Estado, todas las personas naturales o jurídicas deberían ser afectadas en la misma medida por las cargas fiscales que imponga el Estado. Lo anterior, en virtud de que todos agentes económicos hacen uso y se ven beneficiados en la misma medida por los servicios públicos que ofrece el Estado.

b. Justificación de las contradicciones:

Otro aspecto que se pudo determinar, fueron las motivaciones de las autoridades nacionales que orientaron su actuar para apoyar e implementar este tipo de legislación e incentivos fiscales. En este sentido, la necesidad de retener agentes económicos que representaban cuantiosas cifras en materia de inversión extranjera directa y generación de empleo formal, se identifican como los principales motivos que respaldaron la implementación de incentivos fiscales. Lo anterior, pese a las contradicciones con los principios tributarios antes mencionados y a los riesgos de la distorsión en la economía que la implementación de tales medidas podría acarrear.

5.6 Discusión y análisis

En este apartado de la tesis se pretende exponer, con base a los resultados antes presentados, información que permita contestar la pregunta de investigación planteada.

Al recordar que la pregunta que se trazó al inicio de la investigación fue ¿Cómo la aprobación de leyes que promueven incentivos fiscales a determinados agentes económicos, como el decreto 19-2016 a los *contact centers*, impacta en la economía, el empleo formal y la recaudación tributaria a nivel nacional? Es preciso indicar que el impacto puede ser variado dependiendo del agente económico que se está beneficiando y las condiciones del Estado que está otorgando el beneficio. En este sentido y para contestar la referida pregunta, es necesario exponer las condiciones que se identificaron en el Estado de Guatemala y su relación con el tipo de beneficios brindados.

En el caso de Guatemala y el Decreto 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, pudo identificarse que los incentivos otorgados a la industria de los Call Centers eran respaldados por la búsqueda de la permanencia de empleos formales y la continuidad en el ingreso de divisas y el crecimiento económico que lo anterior traía consigo. Lo anterior, tomando en consideración que en esta industria en particular, Guatemala si le ofrecía al agente económico beneficiado, más de una ventaja competitiva como inversor. Esto quiere decir que los incentivos fiscales no fueron el primer ni el único ofrecimiento del Estado Guatemalteco para conservar a esta industria. Aspectos como la continuidad en el flujo de energía eléctrica, la existencia de infraestructura adecuada en la Ciudad de Guatemala, tener acceso a financiamiento y poder captar mano de obra con las aptitudes necesarias, fueron elementos que influyeron en la captación de la industria Call Center y que sin embargo, podían no bastar para retener al agente inversor. Lo anterior, dadas las similares condiciones ofrecidas por las naciones vecinas en Centroamérica.

La información presentada, permite concluir que, de manera excepcional, pueden existir escenarios en los que sea factible considerar como opción el otorgar un incentivo fiscal a determinado agente económico. Esto, siempre y cuando el agente beneficiado pueda respaldar con información clara y precisa, los beneficios a nivel de empleo y crecimiento económico que tal medida puede representar para el Estado y la población. Lo anterior, tomando en consideración la naturaleza estrictamente temporal que deberá caracterizar al incentivo fiscal, de modo que no se vuelva un ciclo sin fin que erosione la base fiscal del Estado y perjudique a los demás agentes económicos del mercado, como resultado de la inminente distorsión a la economía.

En el caso estudiado, luego de haber presentado los datos relacionados con las cantidades de dinero generadas en concepto de exportaciones, la existencia de salarios competitivos, la inversión en infraestructura, los empleos generados y el potencial de crecimiento que aún posee la industria de los Call Centers en Guatemala, es posible establecer que si constituyen un escenario en el que es

posible aplicar un incentivo fiscal para la conservación y crecimiento de un agente económico en el país con beneficios mutuos entre el Estado y el agente inversor.

Sin embargo y en el mismo sentido de contestar la pregunta de investigación, de momento y dadas las condiciones actuales de los demás agentes económicos que operan en Guatemala, se considera que no existen escenarios que justifiquen el otorgamiento de incentivos fiscales a otros agentes económicos, puesto que lo anterior podría erosionar la base fiscal y tener efectos contraproducentes en el mercado a causa de la distorsión en la economía.

Conclusiones

1. Tomando en cuenta la creciente internalización de empresas multinacionales alrededor del mundo, es necesario que economías en vías de desarrollo como Guatemala, desarrollen una legislación y estrategias que les permitan atraer el posicionamiento de dichas empresas, con el objetivo de captar inversiones internacionales que generen desarrollo a nivel nacional.
2. Más allá de únicamente ofrecer incentivos fiscales como medio para hacer a un país atractivo para las inversiones internacionales, es necesario entender los factores que han motivado a cada tipo de empresa a internacionalizarse, de modo que, habiendo definido el sector económico o empresa que se desea atraer, un Estado sea capaz de ofrecer algo más que solo incentivos fiscales.
3. Siendo que el costo de una empresa en un proceso productivo abarca dentro de sí a todos los gastos en los que deberá incurrir para poder traer a la vida determinado producto o servicio, los incentivos fiscales representan solo una fracción de su costo. En ese orden de ideas, el ofrecimiento de un costo de producción más económico a un inversor como herramienta de atracción de inversión, debe fundamentarse no solo en la existencia de incentivos fiscales, si no en el desenvolvimiento de un ecosistema de inversión.
4. Los incentivos fiscales no deben ser utilizados como primera y única herramienta para lograr la atracción de capitales nacionales o internacionales. Lo anterior, tomando en cuenta que como se presentó dentro de la presente investigación, existe un abanico de opciones que un Estado puede desarrollar previo a considerar los incentivos fiscales como una herramienta para atraer capitales e inversiones.

5. Aunque los incentivos fiscales puedan, en última opción, permitir la permanencia de una industria en el país, deben ser altamente fiscalizados, de modo que sea posible medir los resultados de su implementación y evaluar su continuidad o culminación.
6. Independientemente de la estrategia a utilizarse (incentivos fiscales u otro medio) es imperativo que Guatemala desarrolle e implemente políticas y leyes que como país le permitan mejorar su competitividad a nivel regional y mundial, puesto que de otro modo, seguirá perdiendo oportunidades de inversión contra sus similares de la región que actualmente poseen un mejor clima de inversión.
7. Tomando en cuenta la importancia que la industria de los Call Centers tiene como agente económico generador de empleos formales con salarios competitivos en Guatemala, es entendible que se le haya beneficiado con incentivos fiscales con el objeto de retener los empleos generados. Lo anterior claro, mientras la economía nacional permite crear nuevas opciones de empleo para el sector trabajador, tomando en cuenta que los incentivos fiscales otorgados deben ser una medida estrictamente temporal u que el Estado debe ser capaz de llegar a un punto en el que no requiera de este tipo de medidas para conservar las inversiones.
8. Pese a que la inclusión del sector textil en los beneficios otorgados por el Decreto número 19-2016, Ley Emergente para la Conservación del Empleo puede representar una ventaja que permita la estabilidad y permanencia del sector textil y los empleos generados en Guatemala, se considera innecesario haber continuado con el beneficio del impago del Impuesto Sobre la Renta, tomando en consideración que el pago de ese tributo, en teoría, no debería de afectar el costo de producción del bien exportado, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado utilizado en los insumos adquiridos en el proceso productivo o los aranceles a la importación.

