



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

Exoneración de tributos a zonas francas.

Estudio de Derecho Comparado

(Tesis de Licenciatura)

Alvaro Jonatán Caal Pop

Guatemala, agosto 2024

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

Exoneración de tributos a zonas francas.
Estudio de Derecho Comparado
(Tesis de Licenciatura)

Alvaro Jonatán Caal Pop

Guatemala, agosto 2024

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Alvaro Jonatán Caal Pop**, elaboró la presente tesis, titulada **Exoneración de tributos a zonas francas. Estudio de Derecho Comparado.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala, 22 de octubre de 2022

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

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesor del estudiante **Alvaro Jonatán Caal Pop**, ID **000022456** Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Exoneración de tributos a zonas francas. Estudio de Derecho Comparado.**
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,

M.A. Ligia Gabriela Alvarado Kuckling

Ligia Gabriela Alvarado Kuckling
ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, 8 de febrero de 2023

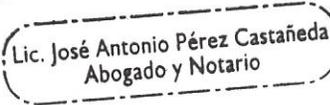
Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis del estudiante Alvaro Jonatan Caal Pop con número de ID 000022456, titulada “Exoneración de tributos a zonas francas. Estudio de Derecho Comparado”. Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,



José Antonio Pérez Castañeda



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Ref. O.I. 177-2024

ID: 000022456

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ALVARO JONATÁN CAAL POP**

Título de la tesis: **EXONERACIÓN DE TRIBUTOS A ZONAS FRANCAS.
ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, M.A Ligia Gabriela Alvarado Kuckling de fecha 22 de octubre del 2022.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el revisor, Licenciado José Antonio Pérez Castañeda de fecha 8 de febrero del 2023.

Por tanto,

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

Guatemala, 31 de julio del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

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

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Exoneración tributaria	1
Zonas francas	21
Incentivos fiscales y beneficios tributarios	35
Exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas según diferentes legislaciones	41
Similitudes y diferencias en la aplicación de exoneración tributarias a zonas francas	50
Conclusiones	55
Referencias	57

Resumen

La investigación se denominó exoneración de tributos a zonas francas, que se realizó a través de un estudio de derecho comparado, el cuál consistió en un análisis de las diferentes legislaciones del país tanto en Guatemala, como la de Costa Rica, Nicaragua y Panamá, en el que se estableció la problemática de la desigualdad de incentivos fiscales que se le otorgan a los contribuyentes los cuales tienen la obligación de contribuir con el gasto público; por ser figuras de índole comercial especialmente la figura jurídica antes mencionada, esa diferencia se ha escudado en la finalidad de mejorar el sector económico de los Estados a través de la inversión que se genera por el comercio exterior y nacional el cual ha producido un aumento de empleo.

El objetivo general que se planteó ha sido determinar las similitudes y diferencias de las exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas en Guatemala Nicaragua, Panamá y Costa Rica, mientras que las finalidades específicas consistieron en desarrollarlas, analizar la importancia de su creación clasificar los incentivos fiscales que reciben, por lo cual se concluyó que los países de estudio brindan este beneficio a esta figura para incentivar el comercio nacional y la inversión extranjera y entre el principal incentivo que regulan es la liberación de impuestos a todo tipo de equipo, maquinaria y herramientas para su instalación y

operación, buscando de esta manera un desarrollo para el país y crear fuentes de empleos.

Palabras clave

Zonas Francas. Exoneraciones. Tributos. Incentivos fiscales. Derecho comparado.

Introducción

El problema que se estudiará son los diferentes incentivos fiscales que se le concede a las zonas francas como excepción de la obligación tributaria del contribuyente que no todas las figuras comerciales, mercantiles, personas jurídicas o individuales gozan, refiriéndose específicamente a las reguladas en la legislación de Guatemala, Costa Rica, Nicaragua y Panamá. Estas zonas han sido creadas para mejorar el sector económico social; y para impulsar su desarrollo, se brindan varias exoneraciones en impuestos a pagar, por tal razón la investigación busca determinar si este fin tiene fundamento jurídico, social y económico o tan solo es una forma de evasión de sus obligaciones con el Estado y la sociedad.

La presente investigación se realizará en la República de Guatemala, en la que se buscará conseguir los siguientes objetivos. Siendo el objetivo general, determinar las similitudes y diferencias de las exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas en Guatemala comparadas con las de Nicaragua, Panamá y Costa Rica considerando que cada país lo realiza de acuerdo con la realidad económica de cada país. Y como objetivos específicos; desarrollar las diferentes exoneraciones tributarias; analizar la creación e importancia de las zonas rancas dentro de Guatemala; clasificar los incentivos fiscales o exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas en Guatemala.

A través del desarrollo de los subtemas se justificará la presente investigación, de tal manera que se determinará la importancia de las zonas francas para la economía y el interés social de Guatemala. Por tal razón, la modalidad de este estudio es el derecho comparado en el cual se estarán cotejando las legislaciones de Guatemala, Nicaragua, Panamá y Costa Rica. Lo que permitirá tener un enfoque sobre las similitudes y diferencias de las exoneraciones tributarias que se le conceden a las zonas francas de los países en mención, debiéndose tener en cuenta que al desarrollar el análisis respectivo será determinante la situación de cada país, según el ordenamiento jurídico respectivo.

Exoneración tributaria

Los tributos, representan un medio utilizado por los Estados para lograr la recaudación y obtención de ingresos que permitan el desarrollo de los fines del bien común. Es así, que a finales del siglo XX nace el derecho Tributario, el cual en un inicio pertenecía al derecho Financiero, sin embargo, la separación de estos últimos permitió el análisis en la creación, cobro y sanciones a los incumplimientos de los tributos; también permitió, el estudio profundo y el nacimiento de las definiciones teóricas del tributo. Entonces, para lograr la comprensión de la exoneración tributaria, es necesario estudiar las principales culturas que representan la cuna de su nacimiento, su definición desde el punto de vista doctrinario y jurídico, sus características y principios, su importancia para el cumplimiento de los fines del Estado.

Antecedentes

La concepción de tributo inicia en Roma, en esta cultura antigua se aprecian figuras, como los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos y los primeros controles el tributo era algo necesario y fundamental en esta cultura. La forma en que el ciudadano romano pagaba su impuesto era a través de tierras, animales, esclavos y riquezas personales. A pesar de que era algo tan fundamental, los ciudadanos romanos no estaban de acuerdo con todos los tributos que debían pagar,

entre ellos se encontraba el “*tributum in capita*” traducido como “tributo por cabeza” que gravaba a los ciudadanos romanos que poseían una riqueza desde 15,000 ases (moneda de bronce romana), también se debía contar con “El diezmo las cosechas, productos de tierras, y una veintena parta del valor de mercancías” (Villalobos Tapia, 2017, p. 44).