9. Aunque el sector de los Call Centers tenga un impacto positivo considerable tanto a nivel económico, como en la generación de empleo formal en Guatemala y por esos motivos haya sido beneficiado con su inclusión en una normativa que regula incentivos fiscales, dicho beneficio debe ser estrictamente temporal y no debe volverse un hábito del Estado beneficiar a otro u otros sectores de la economía con tales incentivos. Lo anterior tomando en cuenta la distorsión de la economía que esto puede ocasionar y la imagen de competidor desleal que esto le podría dar a Guatemala frente al resto de las naciones que integran a la Organización Mundial del Comercio.
10. Es de suma importancia diversificar la economía y las inversiones de capitales extranjeros y nacionales, trabajando e invirtiendo los recursos estatales actuales en la construcción de infraestructura y capacitación del capital humano. Lo anterior, con el objetivo de contar con una economía estable y diversa, que sea capaz de soportar una eventual salida del sector Call Center, ya sea por los avances en la tecnología o por la finalización del beneficio fiscal que les ha sido otorgado.
11. El sector Call Center representa una importante fuente de empleo formal que en forma exponencial, le ha permitido y una amplia cantidad de personas tener acceso a un ingreso fijo estable y competitivo, que a largo plazo puede significar una mejora en sus condiciones de vida y las de sus familias.
12. Pese a los beneficios en términos económicos que con anterioridad se han enumerado, si existe contradicción con varios de los principios que deben regir la implementación de cualquier legislación en materia tributaria, tales como la igualdad y la equidad. De modo que en términos generales, la creación e implementación de incentivos fiscales, debe seguirse

contemplando como última alternativa y solo en caso de poder medir o proyectar resultados que superen al gasto tributario que podrían implicar.

Recomendaciones

1. A la Universidad Rafael Landívar, implementar un curso en la Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales cuyo objetivo sea instruir al estudiante para que este sea capaz de identificar los efectos a nivel de economía y empleo que la creación de determinada legislación puede conllevar. Lo anterior, mostrando ejemplos prácticos, como el estudiado en la presente tesis, e incentivando a los estudiantes a realizar sus propias propuestas en materias de su interés.
2. A la Universidad Rafael Landívar, integrar actividades y talleres que pongan en contacto a la Facultad de Ciencias Económicas con la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, con el objetivo que los estudiantes de ambas facultades sean capaces de identificar el impacto que la economía puede tener en la legislación de un Estado y viceversa, de modo que puedan llegar a ser profesionales propositivos, que desde la academia sean capaces de generar propuestas integrales y en la práctica utilicen esos saberes en beneficio de Guatemala.
3. Al Ministerio de Economía y a la Superintendencia de Administración Tributaria, desarrollar una base de datos unificada que incluya a la totalidad de entidades pertenecientes al sector de los Call Centers y de la industria textil en Guatemala, que contenga información acerca del total de exportaciones realizadas por empresa, el total de empleos directos e indirectos generados, una proyección del total de costos ahorrados anualmente en concepto de incentivos fiscales y una comparación con el gasto tributario ocasionado. Lo anterior, con el objetivo de contar con información precisa, que permita medir anualmente los resultados de las empresas beneficiadas con incentivos fiscales, para determinar la eficacia de los mismos.

4. Al Ministerio de Trabajo y Previsión Social, evaluar la viabilidad económica de crear una delegación especial de inspectores que se dedique exclusivamente a monitorear el cumplimiento de los compromisos adquiridos por las entidades beneficiadas con incentivos fiscales. Lo anterior, con objetivo de asegurar el cumplimiento de los derechos y garantías laborales de los trabajadores de dichas entidades.

5. Al Ministerio de Economía, realizar un estudio que determine los costos y el tiempo que conllevaría la capacitación de un porcentaje de la población en una zona rural del país, para que estos adquirieran las aptitudes mínimas necesarias para poder emplearse en el sector Call Center. Lo anterior, con el objeto de lograr un modelo de desarrollo económico similar al de una remesa, pero con dinero que se produce en la Ciudad Capital de Guatemala y se envía al interior y se redistribuye a través del comercio local, generando desarrollo. Lo anterior, tomando en cuenta que el sector Call Center le permite a un empleado percibir un salario promedio que puede alcanzar el doble del salario mínimo, de modo que al percibir este ingreso, el trabajador podría no solo cubrir sus necesidades básicas, sino también enviar el excedente a su familia.

Referencias

1. Bibliográficas

- 1.1 Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. Derecho tributario y legislación fiscal. Guatemala. Serviprensa, S.A. 2014.
- 1.2 Alonzo González, Luis Manuel y otros, Temas Prácticos de derecho tributario, colección derecho financiero. España, Atelier. 2010.
- 1.3 Ariel Gil, Edgar y otros. Factores determinantes en la inversión extranjera directa en América del Sur. Colombia. Universidad de Antioquia. 2013.
- 1.4 Bárcena, Alicia. La inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe. Chile. Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL). 2016.
- 1.5 Cabrera, Mynor. Macroeconomía del desarrollo. La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala. Chile. Naciones Unidas. 2009.
- 1.6 Cullman, Nikken & William Vázquez. Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua. Guatemala. ICEFI. 2007.
- 1.7 De Groot, Olaf & Miguel Pérez Lodueña. Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe. Chile. Naciones Unidas. 2015.
- 1.8 Escobar, Rolando y Ana Morales Ortiz. La relación entre el Estado y los contribuyentes. Guatemala. P&G editores. 2000.
- 1.9 Jiménez, Juan Pablo. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. Colombia. Comisión económica para América latina y el Caribe CEPAL. 2003.
- 1.10 Jiménez, Juan Pablo. Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina. Chile. Comisión económica para América latina y el Caribe (CEPAL). 2015.
- 1.11 Padilla Pérez Ramón y Caroline Gómez Nogueira. Determinantes de la salida de IED y efectos en el país emisor. Evidencia de América Latina. México. Comisión económica para América Latina y el Caribe. (CEPAL). 2015.

- 1.12 Pantigioso Velloso Da Silviera, Francisco Manuel. La seguridad jurídica como garantía del contribuyente. Perú. Instituto peruano de derecho tributario. 2009.
- 1.13 Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, parte general. España. CIVITAS. 1999. Novena edición.
- 1.14 Queralt, Juan Martín & otros. Derecho Tributario. España. Editorial Thomson Aranzadi. Treceava edición 2008.
- 1.15 Ramírez Hunter, Víctor Hugo. Factores determinantes de la inversión extranjera en Guatemala. Guatemala. Ministerio de Finanzas Públicas. 2013.
- 1.16 Rodas Martini, Pablo y otros. Productividad del sector público y gestión del patrimonio del Estado. Guatemala. Artgrafic de Guatemala. 2000.
- 1.17 Suanes, Macarena. Inversión extranjera directa y desigualdad de los ingresos en América Latina. Un análisis sectorial. España. Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL). 2016
- 1.18 Superintendencia de administración tributaria. Historia de la tributación en Guatemala. (desde los mayas hasta la actualidad). Guatemala. ICEFI. 2009.
- 1.19 Villegas B. Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Colombia. Editorial Temis. 2001. Tercera edición.
- 1.20 Villela, Luis. Gastos tributarios: Medición de erosión de la base imponible. Brasil. CIAT. 2006.

2. Normativas

- 2.1 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución política de la república de Guatemala.
- 2.2 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código tributario.
- 2.3 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 19-2016. Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Congreso de la República de Guatemala.
- 2.4 Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.
- 2.5 Congreso de la República de Guatemala del Congreso de la República de Guatemala. Decreto 65-89. Ley de Zonas Francas.

- 2.6 Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1441. Código de Trabajo.
- 2.7 Organización mundial del comercio. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias.

3. Electrónicas

- 3.1 Agexport hoy. Vides, Andrea, Agexport. Sector CC&BPO de Guatemala, 1era en Centroamérica en comprobar el progreso social de las personas que laboran en la industria. Guatemala. 2016. Disponible en agexporthoy.export.com.gt. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.2 AGEXPORT. Estrada, Fanny D. Decreto 19-2016 conservará 180 mil empleos del sector vestuario y textil y generará puestos de trabajo en el sector de contact center. Guatemala. 2016. Disponible en <http://agexporthoy.export.com.gt/2016/02/en-nombre-de-miles-familias-guatemaltecas-exportadores-gradecen-el-apoyo-del-congreso-de-la-republica-y-al-gobierno-a-traves-del-ministerio-de-economia/>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.3 Agexport Guatemala. Agexport. Estadísticas de exportación. Guatemala. 2017. Disponible en <http://export.com.gt/estadisticas-de-exportacion/>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.4 Agexport Guatemala. De la Cruz, Astrid. Servicios de contact center en Guatemala. Disponible en <http://export.com.gt/sectores/comision-de-contact-center-bpo/>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.5 Banco de Guatemala. Banco de Guatemala. Tipo de cambio histórico. Guatemala. 2013. Disponible en <http://www.banguat.gob.gt/cambio/historico.asp?ktipo=3&kdia=01&kmes=01&kano=2013&submit1=Consultar>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.6 Banco de la República, actividad cultural. Garay, Luis Jorge, biblioteca virtual Luis Ángel Arango. Colombia. 1996. Disponible en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/industralatina/246.htm>. Consultado el 01 de junio del 2018.

- 3.7 BPA Berger, Pemuellera asociados. BPA. Escenarios ante la terminación de las subvenciones a la exportación al amparo del decreto 29-89. Guatemala. 2015. Disponible en <http://www.bpalaw.net/en/node/112>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.8 Comisión económica para América latina y el Caribe. (CEPAL). Villela, Luiz y otros. Gastos tributarios. Reforma pendiente. Chile. Disponible en http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlareformapendiente.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.9 Concyteg. Escuela de Negocios de Harvard. La competitividad y su relación con la productividad y a la innovación de los trabajadores. Estados Unidos. 2015. Disponible en http://www.concyteg.gob.mx/resources/ideas/ebooks/119/files/res/downloads/page_0016.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.10 Definición.DE. Pérez Porto, Julián. Definición de costo. España. 2008. Disponible en <http://definicion.de/costo/>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.11 Definición ABC. Definición ABC. Sector privado. Estados Unidos. 2017. Disponible en <http://www.definicionabc.com/economia/sector-privado.php>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.12 Derecho & Sociedad. Peña Labrin, Daniel Ernesto. El poder tributario. Perú. 2006 Disponible en <http://mgplabrin.blogspot.com/2009/04/el-poder-tributario-dr.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.13 Diario La Hora. Ortiz, Grecia. ¿Y usted qué opina de las exenciones fiscales para las maquilas y CallCenters?. Guatemala. 28 de noviembre del 2015. Disponible en <http://lahora.gt/y-usted-que-opina-de-las-exenciones-fiscales-para-las-maquilas-y-call-centers/>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.14 El Economista. El Economista. Guatemala. 2016. Disponible en <http://www.economista.net/2016/10/14/empresarios-y-zonas-francas-de-guatemala-piden-eliminar-veto-al-sector>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.15 Enciclopedia Jurídica Online. Derecho. Biblioteca Legal Online. Distorsión de la economía. España. 2017. Disponible en <http://leyderecho.org/distorsion-economica/>. Consultado el 01 de junio del 2018.

- 3.16 FUNDESA. Fundación económica para el desarrollo. Competitividad global. Disponible en <http://www.fundesa.org.gt/indices-internacionales/competitividad-global>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.17 Instituto Nacional de Estadística. Instituto Nacional de Estadística. Caracterización estadística República de Guatemala 2012. Guatemala. 2012. Disponible en <http://www.ine.gob.gt/sistema/uploads/2014/02/26/5eTCcFIHErnaNVeUmm3iabXHakgXtw0C.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.18 International monetary found. Loungani, Prakash y Assaf Razin. International Monetary Found. ¿Qué beneficios aporta la inversión extranjera directa?. Estados Unidos. Disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/06/pdf/loungani.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.19 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. ICEFI. Icefi rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Guatemala. 2016. Disponible en <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.20 Instituto Tecnológico CCPM. Centro de Estudios Económicos del Sector Privado. La importancia de la Inversión Pública. México. 2006. Disponible en <http://www.ccpm.org.mx/consulta/veritas/2006octubre/6octubreeconomia.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.21 Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. BPO en cifras. Guatemala. 2014. Disponible en <http://www.investinguatemala.org/es/areas-de-inversion/bpo>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.22 Invest in Guatemala. Invest in Guatemala. About Invest in Guatemala. Guatemala. 2014. Disponible en <http://www.investinguatemala.org/en/content/about-invest-guatemala>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.23 Ministerio de finanzas públicas. MINFIN. Informe del desempeño de la política fiscal 2016. Guatemala. 2017. Disponible en