Sin duda, Roma es una de las cunas de la historia del “tributo” a pesar de que estos tributos era algo general en esta cultura no se les aplicaba a todos los ciudadanos romanos. El emperador no pagaba tributos, a él se le ofrecían los tributos. Otra cultura en la que apareció la figura de tributos es la cultura egipcia las ofrendas se les brindaba a los faraones, entre ellos se la famosa tasa por usar aceite, es decir los egipcios pagaban por usar aceite, aceite que exclusivamente era comercializado por el faraón. En las diferentes culturas se denota la figura del tributo conocida con otros nombres; pero con el mismo sentido y en todas estas figuras había excepciones es decir figuras que no pagaban tributos ya sea por favoritismo o porque ellos eran quienes los recibían. La historia de los tributos en Guatemala se inicia en el periodo preclásico, a saber:

El período preclásico corresponde a los años 1000 a.C.- 300 d.C., que constituyeron un marco temporal para el desarrollo de una organización social complicada, se formaron centros urbanos monumentales, surgimiento de economías, instituciones políticas y relaciones sociopolíticas sobre el tributo en esta época es escasa, pero se presume que por su comercio, producción e intercambio surgió una actividad económica lo que hoy se conoce como tributo. Se supone que el tributo, se daba por medio de la agricultura, en las obras de construcción y en las guerras de conquista (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, 2007, p. 2).

Cómo se observa, Guatemala también tiene orígenes históricos acerca de los tributos, cada país y cada cultura ha enmarcado el concepto y su práctica según sus costumbres e ideologías para algunos una ofrenda, para otros una obligación, pero algo es definitivo, ha existido esta figura a lo largo de la historia. Así también, las famosas exoneraciones tributarias, cuyo beneficio normalmente se les ha concedido a las llamadas figuras de poder, tales como los reyes, los faraones los líderes quienes eran exentos a esta obligación; en tal sentido, se puede entender que los antecedentes históricos de la exoneración de tributos, nace al mismo tiempo que su existencia ya que siempre existirá una figura que será exento a esta obligación.

Definición de tributo

“Prestación obligatoria comúnmente en dinero que establece el Estado conforme la ley, con carácter obligatorio” (Rodríguez Lobato, 2004, p. 61), para establecer una definición concreta de esta prestación tributaria, es necesario centrarse en el Derecho Tributario o en las Ciencias del Derecho Tributario en la que se manifiesta que “El tributo es el principal objetivo estudio de las Ciencias del Derecho Tributario en tanto su concepto representa un concepto fundamentalmente del ordenamiento jurídico tributario” (Cucci, 2018, p. 4). En tal sentido, a la luz de lo cita con anterioridad, se logra establecer que el tributo es una carga impuesta

por el Estado obligatoria, establecido en un ordenamiento jurídico y estudiada por el Derecho Tributario.

En ese sentido, el doctrinario que se cita a continuación establece que, el derecho tributario es una “rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, tales como: actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y el que suscitan entre estos últimos” (Giuliani Fonrouge, 1970, p. 7-10), así pues, el particular tiene una importante participación dentro del Derecho Tributario pues es él, coautor de la relación impuesta por el Estado, siendo motivo de estudio dicha relación por parte de la rama del Derecho que acontece y que se desprende del Derecho Financiero, haciéndolo desde esta perspectiva una subrama.

La finalidad de la recaudación de tributos por parte del Estado y la prestación de estos por parte de la población tiene el propósito directo de cumplir con los fines establecidos por el Estado (fin supremo-el bien común), regulado en el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Para la realización de este fin el mismo Estado debe cumplir con las garantías mínimas establecidas por la Constitución, las cuales se basan en proporcionar a la población educación, salud y asistencia social, recreación, trabajo, seguridad, protección entre otros, de tal manera, que para cumplir con estas obligaciones estatales se necesita de recursos económicos, humanos y tecnológicos, los que se

obtienen a través de la recaudación de tributos que brinda la población, mismas que sirven para cubrir sus necesidades básicas y públicas que le permitirá tener un desarrollo integral y una calidad de vida digna dentro de la sociedad.

Por lo tanto, la recaudación de tributos por parte del Estado permite la satisfacción de necesidades colectivas, que son aquellas “...que el individuo por sí mismo no las puede satisfacer, y de cumplimiento ineludible ya que le dan razón de ser al Estado” (López, Nestor, 2018, diapositiva 2) es decir, la sociedad organizada en la cual se encuentra la figura del llamado Estado, busca que este último se encargue del cumplimiento de las mismas, de tal manera que hace uso de su poder soberano el cual proviene del pueblo, tal como se regula en el artículo 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala en la que establece que el “poder proviene del pueblo”; es decir, el poder otorgado por el pueblo le permite al Estado crear formas para el cumplimiento de sus fines, y entre ellas se encuentra la recaudación de impuestos.

En ese sentido, para brindarle al pueblo lo que necesita, se instituyen los tributos, los cuales según el Código Tributario (06-91) los 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” (artículo 9). Otro concepto muy acertado es el que lo define como: “la prestación pecuniaria que el Estado exige a los

sujetos bajo su jurisdicción” (Océanos, 1999, p. 1615). Ambos conceptos enmarcan la figura de Estado, así como la figura de la obligación que tienen los ciudadanos de la república de Guatemala para brindar tributos al Estado; ya que es quien exige este tributo para cumplir con su fin primordial “el bien común” regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala.

Derivado de lo expresado anteriormente es oportuno mencionar que para el autor Zuzunaga, citado posteriormente, los tributos cuentan con seis elementos. Así pues, el tributo es de carácter público, es una prestación en dinero, es una obligación ex lege, es una relación personal, tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que este realice sus funciones y, como elemento final, los tributos deben ser justos. A la luz de lo expuesto, los tributos cuentan con aspectos esenciales que permiten encontrar la naturaleza de los mismos dentro los elementos que lo conforman, siendo estos algunas de las bases que utiliza la legislación guatemalteca para enmarcar lo concerniente al hecho que lo genera, tal como se explicará más adelante.

En consecuencia, los tributos deben entenderse desde el punto de vista jurídico como una obligación del ciudadano, obligación que se encuentra legalmente establecida a través de normas jurídicas positivas-vigentes. Así pues, el primer elemento del tributo, según Zuzunaga es aquel que lo considera con carácter público; es decir, su esencia es general, aplicable

a los ciudadanos de un Estado; de tal forma que es una obligación que se encuentra dirigida para todos por igual (todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con la prestación de tributos). En cuanto al segundo elemento del tributo, se manifiesta que debe contener la prestación de dinero, es decir, no existe otro medio para concretarse más que, a través de dinero, ya que dentro de la economía actual de los diferentes Estados tiene valor económico el dinero es el intercambio dentro de la economía global.

La tercera característica se determina como una obligación *ex lege*; una obligación establecida dentro de la normativa jurídica esta debe entenderse como una obligación de intercambio la cuarta característica se define como una obligación personal es decir la obligación del ciudadano ante el Estado; la quinta característica es la finalidad del tributo, el cumplimiento del “bien común” la razón de la existencia del tributo, la última característica explica que deben ser justos ya que violentaría los principios del Derecho Tributario al momento de estipular tributos que el ciudadano no pueda cubrir estos deben ser proporcional a la capacidad del ciudadano tal como lo indican los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario “de igualdad, de generalidad, de justicia y equidad y de capacidad de pago” (Cucci, 2018, p. 7).