- http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/estadisticas/estudios_fiscales/WP01_2013.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.24 Ministerio de trabajo y previsión social. Dirección de estadística. Informe del empleador 2013. Guatemala. 2014. Disponible en http://www.mintrabajo.gob.gt/images/organizacion/Estadistica/Boletines/Boletin_Estadistico_2013_Resultados_Informe_del_Empleador.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.25 Ministerio de trabajo y previsión social. Departamento de política nacional de empleo digno. Salario mínimo 2013. Guatemala. 2013. Disponible en <http://www.mintrabajo.gob.gt/index.php/salariominimo.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.26 Observatorio de multinacionales en América Latina (OMAI). Garay, Ane. Inversión Extranjera Directa. España. 2016. Disponible en <http://omal.info/spip.php?article4822>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.27 Organización para la cooperación y el desarrollo económicos. CEPAL. La política fiscal para promover la inversión. 4 claves. Colombia. 2012. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/2.2.fuentes-esp.pdf>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.28 PRONACOM. Foro económico mundial. Evolución índice global de competitividad. Guatemala. 2017. Disponible en https://www.pronacom.gt/indices_internacionales/indice_global_de_competitividad. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.29 Sistema de información empresarial de Canarias. Consejería de economía, comercio, industria y conocimiento. Internacionalización. Canarias. 2017. Disponible en http://www.siecan.org/index.php?option=com_content&view=article&id=360%3Ainternacionalizacion&Itemid=120&lang=es. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.30 Superintendencia de Administración Tributaria. SAT. Análisis técnico de la superintendencia de administración tributaria respecto de la iniciativa de ley No. 4997 que contiene la “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”.

- Guatemala. 2015. Disponible en [file:///C:/Users/LuisPedro/Downloads/Analisis Tecnico de la SAT Iniciativa de Ley No 4997.pdf](file:///C:/Users/LuisPedro/Downloads/Analisis_Tecnico_de_la_SAT_Iniciativa_de_Ley_No_4997.pdf). Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.31 Superintendencia de Administración Tributaria. (SAT). Superintendencia de Administración Tributaria. Estudios tributarios. Proyección del gasto tributario 2016. Guatemala. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.32 The world bank. The world bank group. Ease of doing business in Guatemala. Estados Unidos de Norte América. 2017. Disponible en <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/guatemala>. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.33 Universidad autónoma de Nuevo León. Villareal, Carlos. Las teorías de la localización de la inversión extranjera directa. México. 2004. Disponible en http://www.web.facpya.uanl.mx/rev_in/Revistas/1.2/A5.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.34 Universidad Centroamericana José Simeón Cañas (UCA). C. López, Meraris. Incentivos fiscales y gasto tributario en el Salvador. El Salvador. Disponible en [http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/9c1f6a_behvol.8no.76\(feb2017\).pdf](http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/9c1f6a_behvol.8no.76(feb2017).pdf). Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.35 Universidad Nacional de Nordeste. Facultad de Ciencias Económicas UNNE. La empresa multinacional. Argentina. 2015. Disponible en http://eco.unne.edu.ar/economia/catedras/micro1/2013/U4_Teoria_complemento.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.
- 3.36 WorldTradeOrganization. WorldTradeOrganization. Informe sobre el comercio mundial 2006. Estados Unidos. 2006. Disponible en https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/anrep_s/wtr06-2b_s.pdf. Consultado el 01 de junio del 2018.

4. Otras

- 4.1 Barrios Alvarado, Antonio. Sugieren revisar los privilegios fiscales. Prensa libre. Guatemala. 18/08/16.
- 4.2 Cerezo Arévalo, Marco Vinicio. Presidente de Guatemala 1989. 7 de agosto de 1989.
- 4.3 Chicas Hernández, Raúl Antonio. Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal. Guatemala. Facultad de ciencias económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.4 Diario de Centro América. Exportaciones podrían subir a \$500 millones. Diario de Centroamérica. Guatemala. 10 de julio de 1989. Periódico número 31,623.
- 4.5 Diario de Centro América. Maquila genera divisas. Diario de Centroamérica. Guatemala. 6 de julio de 1989. Periódico número 31,621.
- 4.6 Diario de Centro América. Perspectivas del '89. Diario de Centroamérica. Guatemala. 08 de agosto de 1989. Periódico número 31,644.
- 4.7 García Granados, Sergio Eduardo. Aplicación de las leyes de fomento industrial vigentes en Guatemala. Guatemala. 1966. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.8 Gómez González, Oscar Osvaldo. Análisis jurídico de los incentivos fiscales y beneficios tributarios a favor de las entidades administradoras de las zonas francas. Guatemala. Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.9 Mayen Moeschler, Joel Estuardo. Análisis jurídico-crítico de los incentivos fiscales y las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala. Guatemala. 2014. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.10 Medina Bermejo, Abelardo. La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica. Guatemala. Serviprensa. 2016.
- 4.11 Negreros Carias, Mónica Azucena. Importancia del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) en tiempos de crisis financiera. Guatemala. 2007. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad San Carlos de Guatemala.

- 4.12 Pape Yalibat, Edgar. Ex miembro del directorio de la superintendencia de administración tributaria. 26/08/16.
- 4.13 Portillo Moran, Amarilis. Acceso de la mujer al mercado aboral formal en el municipio de Guastatoya, El Progreso. Guatemala. 2012. Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.
- 4.14 Ramos Fernández, Donald Estuardo. El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. Guatemala. 2009. Tesis de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 4.15 Schaeffer Cabrera, María José. Determinantes de la economía informal en Guatemala. Guatemala. 2008. Facultad de ciencias económicas de la universidad Rafael Landívar.
- 4.16 Viteri Yaquian, María Ines. Historia de la tributación y aspectos generales de los tributos. Guatemala. 2014. Tesis de licenciatura en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Rafael Landívar.

Anexos

- Cuadro de cotejo

	Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila	Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo
Regímenes de perfeccionamiento activo contenidos en la ley	1. Régimen de Admisión Temporal	1. Régimen de Admisión Temporal
	2. Régimen de Devolución de Derechos	2. Régimen de Devolución de Derechos
	3. Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria	3. Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria
	4. Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total	4. Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total
Clasificación de las empresas beneficiarias de dicha ley	1. Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal	1. Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal
	2. Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal	2. Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal
	3. Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos	3. Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos
	4. Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria	4. Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria
	5. Exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total	5. Exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total
		6. Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal
		7. Prestadora de Servicios
Incentivos fiscales contenidos en la ley (esta diferenciación se hace definiendo los incentivos aplicables según el régimen de perfeccionamiento activo)	Régimen de Admisión Temporal - Beneficios	Régimen de Admisión Temporal – Beneficios
	1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre materias primas y/o productos necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.	1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre materias primas y/o productos necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.
	2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre muestras y modelos necesarios para el proceso productivo o para fines demostrativos o de investigación.	
	3. Exoneración total del ISR que se obtenga de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.	
	4. Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.	
	5. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.	
	6. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.	

<p>7. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.</p>	
<p>Régimen de Devolución de Derechos - Beneficios</p>	<p>Régimen de Devolución de Derechos – Beneficios</p>
<p>1. Reembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que hayan pagado en depósito para garantizar la internación de las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas utilizadas en la producción o ensamble de las mercancías exportadas.</p>	<p>1. Reembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que hayan pagado en depósito para garantizar la internación de las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas utilizadas en la producción o ensamble de las mercancías exportadas.</p>
<p>2. Exoneración total del ISR de las rentas que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.</p>	
<p>3. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.</p>	
<p>Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria – Beneficios</p>	<p>Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria - Beneficios</p>
<p>1. Franquicia por el valor equivalente por los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA- pagados por los insumos y mercancías con los que se fabricaron bienes exportados por terceros.</p>	<p>1. Franquicia por el valor equivalente por los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA- pagados por los insumos y mercancías con los que se fabricaron bienes exportados por terceros.</p>
<p>Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total – Beneficios</p>	<p>Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total - Beneficios</p>
<p>1. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.</p>	<p>1. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.</p>
<p>2. Exoneración total del ISR de las rentas que provengan de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.</p>	<p>2. Exoneración total del ISR de las rentas que provengan de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.</p>
<p>3. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.</p>	<p>3. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.</p>
<p>4. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.</p>	<p>4. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.</p>
<p>NO SE CONTEMPLA EL RÉGIMEN DE ADMISIÓN TEMPORAL</p>	<p>Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal - Beneficios</p>

	1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre materias primas y/o productos necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.	
	2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre muestras y modelos necesarios para el proceso productivo o para fines demostrativos o de investigación.	
	3. Exoneración total del ISR que se obtenga de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.	
	4. Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.	
	5. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.	
	6. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.	
	7. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.	
	NO SE CONTEMPLA EL RÉGIMEN DE LAS ACTIVIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS	Prestadora de Servicios - Beneficios
	1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre materias primas y/o productos necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país.	
	2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre muestras y modelos necesarios para el proceso productivo o para fines demostrativos o de investigación.	
3. Exoneración total del ISR que se obtenga de la exportación de bienes que se hayan elaborado en el país y exportado. La exoneración anterior se da por 10 años.		
4. Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.		

		<p>5. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria y equipo necesarios para el proceso productivo.</p> <p>6. Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.</p> <p>7. Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo del oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.</p>
<p>Sectores beneficiarios de los incentivos fiscales</p>	1. Contribuyentes con vocación exportadora previamente calificados en los regímenes de perfeccionamiento activo.	1. Contribuyentes con vocación exportadora previamente calificados en los regímenes de perfeccionamiento activo.
	2. Contribuyentes con vocación exportadora que compran sus insumos y materias primas a empresas nacionales.	2. Contribuyentes con vocación exportadora que compran sus insumos y materias primas a empresas nacionales.
	3. Exportadores indirectos.	3. Exportadores indirectos.
	4. Usuarios productores de bienes industriales de una zona franca.	4. Usuarios productores de bienes industriales de una zona franca.
		5. Empresas productoras bajo el régimen de admisión temporal (industria textil), que se dedican a la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles, con el objeto de brindarles otras características o usos distintos a las de sus materiales o componentes originales.
		6. Las personas individuales o jurídicas que brinden servicios vinculados a las tecnologías de la información y comunicación, que ofrecen los centros de llamadas o centros de contacto, desarrollo de software, desarrollo de contenido digital, siempre y cuando sus servicios se presten a personas no residentes en el territorio nacional.

- Entrevista

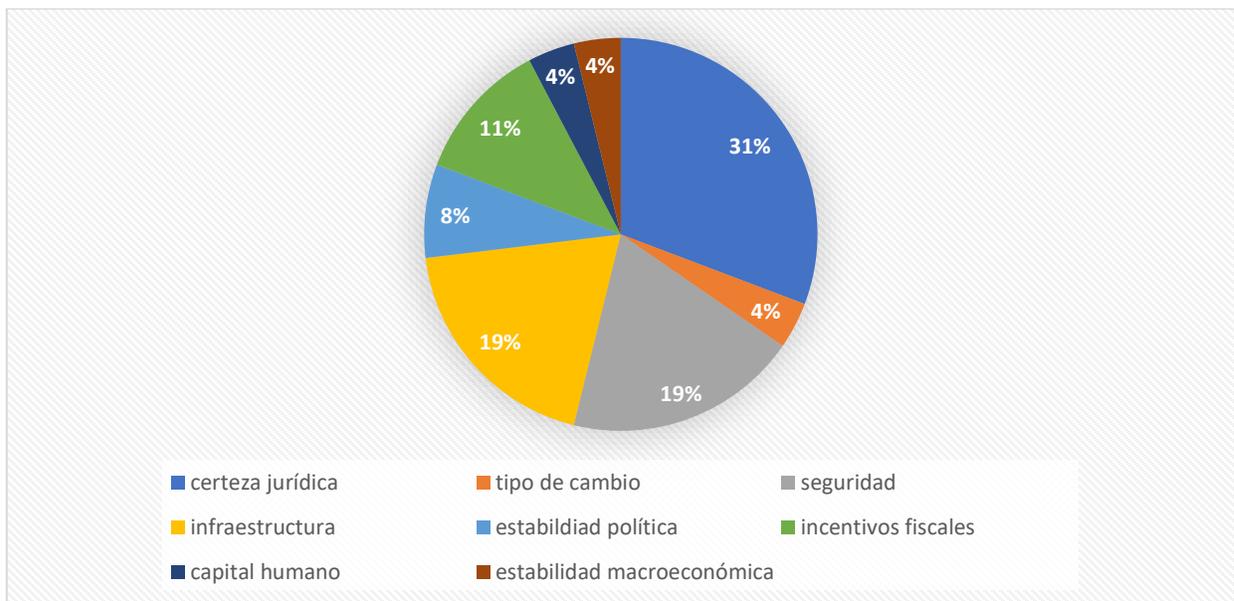
a. Modelo de entrevista:

1. ¿Cuál es su nombre?
2. ¿Cuál es su grado académico?
3. ¿Qué puesto desempeña en la actualidad?
4. ¿En su opinión, cuales son los factores que tienen mayor incidencia en la captación de inversiones extranjeras directas en Guatemala?
5. ¿Cuáles cree que son las principales consecuencias positivas y/o negativas que conlleva la implementación de incentivos fiscales en un Estado?
6. ¿Considera que en Guatemala existen escenarios que justifiquen beneficiar con incentivos fiscales a ciertos sectores de la economía?
¿Por qué?
7. ¿Cómo cree que impactaría en la economía de Guatemala la exclusión de los *Call Centers* del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?
8. ¿Cómo cree que impactaría en la generación de empleos formales de Guatemala la exclusión de los *Call Centers* del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?
9. ¿Cómo cree que impactaría en la recaudación tributaria de Guatemala la exclusión de los *Call Centers* del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?
10. ¿Considera que la aplicación del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, contraviene los compromisos adquiridos por Guatemala ante la OMC? ¿Por qué?

b. Tabulación de resultados:

Luego de haber entrevistado a 10 profesionales afines a la materia económica y fiscal, es posible arribar al apartado de desarrollo e interpretación de los resultados obtenidos. En este orden de ideas, a continuación se presentan los siguientes gráficos y su respectiva interpretación:

1. ¿En su opinión, cuáles son los factores que tienen mayor incidencia en la captación de inversiones extranjeras directas en Guatemala?

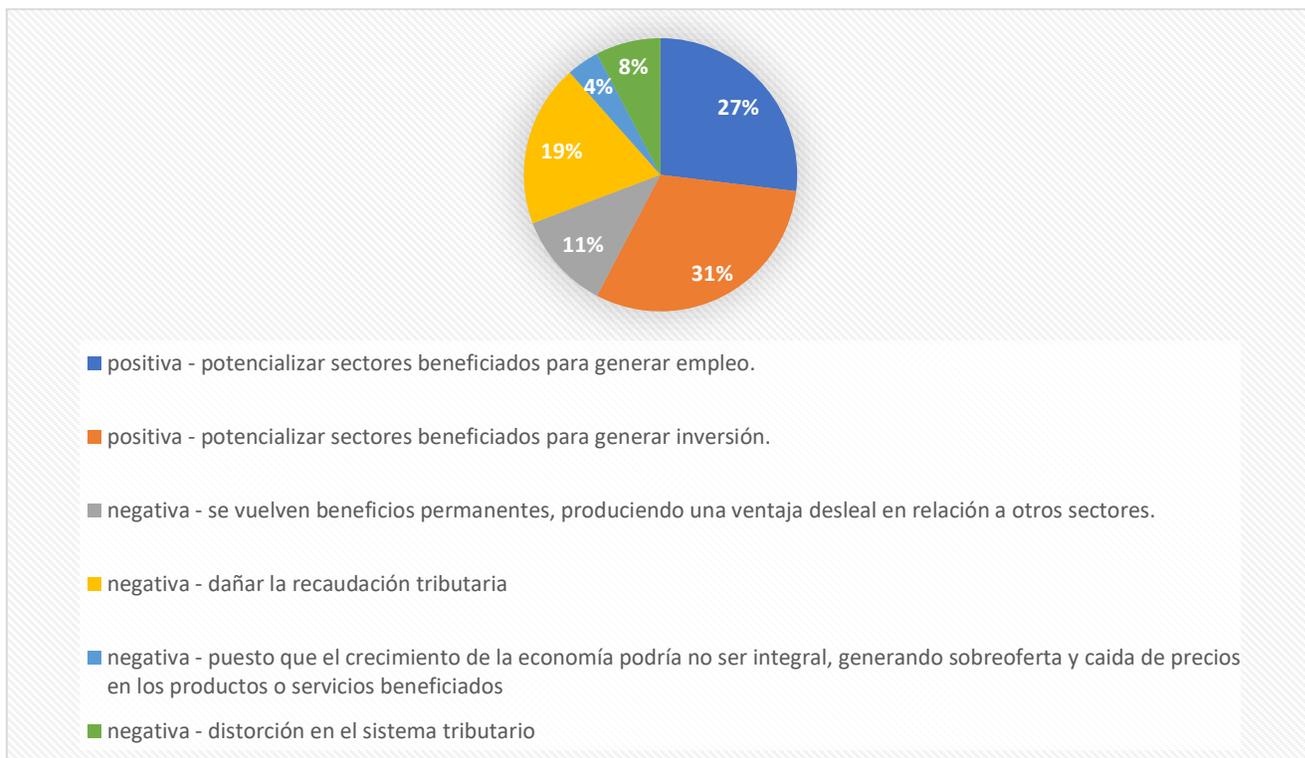


- Interpretación:

De conformidad con la información contenida en el diagrama de pie, existen ocho factores que tienen una incidencia significativa en la captación de inversiones directas en Guatemala. Más allá de lo anterior, la certeza jurídica se posiciona como el elemento más importante, abarcando más del 30% de las opiniones, seguido de la infraestructura y la seguridad con 19% cada una.

De la información antes relacionada es posible concluir que la certeza jurídica es un aspecto medular, según expertos, al momento de que un inversor extranjero analiza la posibilidad de invertir en Guatemala. Adicionalmente, se puede apreciar la poca importancia que le fue dada a los incentivos fiscales en cuanto a la atracción de capitales extranjeros al territorio nacional.

2. ¿Cuáles cree que son las principales consecuencias positivas y/o negativas que conlleva la implementación de incentivos fiscales en un Estado?



- Interpretación:

Según el gráfico, en sumatoria un 58% de los encuestados considera que las principales consecuencias positivas de implementar incentivos fiscales serían que los sectores beneficiados con tales medidas tendrían la capacidad de generar empleos e inversión. Por otro lado, el 42% restante, opina que los efectos de implementar incentivos fiscales son mayormente negativos, resaltando el daño que se ocasionaría a la recaudación tributaria y que tales beneficios podrían volverse permanentes, produciendo una ventaja desleal en relación a otros sectores no beneficiados y distorsionando el sistema tributario.

La información anterior permite concluir que existe una variedad amplia de consecuencias negativas que podrían derivar de la implementación de incentivos fiscales, sin embargo también es posible establecer que aunque son menores las consecuencias positivas, según expertos, de la implementación de incentivos fiscales, también es posible que los mismos repercutan de forma positiva en lo que a empleo e inversión se refiere.

3. ¿Considera que en Guatemala existen escenarios que justifiquen beneficiar con incentivos fiscales a ciertos sectores de la economía? ¿Por qué?