Obligación pecuniaria: de dar que motiva ese comportamiento de entrega, comúnmente en dinero, implica una traslación de dominio pecuniario del particular a favor del Estado, esto es, se trata de una transferencia de propiedad legítima que el citado particular realiza a favor del Estado; *ex lege*: significa que el supuesto planteado en el instrumento normativo idóneo (que de ocurrir en la realidad detona la obligación tributaria) debe comprender todos los aspectos del hecho generador, Capacidad contributiva el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria (Zuzunaga del Pino & Vega León Cabrera, 2016, p. 229).

En cuanto a los principios del Derecho Tributario, es preciso mencionar que estos se encuentran inmersos en la legislación guatemalteca, así pues, ninguna ley es superior a la Constitución Política de la República de Guatemala según el artículo 175: “Ninguna ley podrá contrariar disposiciones de la constitución, las leyes que violen o tergiversen mandatos constitucionales son *nulas ipso iure*” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985), segundo, porque dichos principios se encuentran regulados dentro de la Constitución, con el fin de proteger la soberanía del Estado de derecho y la democracia al violentar dichos principios se violentaría garantías constitucionales además de los principios que rigen el Derecho Tributario (recaudación de tributos).

Respecto a esto, en Guatemala algunos principios en materia tributaria son, el principio de legalidad con el cual se asegura que los tributos deben estar tipificados en ley; seguidamente el principio de capacidad de pago, mediante el cual el sistema tributario debe ser justo y equitativo; el principio de no confiscación en el cual se prohíben los tributos confiscatorios, es decir atribuirse el Estado bienes pertenecientes a una

persona ya sea individual o jurídica, y por último el principio de “no doble o múltiple tributación” por el cual un mismo hecho generador es atribuido a mismo sujeto pasivo, dos o más veces. Todo esto, está establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Entendidos los principios en materia tributaria, es pertinente estudiar la clasificación de tributos, según el Código Tributario (6-91) “los tributos se dividen en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales y contribuciones por mejoras” (artículo 10). Esta clasificación define el tipo de obligación tributaria que el ciudadano debe hacer efectivo como sujeto de directo e indirecto, es decir existirán contribuciones al Estado a nivel República una obligación que tendrán todos los ciudadanos por general, un ejemplo de esto es el impuesto de circulación (todos los ciudadanos que posean un vehículo en la república de Guatemala deben cancelar dicho impuesto) existen otro tipo de contribuciones tributarias que serán únicamente para el municipio (arbitrios), para comprender mejor esta clasificación se definirá cada uno de los tipos de tributos a continuación.

Los impuestos son prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ella contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato (Rodríguez Lobato, 2004, p. 61).

Así, el Código Tributario (06-91) define a los impuestos como “El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (artículo 11). Entonces, subyacentemente al impuesto se encuentra el llamado hecho generador el cual, es el elemento principal de este tipo de tributo, se debe entender como la razón que da origen a la responsabilidad tributaria. Desde el punto de vista de la doctrina este tipo de contribución se centra en la actividad del ciudadano. Según la Ley de Actualización Tributaria (10-2012) “constituye un hecho generador la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala” (artículo 10).

Para finalizar con los impuestos, estos se pueden clasificar en impuestos directos o indirectos según su naturaleza; los primeros se definen como “Aquellos que se recaudan en virtud de que la administración tributaria tiene registros o matriculas en donde constan los nombres de los contribuyentes, así como tarifas y por ende las fuentes de dichos impuestos” (Guerrero Rojas, 2006, p. 33) los segundos “Nacen de la realización eventual de actos jurídicos tales como compra-ventas, arrendamientos, importaciones, exportaciones, entre otros” (Porras, 1949, p. 93). Según la legislación constitucional guatemalteca los impuestos se clasifican en impuestos ordinario y extraordinarios, siendo los primeros aquellos permanentes y conocimientos general, mientras

que los segundos se aplican únicamente a ocasiones especiales, según lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La segunda clasificación de los son los arbitrios, estos son el “impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades” (Supertendencia de Administración Tributaria, 2018). En tal sentido, el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su parte conducente “corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar... arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado...” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985). En tal sentido, le corresponde a la municipalidad el correcto uso de los mismos, basada dicha conducta por la autonomía establecida constitucionalmente y la libertad de disponer de sus recursos; regulado en el artículo 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La última clase de tributos, son las contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, Giuliani afirma que estas son “la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado” (Giuliani Fonrouge, 1970, p. 324); las contribuciones por mejoras también se encuentran reguladas en el Código Municipal (12-2002) donde señala lineamientos para su efectiva

ejecución " Contribución por mejoras.... El reglamento que emita el Concejo municipal establecerá el sistema de cuotas y procedimientos de cobros..." (artículo 102). Por lo tanto, seguidamente se continua con otra definición.

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales y contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado (Código Tributario, 1991, artículo 13).

Esta última clasificación de tributos es directamente para el beneficio del ciudadano, es una contribución que ayudará a mejorar alguna situación que le afecte directamente cierta circunscripción poblacional, un ejemplo de esto son los daños de infraestructura (calles, camino, puentes pequeños u otros) de algún lugar determinado que solo afecte a los vecinos que transiten en dicho lugar; por lo que el Código Municipal (12-2002) establece: "los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejore las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Concejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras..." (artículo 102).

Definición de exoneración

Son aquellas exenciones en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial y atendiendo a calidades o atributos de las personas quedan liberados del pago de los tributos (Giorgetti, 1967, p. 110); otra definición de exoneración es la que establece que es “una forma de evasión fiscal ante las responsabilidades tributarias que han adquirido” (Dacaret Loc, 1989), ambas definiciones resaltan la figura de no contribución ya sea por su tipo de figura o naturaleza, lo que claramente violentaría los principios de la obligación de contribución tributaria (igualdad, generalidad y equidad) al conceder exoneraciones a figuras que tienen la obligación de brindarla, en base al principio de igualdad de contribución de recursos al Estado.

En ese sentido, debe entenderse desde el punto de vista doctrinario, que la exención es un tipo de incentivo tributario. En la clasificación, que brindan Jiménez y Podestá hacen alusión a cuatro tipos de incentivos, la primera son las exoneraciones temporales de impuestos, en este tipo de incentivo se libera de la obligación tributaria por un tiempo determinado o parcial de su obligación; el segundo son los incentivos a la inversión, son todos aquellos que estén enfocados en contribución del mejoramiento de inversiones comerciales ya sean interiores o exteriores; el tercero son las zonas especiales con tratamiento tributario privilegiados, a quienes se

le exonera de impuestos, rentas y otros; el último de los incentivos son los de empleo, que casi no se ven dentro de los Estados ya que tratan de rebajar los impuestos que deben pagar a través de obras sociales, entre otros tiene un enfoque más social, en resumen la doctrina los clasifica:

- Exoneraciones temporales de impuestos (*tax holidays*) y reducción de tasas.
- Incentivos a la inversión (deducción parcial, créditos fiscales, diferimiento impositivo).
- Zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado (derechos de importación, impuesto a la renta, impuesto al valor agregado).
- Incentivos al empleo (rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra) (Jiménez & Podestá, 2009, p. 16)

Los incentivos tributarios a la inversión fueron parte central de la estrategia de desarrollo de muchos países en la década del '50 y comienzo de los '60; allí se enfatiza que son parte del conjunto de instrumentos de política económica implementados por los países tanto desarrollados como en desarrollo y uno de los aspectos tributarios que han seguido concentrando la atención más allá del cambio de escenario económico mundial y de las sucesivas reformas fiscales (Gómez Sabaini, 2006, p. 25).

Cabe aclarar, que existen diferencias entre la exoneración y la exención; la primera es una forma de dispensar una obligación existente, según el artículo 183 j) “son funciones del presidente de la república las exoneraciones de multas y recargos a los contribuciones que hubieran incurridos en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales por actos u omisiones en el orden administrativo” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985), por otro lado, la exención se entiende como una forma de liberar a una figura tributaria de su obligación. Fundamentado en el artículo 239 donde establece, “corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar....

b. las exenciones; son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente

inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación...” (Constitución Política de la República de Guatemala 1985).

Por lo tanto, la exoneración es “Figura jurídico tributaria, en virtud de la cual eliminan de la regla general de causación de los tributos, ciertas personas hechos o situaciones imposibles por razones de equidad, de conveniencia o de política económica” (Chicas Hernández, 2000, p. 121). Estas exoneraciones deben existir de la exenciones legales jurídicas que determinen la ley en materia ya que el tema de análisis de estudio son las exoneraciones que se le conceden a las zonas francas por lo que el objeto de estudio no son los sujetos pasivos (sujetos individuales) a quienes se les dispensa, condona o deduce una obligación tributaria, contrario a esto, son aquellas figuras que se les libera de la obligación ya que el hecho generado que daría vida a esta obligación no termina de ser perfeccionado o se encuentra limitado por lo que no puede entrar a la vida jurídica por lo que tampoco se hablaría de mora, multas, cargos o recargos de una obligación.

En tal sentido, la exención del pago tributario, está deliberadamente regida por la ley, entre tanto, debe aplicarse en apego a los establecido por la norma tributaria; por lo tanto, la exención no exime al beneficiario de la misma, del cumplimiento las demás obligaciones jurídico tributarias que le corresponden, así pues el Código Tributario (6-91) establece:

Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título (artículo 65).

Principales exoneraciones tributarias dentro de la legislación guatemalteca

Doctrinariamente y tal como se estudió hasta el momento, las exenciones son incentivos para el fortalecimiento de la economía de un país, mientras que las exoneraciones son todas aquellas dispensas en el pago de un tributo ya determinado y establecido y cargado una persona individual o jurídica. Sin embargo, para fines de la presente investigación, es necesario recalcar que la legislación guatemalteca determina como exoneración a una exención por naturaleza, tal como sucede y se analizará en el estudio de la Ley de Zonas Francas, decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, comparada con las legislaciones de Nicaragua, Panamá y Costa Rica.

Así, las exoneraciones están formadas por elementos personales y formales, en la exoneración el sujeto activo queda liberado de la obligación tributaria por parte del Estado, la doctrina también establece que las exoneraciones son situaciones especiales reguladas por la ley en las que las personas individuales o jurídicas no se ven afectadas con una carga tributaria específica. Por otro lado, a las exenciones las ampara la

hipótesis legal que establece como exención una figura para exonerar la obligación bajo la premisa de una labor social, cómo ejemplo, la Constitución Política de la República de Guatemala, reconoce como actividades exentas del pago de tributos a las entidades religiosas, colegios privados, las universidades y a la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco.

Por otro lado, en la misma ley se reconoce las exoneraciones, estando estas amparadas en el artículo 183 r) de la Constitución Política de la República, el cual literalmente se cita “Son funciones del Presidente de la República.... r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales...” (artículo 183). Por lo tanto, en esta investigación se analizará y tratará e identificará a la exención como exoneración, validando ambos conceptos en relación a la naturaleza intrínseca de su definición, por tal motivo se buscará establecer algunas clasificaciones doctrinarias sobre la cual recaen las exenciones

Según lo descrito por Martínez Flores

Atiende al sujeto sobre el cual recae la exención (objetivas, subjetiva y mixta); atiende a su vigencia (permanentes y transitorias); atiende a las obligaciones dispensadas (absolutas y relativas); atiende al tipo de ley por la cual se conceden (constitucionales y por ley ordinaria); atiende al fin que persiguen (distributivas, sociales y económicas) (Martínez Florez, 2006, p. 25)

Las primeras, al sujeto sobre el cual recae la exención, las objetivas tiene fundamento legal en el artículo 88: “las universidades están exentas del pago de toda clase de impuesto, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985); las subjetivas establecidas en función del sujeto pasivo, por ejemplo los artículos del 31 al 34 de la Ley del Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradoras Decreto Número 1448 en los que se detallan las exenciones que esta ley establece, y el artículo 33 de la Ley de Vivienda y Asentamientos Humanos Decreto Número 120- 96 en el que se establecen como mínimos los derechos y privilegios fiscales mencionados en la ley que se cita con anterioridad a la presente; y aquellas que son las mixtas que reúnen elementos de la exención objetiva y subjetiva; tal como se establece en el Capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La segunda clasificación son las que atienden a su vigencia, únicamente se sub divide en dos: las permanentes y transitorias; las primeras entran a la vida jurídica cuando ya están establecidas por una ley determinada, y solo dejan de existir al momento de que sean derogadas o reformadas, tal como ejemplo anterior se puede citar a la Ley del Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradoras Decreto Número 1448; las segundas son las transitorias; tal como su nombre lo indica únicamente entrarán a la vida jurídica por un determinado tiempo, por ejemplo de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora de Maquila la Decreto Número

29-89 del Congreso de la República de Guatemala que le concede una exención por el plazo de diez años sobre el impuesto sobre renta estipulado.

La tercera clasificación atiende a las obligaciones dispensadas y se dividen en absolutas y relativas, la primera no aplica en la república de Guatemala ya que Código Tributario Decreto 6-91, regula “Obligaciones de los sujetos pasivos ... la exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponda” (artículo 23), por lo que no se podría hablar de una liberación absoluta de la obligación tributaria de un sujeto, ya que siempre existirá alguna obligación secundaria o accesorias que deberá cumplir; en cuanto a la segundas, estas liberan al sujeto de contribuir con determinado tributo pero no lo libera de los obligaciones accesorias se puede entender como una liberación parcial o determinada pero no absoluta de la obligación.

La cuarta clasificación atiende al tipo de ley por la cual se conceden, se dividen en constitucionales y por ley ordinaria; la primera se entiende que son exenciones que establece la misma Constitución Política de la República de Guatemala dentro de su cuerpo legal, para dar un ejemplo de esta se cita el artículo 73: “Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985); mientras que la segunda se

establecen a través de leyes ordinarias que emite el Congreso de la República de Guatemala como ente facultado como ejemplo se puede citar el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto Número 26-92 del Congreso de la República que regula 17 exenciones sobre este impuesto.