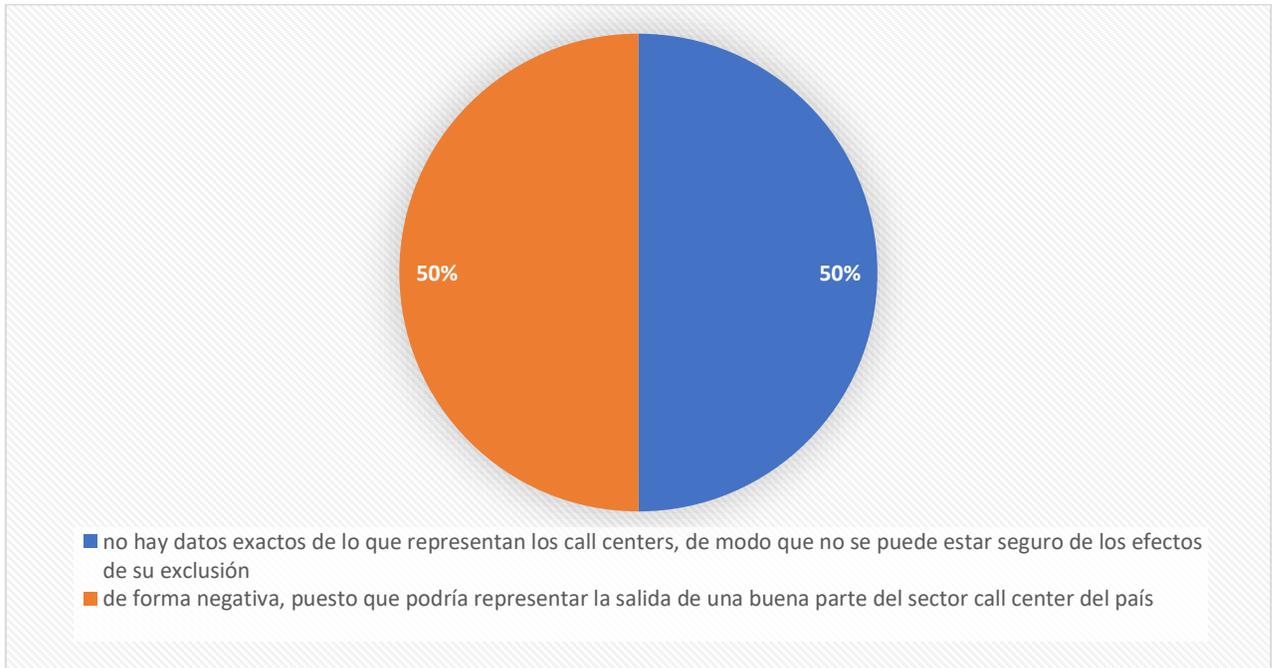


- Interpretación:

De conformidad con la información presentada en el gráfico anterior, el 94% de los entrevistados considera que si hay escenarios que justifican la aplicación de incentivos fiscales a ciertos sectores de la economía, contra un 6% que considera lo contrario. De los entrevistados a favor de tales prácticas, como motivos que respaldan su postura resalta el incentivar la inversión local y extranjera, con un 38%, la ayuda que tales incentivos podría representar para recuperar la inversión de manera más pronta, con un 31%, y el potenciar la generación de empleo formal con un 31%. Por otro lado, quienes se manifestaron en contra de estas prácticas respaldan su postura argumentando que la recaudación debería darse respetando principios de equidad y justicia.

De la información anterior es posible concluir que existe cierta aceptación de la implementación de incentivos fiscales, puesto que pese a que en gráficos anteriores podía apreciarse que no era la primera opción en la mente de los entrevistados, no deja de ser un mecanismo que puede generar resultados positivos si se implementa de la manera adecuada.

4. ¿Cómo cree que impactaría en la economía de Guatemala la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?



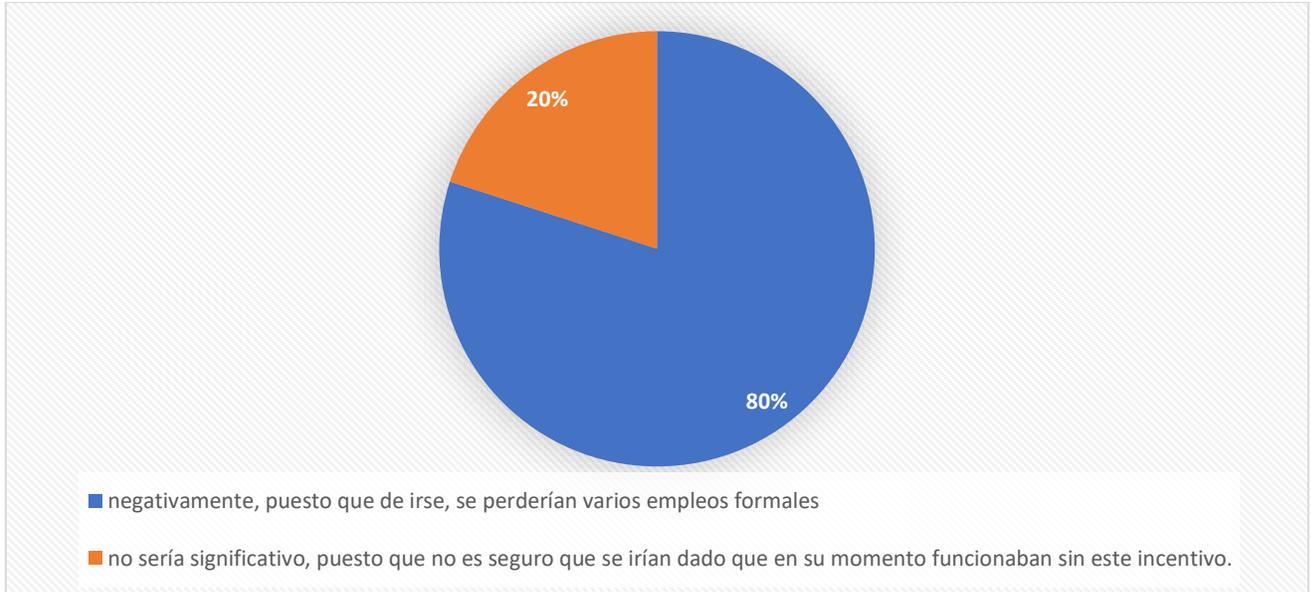
- Interpretación:

La interpretación del gráfico en esta ocasión resulta sencilla. De forma concreta los entrevistados manifestaron 2 opiniones, el 50% de ellos estableció que la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 impactaría de forma negativa en la realidad del país, tomando en cuenta que esto podría significar la salida de las operaciones de este sector económico de Guatemala. Por otro lado, el 50% restante manifestó que no es posible determinar de forma clara las potenciales consecuencias, puesto que no hay información exacta de lo que los Call Centers representan en la actualidad.

Al interpretar las 2 posturas antes presentadas, es posible inferir que existe preocupación en que el sector Call Center pueda ser excluido de este beneficio, asumiendo que su impacto en la economía y la generación de empleo es cuantioso. Sin embargo, la segunda postura es acertada al indicar que no pueden emitir una opinión concreta sin estar seguros de lo que el sector Call Center realmente representa.

Al respecto, vale la pena resaltar que la postura indicada por el segundo grupo representa una de las bases que motivaron la creación de la presente investigación.

5. ¿Cómo cree que impactaría en la generación de empleos formales de Guatemala la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?



- Interpretación:

De conformidad con la información contenida en el gráfico anterior, el 80% de los entrevistados considera que la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, tendría un efecto negativo, puesto que representaría la pérdida de los empleos formales de todas las personas contratadas por esta industria. Pese a lo anterior, 20% de los entrevistados considera que el impacto no sería significativo. Esto, considerando que los Call Centers ya habían mantenido operaciones en Guatemala mucho antes de contar con el apoyo de los incentivos fiscales.

La información anterior permite inferir que existe preocupación por la aplicación de medidas que puedan repercutir de forma negativa en el mantenimiento de los empleos formales que hasta la fecha se han generado, sin embargo, también hay escepticismo en relación a si implementar medidas que supriman los beneficios fiscales influiría realmente en que la industria de Call Centers optara por retirar sus operaciones del país, considerando que ya habían tenido su establecimiento y crecimiento previo sin la necesidad de incentivos fiscales.

6. ¿Cómo cree que impactaría en la recaudación tributaria de Guatemala la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo?

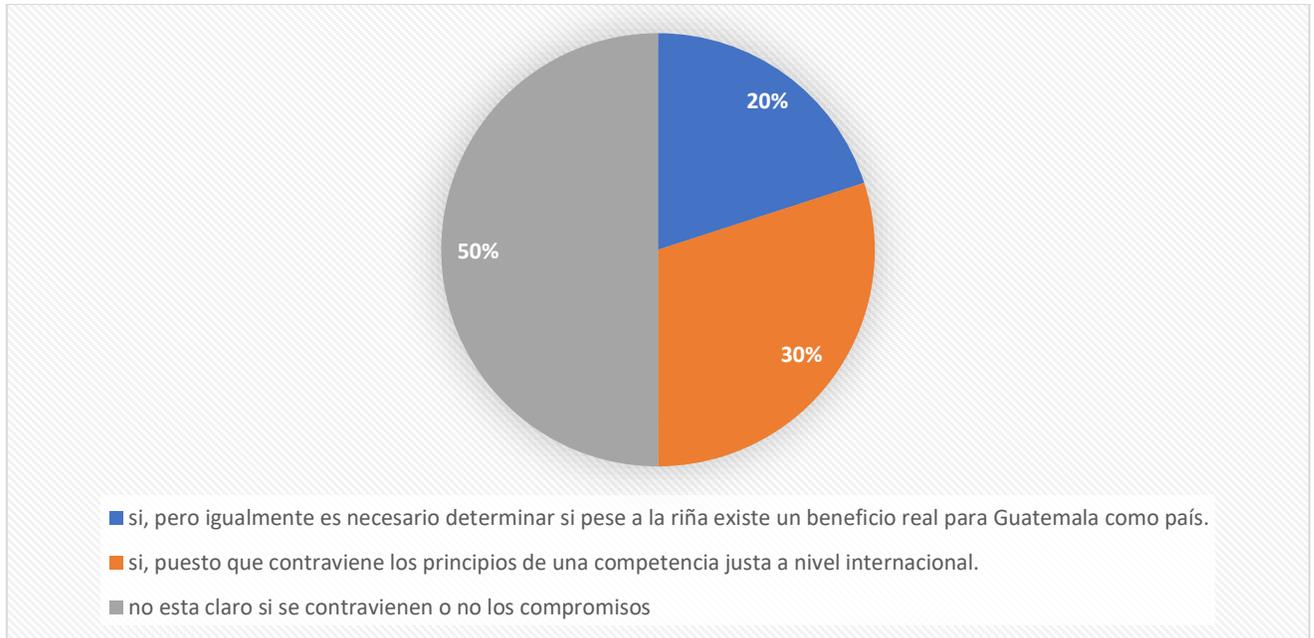


- Interpretación:

Según el gráfico presentado, el 70% de los expertos consultados considera que el impacto en la recaudación tributaria que la exclusión de los Call Centers del Decreto número 19-2016 Ley Emergente para la Conservación del Empleo tendría, no es claro, puesto que no hay certeza de que la actividad generadora de tributos permanecería en Guatemala, contra un 30% que estima que tal medida tendría efectos positivos, tomando en cuenta que se produciría un aumento en la recaudación.

De la información anterior es posible concluir que, entre los expertos consultados, existe una mayoría que toma en cuenta un elevado riesgo de que las industrias que han sido beneficiadas con los incentivos fiscales abandonaren el país si tales ventajas les son revocadas. Si lo anterior sucediera, representaría un efecto contraproducente para el Estado, puesto que en la búsqueda de aumentar la recaudación, podría terminar perdiendo la inversión generada y consecuentemente la potencial recaudación.

7. ¿Considera que la aplicación del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, contraviene los compromisos adquiridos por Guatemala ante la Organización Mundial del Comercio? ¿Por qué?



- Interpretación:

Según el gráfico antes presentado, el 50% de los entrevistados no tiene claro si la aplicación del Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, contraviene los compromisos adquiridos por Guatemala frente a la Organización Mundial del Comercio, por otro lado el 50% restante tiene claro que los incentivos fiscales que se aplican en Guatemala son una clara contravención a tales compromisos.

Pese a lo anterior, dentro de los entrevistados que concuerdan con que los incentivos fiscales representan una contravención a los compromisos frente a la Organización Mundial del Comercio existen dos posturas. Una de ellas que representa un 30% del total, se limita a indicar que los incentivos fiscales violentan la competencia justa a nivel internacional y la segunda postura representada por el último 20% de los entrevistados, menciona pese a tal contravención igual es necesario que se determine si tales medidas representan un beneficio real para Guatemala.

La información antes relacionada permite inferir que, según expertos, existe una alta probabilidad de que las políticas tributarias implementadas por el Estado de Guatemala puedan contravenir los compromisos que se tienen frente a la Organización Mundial del Comercio.