La última clasificación atiende al fin que persiguen, se dividen en sociales, distributivas y económicas, las sociales se establecen con el fin de contribuir y fomentar al bienestar social de los ciudadanos de la república, tal es el caso de la Ley de Vivienda y Asentamientos Humanos Decreto Número 120-96; la distributivas nacen bajo el propósito de hacer efectivo el principio de distribución de la carga impositiva, es decir distribuir la carga de obligaciones tributarias que tiene el sujeto, un ejemplo de esta clasificación es la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Decreto Número 19-04, la última división son las económicas, en las cuales se hace énfasis puesto que ellas son el tema investigativo del presente trabajo, estas se establecen con la finalidad de contribuir con el desarrollo económico del país a través de incentivos fiscales a ciertas figuras comerciales como ejemplo se cita la ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89.

Zonas francas

“Es el área del territorio nacional, extra aduanal bajo vigilancia fiscal y sin población residente, en donde podrán establecerse y funcionar empresas industriales y comerciales de exportación y de actividades conexas o complementarias nacionales” (Brand, 1984, p. 838); las zonas francas se instituyen con la finalidad de crear un área que permita el crecimiento económico mediante la creación o comercialización de productos o bienes. Guatemala, reconoce las zonas francas mediante la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, la importancia de su existencia radica en el aporte del mejoramiento de la economía nacional y el desarrollo del país.

Definición de zonas francas

Las zonas francas tienen origen desde la antigüedad; nacen con la práctica del comercio y las exportaciones, esta práctica existía desde hace miles de años, a través de las diferentes embarcaciones que llevaban productos de un lugar a otro. La principal cultura que forma parte de sus antecedentes es el imperio Romano, lo que denota su presencia en la edad media. Esta forma de comercio empezó a tener más auge después de la segunda guerra mundial, en donde a raíz de los devastadores resultados, surgen las zonas de comercio libre para impulsar el comercio nacional y

exterior. Así pues, las zonas francas tienen su nacimiento hace miles de años, a saber, Vargas Espino detalla

Se utiliza desde hace más de 2,000 años, cuando los fenicios, quienes fueron ávidos comerciantes en el siglo II, establecieron en la isla de Delos en el Mar Egeo, un centro de acopio para almacenar sin impuesto alguno y sin limitaciones administrativas un volumen considerable de bienes, objeto del intercambio en el mar mediterráneo tales como trigo, vino, maderas finas y marfil (Vargas Espino, 2011, p. 5).

Prácticamente esta figura comercial nace de la importancia y la necesidad del almacenamiento y acopio de productos que provienen de un lugar y que van dirigidos a otro, el comercio exterior lo utiliza para la movilización, transporte y la bodega (almacenamiento) lo cual permite que el comercio sea efectivo y ágil. Por ejemplo, las toneladas de granos básicos, telas, productos de higiene ente otros; no son productos que llegarán a su destino directo, más bien, estos deben ser almacenados o guardados, por lo tanto, las zonas francas son necesarias en el comercio de un país. Para una forma segura, viable, legalmente establecida para la protección de la economía de un país.

En Guatemala es la Ley de Zonas Francas (65-89) la norma que regula la creación y función de estas áreas geográficas económicas. Establecido así en el primer considerando "Que es de interés nacional el orientar la economía hacia el desarrollo integral del país, mediante el fortalecimiento de la producción y comercialización en general..."(Considerando). La definición legal se encuentra en el artículo

2 de la ley que se menciona, estableciendo así la clasificación, actividades y definiendo de manera legal la naturaleza de su existencia mediante el régimen especial aduanero, por tal razón es necesario que dichas definiciones de zonas francas en el país queden debidamente clara y ejemplificadas en base a lo que regula la ley.

Se entenderá por Zona Franca el área de terreno física delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un Régimen Aduanero Especial establecido en la presente Ley, en la que personas individuales o jurídicas se dediquen indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional (La Ley de Zonas Francas, 1989, artículo 2).

El régimen aduanero especial se refiere a que la zona franca no será igual a otras figuras comerciales, lo que se evidencia a través de su propio decreto. La legislación guatemalteca se refiere a un régimen especial en relación con beneficios o incentivos (económicos, jurídicos y financieros que facilitarán su existencia) que se le concederán para su establecimiento, creación y la práctica de sus actividades comerciales, otorgándosele por ley un área geográfica dentro de la cual se deben realizar las actividades autorizadas. De tal manera, que este régimen debe estar establecido por la legislación guatemalteca tal como lo establece el artículo 2 de la Ley de Zonas Francas "...sujeta a un Régimen Aduanero Especial establecido en la presente ley...".

Por lo tanto, las zonas francas son delimitaciones geográficas que se dedican al comercio internacional con la finalidad de promover el comercio exterior y el desarrollo económico de un Estado, se puede definir como: “El área del territorio nacional, extra aduanal bajo vigilancia fiscal y sin población residente, en donde podrán establecerse y funcionar empresas industriales y comerciales de exportación y de actividades conexas o complementarias nacionales” (Brand, 1984, pág. 838). También se establece que se trata de “un espacio geográfico, una demarcación territorial, que se sitúa en el territorio de un estado, en el que las mercancías provenientes de terceros estados pueden introducirse sin satisfacer derechos de aduana” (Pita Grandal, 2020, p. 13).

Las zonas francas se clasifican como públicas o privadas, según los fines que se tenga para su creación. Deberán estar físicamente separadas del área donde se encuentren los usuarios industriales y de servicios, de aquellas donde se encuentren los usuarios comerciales; de tal cuenta que se regulan tres tipos de usuarios, según la ley guatemalteca son: industriales, de servicio y comerciales, estos tienen la libertad de establecerse en cualquier región del país (Metropolitana; Norte; Nororiente; Suroriente, Central, Suroccidente, Noroccidente y Petén) conforme a las disposiciones legales y con el fin directo de orientar la economía nacional hacia el desarrollo integral del país a través del aumento de empleo de ciudadanos.

El artículo 4 de la Ley de Zonas Francas, establece que los usuarios industriales son aquellos que se dedican a la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación o a la investigación y desarrollo tecnológico; los usuarios de servicios, son aquellos que se dedican a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional; y, los usuarios comerciales son aquellos que se dedican a la comercialización de mercancías para exportación. En relación a estas zonas, Fernández afirma que:

La zona franca es la extensión del territorio nacional legalmente delimitada en la que se otorgan franquicias de impuestos al comercio exterior o a las importaciones de mercancías extranjeras necesarias para el desarrollo de la región, así como las exportaciones de mercancías, que se produzcan o manufacturen en la zona (Fernández Ruiz, 1991, pág. 1).

Los autores citados al momento tanto Pita como Fernández, coinciden en que la figura de zonas francas está dirigida al comercio exterior de los países con el fin de mejorar su economía y tener un desarrollo integral a través de la inversión del comercio exterior; en Guatemala se clasifican en públicas o privada; separadas físicamente de la siguiente manera, los usuarios industriales y de servicios estarán apartadas de los usuarios comerciales, según lo establecido en el artículo 2 de la Ley de Zonas Francas. Por tal motivo, las zonas francas públicas, son y se caracterizan por ser entidades descentralizadas, creadas conforme las leyes guatemaltecas; mientras que las zonas francas privadas son personas jurídicas constituidas en Escritura Pública, así pues, su instalación, desarrollo y operación será autorizada por el Ministerio de Economía;

todo ello a la luz de los artículos 3,9 y 10 de la ley que acontece, Ley de Zonas Francas.

Proceso jurídico para la creación de zonas francas

Los requisitos y el proceso para la creación y constitución de las zonas francas en la república de Guatemala está regulado en el Reglamento de Zonas Francas Acuerdo Gubernativo Número 242-90 del Presidente Constitucional de la República; en el artículo 3 de dicho reglamento se establece que para su instalación y desarrollo dentro de la república, debe presentarse los requisitos ante el Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía; este ministerio a través de su Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión proporciona el documento PI-RC-6589-L11-2018; en cual se describen cada uno de requisitos que el solicitante debe presentar para la primera fase de autorización para la instalación y desarrollo de una zona franca (el proceso se divide en II fases).

A grosso modo, se describe a continuación, el proceso de instalación de una zona franca. Primero se debe acudir a la institución ya mencionada para hacer una solicitud mediante hoja membretada, dirigida al Director de Servicios al Comercio y a la Inversión del Departamento de Política Industrial del Ministerio de Economía, en dicha solicitud además de otros documentos que se establecen, se debe adjuntar un estudio económico

financiero del proyecto. Los requisitos *sine qua non* del solicitante son no haber sido sancionado con revocatoria de los beneficios conferidos por la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Ley de Zonas Francas, Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla; no haber operado o estar operando como beneficiario de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla; no estar gozando de los incentivos fiscales otorgados por otras leyes vigentes.

Presentados los documentos requeridos, la institución encargada tiene treinta días para analizar, revisar y pronunciarse sobre la solicitud, si cumple o no con los requisitos necesarios para la autorización, instalación y desarrollo de la zona franca dentro de la república de Guatemala; si cumple con dichos requisitos se emitirá resolución de autorización; de lo contrario se emitirá una resolución de rechazo o rectificación, según sea el caso, pero si en ese plazo de tiempo no se pronuncia de forma positiva o negativa sobre la solicitud; se entenderá de ante mano que el proyecto cumple con todos los requisitos que la ley y el reglamento establecen y se emitirá su resolución de autorización.

Después de haber terminado la primera fase que comprende la autorización, instalación y desarrollo de la zona franca; inicia la segunda fase que establece el procedimiento para la autorización de su operación; el Departamento de Política Industrial de la Dirección de Servicios al

Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía proporciona el documento PI-RC-6589-R8-2018; en cual se establecen los requisitos específicos que deben presentarse; así como el formulario para inicio de operaciones PI-FC-6589-R8-2018 , se evidencia que la primera y segunda fase son procedimiento administrativos, tales como las autorizaciones y planificación de la zona franca.

Los requisitos para el procedimiento para autorizar la operación de zonas francas en la república se encuentra regulado en el artículo 7, 8, 9, 10 del capítulo II del Reglamento de la Ley de Zonas Francas, después de haber presentado la solicitud correspondiente; se deberá emitir la resolución de autorización en un plazo no mayor de quince días por la Dirección General de Política Industrial, debe contener los siguientes requisitos según el Reglamento de la Ley de Zonas Francas (242-90) “Nombre, domicilio fiscal y número de identificación tributaria de la entidad administradora, nombre de la zona franca, beneficios otorgados y plazo de duración de los mismos y obligaciones a que queda sujeta” (artículo 11); el capítulo III regula el procedimiento para la autorización de usuarios las entidades administradoras autorizadas para operar deben solicitar la autorización para la instalación en las mismas de cualquier usuario.

Ministerio de Economía y Ministerio de Finanzas Públicas

La importancia de estos ministerios para el desarrollo de la investigación se establece en la Ley de Zonas Francas (65-89): “Los Ministerios de Economía y Finanzas Públicas, serán los órganos competentes en materia de zonas francas, de acuerdo a lo establecido en su ley propia y su reglamento, ambos ministerios tienen competencias y facultades diferentes en cuestión, para entender las atribuciones de cada uno a continuación se redacta una pequeña descripción de los orígenes de cada ministerio. Para poder comprender de forma clara y sin lugar a dudas cuales son las funciones que le conciernen a cada uno de los organismos del Estado establecidos en las leyes respectivas.

La historia del Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala remonta desde la época colonial es uno de los ministerios más antiguos de la república; sus antecedentes históricos se dividen en cinco épocas en la primera época se le conocía como Diputación Provisional, fue el proceso que le dio inicio a la denominación de finanzas públicas, la segunda época se da el: “7 de octubre del año 1825, después de la Independencia Patria, en la cual se crea la Dirección General de Hacienda, Dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda; fecha que marcó la historia del Ministerio de Finanzas Públicas” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2014, párr. 3); esta época ha sido trascendental; ya que se empezó a consolidar

la Dirección de Hacienda; inclusive ahora se toma como fecha para celebrar el día del financista en la República de Guatemala.

Dos años después del surgimiento de la Dirección General de Hacienda, se le cambió su denominación social a Secretaría de Hacienda y Crédito, fue “En el año de 1945 se eleva a la categoría de Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2014, párr. 4) aquí es donde cambia su categoría de secretaría a ministerio. A lo largo de su historia tuvo varias denominaciones y cambios; hasta llegar al nombre que hoy recibe, la finalidad de la creación de este ministerio tiene que ver con erario público del Estado, la manera eficaz y legal del control de éste, todo lo que corresponde a la correcta ejecución de la economía de la República de Guatemala.

Según el Ministerio de Finanzas Públicas (2014); en el año de 1971 el Congreso de la República al tener presente las múltiples funciones y atribuciones que tenía la hacienda pública del Estado, consideró oportuno generar una separación de dichas funciones y atribuciones con la finalidad de generar un incremento en los ingresos, por lo que se cambió su denominación a Ministerio de Finanzas Públicas que, dentro de sus atribuciones, está formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo con base en la política económica y social del Gobierno (párr. 5).

Este ministerio fue jurídicamente constituido a través de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas Decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala en el año 1971. Entre sus valores se encuentran: “El Liderazgo, la innovación, la transparencia, la eficiencia, el servicio a terceros y la frugalidad” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2022, párr. 3).

Se centra en las políticas fiscales del Gobierno que es una disciplina económica-política que se basa en la gestión de los recursos de ingresos y egresos del Estado y su administración con la finalidad de lograr el fin supremo de la república, el bien común regulado en el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El procedimiento aduanero de las zonas francas corresponde a la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Finanzas Públicas la creación y organización de los sistemas de administración y control aduanero de estas la Unidad de Regímenes Aduaneros Especiales establecerá en cada zona una delegación encargada de desarrollar en ellas los controles de entrada y salida de mercancías la elaboración de guías de tránsito, la distribución y recepción de los formularios que para el control se establezcan y las demás funciones (Reglamento de la Ley de Zonas Francas, 1990, artículo 23).

Respecto a la relación del Ministerio de Economía con las zonas francas, se desprende del tema de autorizaciones para el funcionamiento de las mismas. Los antecedentes históricos de este ministerio se remontan al año de 1,944 en cual se crea la Junta Revolucionaria del Gobierno, es a través del decreto 28-1,944 que recibió la denominación de Ministerio de Economía y Trabajo, en el año de 1,956 se crea el Ministerio de Trabajo y Previsión Social que dio como resultado la separación de funciones y la separación del Ministerio de Economía. La importancia de este Ministerio se encuentra establecido en el capítulo II de la Ley de Zonas Francas. Por ello, se realizó una breve descripción histórica.

Importancia de las zonas francas

Estas zonas son importantes para el desarrollo económico de América Latina y por ende de Guatemala. Es importante determinar si estas figuras cumplen con los objetivos de su existencia o tan solos son formas de evasión de la obligación tributaria que se conceden por favoritismo. Por lo tanto, el Ministerio que autoriza su establecimiento y operación estas áreas debe garantizar y fiscalizar que las mismas contribuyan al desarrollo a través de la “economía local, al incorporar a pequeñas y medianas empresas al encadenamiento global, atraen nuevas inversiones; generan empleos directos e indirectos en el lugar donde se ubican generan ingresos de divisas al país por el aumento en las exportaciones” (Ministerio de Economía, 2020, párr. 11); Galeano (2015) afirma que:

Es importante utilizar zonas francas en los países, y asumirlas como una estrategia que permite el crecimiento económico desde la balanza comercial, reduce el desempleo y es un factor clave para la inversión extranjera especialmente en los países en vía de desarrollo que han adoptado las diversas reformas que esto conlleva (p. 75).

La importancia de las zonas francas para el desarrollo económico y social se basa en impulsar el comercio exterior para generar una inversión a nivel nacional, según Galeano es una estrategia económica que permite a los Estados mejorar sus condiciones sociales a través de estas estrategias, estas áreas fueron diseñadas fundamentalmente para impulsar el comercio exterior a través de puntos concretos que faciliten esta actividad, la cual tiene una práctica desde hace varias décadas atrás, se entiende que un

país desarrollado tiene buenas bases jurídicas, sociales, políticas y económicas que permiten brindarle a su población una vida digna a través del cumplimiento de las garantías constitucionales en el cual funge un papel primordial la recaudación de tributos así como la actividad económica, tal como se cita a continuación.

Las zonas francas son un factor fundamental para la creación de economías de escala, simplificando los diferentes procedimientos y facilitando la venta de esta manera, se genera una competitividad en las regiones la cual busca promover un desarrollo, creando un mercado con diferentes estrategias que de manera directa generan empleo en la región y atrae capital extranjero (Chacón & Arias, 2013, p. 120)

La doctrina coincide en la importancia de esta figura para el desarrollo económico de un país en esta misma línea se analiza la investigación realizada por Vargas Espino en la República de Guatemala la cual esta denominada como estudio jurídico sobre las zonas francas de libre comercio y las oportunidades que ofrece a comerciantes guatemaltecos para el impulso de la economía, a través de esta investigación el autor se concentró directamente en los usuarios de zonas francas como comerciantes, aquellos llamados así por la legislación guatemalteca, entre ellos se encuentra la industria dirigida a la producción o transformación de bienes y prestación de servicios, los que se dedican a la intermediación en la circulación de bienes y prestación de servicios; la banca, seguros y fianzas así como los auxiliares de todos lo que ya se mencionaron, esto se encuentra regulado en el artículo 2 del Código de Comercio, Decreto número 2-70.

Zonas francas establecidas de Guatemala

Según la nota informativa titulada: “Ley de zonas francas impulsará la reactivación económica y generación de empleo” publicada a través del portal (Agexport hoy) noticias del sector exportador de Guatemala en el año 2020 se contabilizaba 14 zonas francas a nivel de la República de las cuales 12 son administradas directamente por el sector público y las otras son administrados por el sector privado, entre las que se administran por el sector público se encuentra la Zona de Desarrollo Económico Especial Pública Puma y la Zona Libre Santo Tomás Castilla (ZOLIC) “ubicada en Puerto Barrios, Izabal, esta última es conocida como un referente exitoso de la operatividad y el manejo de esta actividad” de (Vides, 2020, párr. 1).

Como resultado del estímulo impulsado mediante la legislación guatemalteca, se logra evidenciar que para el año 2020, se encontraban establecidas 14 zonas francas, las cuales se encuentran a través de todo el territorio guatemalteco. Para el conocimiento del lector y con la finalidad de enriquecer la presente investigación se menciona las siguientes: Parque Industrial La Unión, ubicado en el municipio de Amatitlán y Zona Franca Petapa, ubicada en la avenida Petapa de la ciudad de Guatemala, ambas ubicadas en el departamento de Guatemala, mientras que en el interior de la república se encuentran entre otras Zona

Franca Zofrazur, ubicada en el kilómetro 62.5 antigua carretera de Escuintla a Puerto San José.

Incentivos fiscales y beneficios tributarios

Son beneficios tributarios que los gobiernos le conceden a ciertas figuras “mediante el cual se minora el importe de la carga tributaria, se otorga un régimen fiscal especial o incluso se exime la tributación de ciertos rendimientos” (García Gil, 2006, p. 141). Dentro de este apartado se analizarán varios conceptos y teorías sobre el objetivo y la importancia que tienen para el desarrollo económico y social del país, además se darán a conocer la clasificación de los incentivos fiscales-tributarios que la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala les concede a las entidades administradoras; a los usuarios industriales o de servicio y a los usuarios comerciales de zonas francas.

Definición de incentivos fiscales

Existen varias definiciones pero no referiremos a la siguiente que define a los incentivos fiscales como una “Estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios del Estado, como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social” (García de la Mora, 1999, p. 29); este concepto resalta el aspecto de

disminución de ingresos ya que al conceder estos beneficios tributarios a ciertas figuras se les exonera del pago de varios impuestos que las diferentes leyes de la República establecen, las cuales tienen como finalidad contribuir con los gastos del Estado para proporcionarle a la población una calidad de vida que permita cumplir el fin supremo del Estado, en el caso de Guatemala el bien común.

Aquí es donde surge una pregunta importante, si los incentivos fiscales que los Estados conceden a ciertas figuras disminuyen la recaudación de impuestos ¿por qué se concede este beneficio?, lo que se explicaría a través del concepto que proporciona García de la Mora, quien se citó con anterioridad, que son concedidos porque tienen objetivos económicos y sociales es decir, pueden impulsar el comercio internacional y nacional aumentar los índices de empleos lo que permitiría mejorar el sector económico del país y a su vez habría un desarrollo social. Otra definición afirma que “Un incentivo fiscal, pues, debe entenderse como una medida que modifica el habitual régimen fiscal aplicable con el fin de promocionar ciertas actividades del obligado tributario” (Zalasinski, 2014, p. 60); para continuar con el análisis de este tema es importante citar lo que establece Bar:

El concepto de incentivo fiscal es similar al de gasto fiscal puesto que ambos representan una pérdida de ingresos públicos y una reducción de la responsabilidad tributaria del contribuyente; no obstante, ello, tales figuras no son exactamente idénticas; véase el caso de aquellos gastos relacionados con actividades involuntarias de los contribuyentes

dirigidos a generar una reducción fiscal que alivie el infortunio o cierta dificultad (Bal, s.f., p. 64).

A través del análisis de estas definiciones, los incentivos fiscales son beneficios tributarios que los Estados conceden a ciertas figuras, como un estímulo para impulsar el sector económico y las actividades comerciales, aunque estos beneficios influyan en la recaudación de tributos, por lo que muchos autores aún se hacen la interrogante si es ¿una inversión o una pérdida?; a través de esta investigación se determina que son importantes para el desarrollo económico, con anterioridad se explicó, que esta figura proporciona una facilidad para la inversión extranjera, su establecimiento y operación se deben a los diversos incentivos fiscales que la ley de Guatemala le concede. Entonces, si bien, es cierto que representa pérdidas para la recaudación de tributos también se debe reconocer que son estrategias económicas que ayudan al desarrollo, pero deben estar establecidas según la realidad de cada país y establecidas en ley.

Definición de incentivos tributarios

Según el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, los incentivos tributarios fortalecen el desarrollo del mercado interno, diversifican la capacidad productiva, generan empleo y promueven la atracción de la inversión extranjera en Guatemala (ICEFI, 2017). En ese sentido, los incentivos tributarios permiten el desarrollo controlado económico de

una región determinada el cual está establecido en ley y vigilado por las instituciones del Estado. Quienes deben de velar por la justa aplicación de la ley en relación a los incentivos tributarios que le son otorgados a personas individuales o jurídicas, previamente establecidas y legalmente determinadas en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

... tratamientos tributarios preferenciales que se ofrecen a un grupo selecto de contribuyentes y pueden adoptar la forma de: exenciones, exoneraciones temporales de impuestos, créditos, deducciones por inversión, tasas impositivas y aranceles de importación (y/o derechos de aduana) preferenciales y el diferimiento de la obligación de pagar impuestos (CIAT, Naciones Unidas. 2018).

Para comprender esta definición primeramente es importante establecer que únicamente el Estado a través del órgano competente, puede otorgar estos beneficios tributarios por su condición de soberanía y poder, y derivado de ese poder soberano puede ofrecer los incentivos a personas individuales o jurídicas que llenen los requisitos que le ley establece, en este caso la Ley de Zonas Francas y su reglamento. Como resultado, se determina que los incentivos tributarios son beneficios especiales que se le conceden a los contribuyentes que tienen la obligación de pagar ciertos tributos, pero a raíz de la actividad económica que realizan resulta más beneficioso para el Estado brindarle un régimen especial que les permita subsistir para que puedan contribuir con actividad la comercial del país, por lo que se continuará con otras definiciones para compararlas.

El incentivo tributario trata de disposiciones especiales que establecen exclusiones, créditos, tasas preferentes o aplazamientos de obligaciones tributarias; estos incentivos pueden adoptar muchas formas: exoneraciones temporales de impuestos, deducciones

aplicables a determinados tipos de gastos o reducciones de los aranceles de importación o los derechos de aduana (Ordoñez Guerra, 2020, p. 6).

Principales incentivos fiscales y beneficios tributarios que la legislación guatemalteca le otorga a las zonas francas

Después de analizar la definición de ambos conceptos ; así como la importancia que tienen para el desarrollo del sector económico, la inversión y la actividad comercial dentro de los Estados; ahora se analizará la clasificación o los tipos de beneficios que ofrecen los incentivos que reciben las entidades administradoras; los usuarios industriales y los usuarios comerciales de zonas francas regulados por la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala; únicamente se analizará esta figura por ser el objeto directo de estudio dentro la investigación, cabe recordar que existen varias figuras que reciben estos beneficios según la actividad económica que realicen; los principales incentivos fiscales que se le otorga la entidades administradoras son:

Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y todo lo relativo a materiales y herramienta para la construcción de la zona franca; exoneración total del impuesto sobre la renta por 15 años; exoneración del impuesto único sobre inmuebles por 5 años; exoneración del impuesto sobre venta y permita de bienes inmuebles exclusivos al desarrollo de la zona franca; exoneración del impuesto del papel sellado y timbres fiscales y sobre documentos que transfieran el bien inmueble a usuarios; exoneración de impuestos y derechos arancelarios para la generación de energía eléctrica de la zona franca. (Ley de Zonas Francas, 1989, artículo 21).

Para las entidades administradoras de zonas francas la ley establece siete beneficios o incentivos fiscales entre los cuatro primeros se establecen que estarán libres de impuestos todos los materiales, equipos o maquinas que se utilicen para la creación de estas áreas prácticamente se refiere a la construcción de su infraestructura la segunda es la exoneración del impuesto de renta que establece la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 12-2012; un tributo que se encuentra establecido para las personas individuales y jurídicas; el tercero trata sobre la exoneración de cinco años del impuesto sobre inmuebles regulado por Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto Número 15-98; la cuarta es la exoneración del impuesto del papel sellado y timbres fiscales, esto de acuerdo a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, decreto número 37-92.

Para los usuarios industriales se establecen cinco beneficios fiscales el primero es la no afectación de impuesto sobre maquinaria, herramientas o cualquier otra mercadería que sea necesario para la producción de bienes y en la prestación de los servicios de las zonas francas también se les concede la exoneración a los impuestos de papel sellado y timbres fiscales impuesto sobre la venta y permuta; el impuesto sobre la renta; y, el impuesto al valor agregado. Para los usuarios comerciales se encuentran entre otros, el beneficio de no estar afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación de las mercancías o componentes que sean almacenados para su

comercialización; exoneración del impuesto sobre la renta, exoneración del impuesto sobre la venta y permuta de bienes inmuebles, así como del impuesto de papel sellado y timbres fiscales (Ley de Zonas Francas, 1989, artículo 23).

Exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas según diferentes legislaciones

Cada país es diferente, tiene su propia cultura, ideología, lo que ha permitido a cada uno buscar su propio desarrollo económico, social y político a través de diferentes estrategias implementadoras a lo largo de la búsqueda del fin supremo del Estado, el bien común; a pesar de que las dimensiones demográficas pueden ser diferentes de un lugar a otro existen similitud en estrategias de desarrollo, por tal razón en este apartado se analizarán las exoneraciones tributarias o beneficios fiscales que el Estados de Guatemala, Nicaragua, Panamá y Costa Rica le concede a las zonas francas, este análisis se realiza a través de la metodología del derecho comparado un “método de estudio que se basa en la comparación de las distintas soluciones que ofrecen los diversos ordenamientos jurídicos para los mismos casos planteados” (Alcubilla, 2010, p. 820); con la finalidad de continuar con el análisis respectivo de la investigación.

Exoneraciones tributarias a zonas francas en Guatemala

Las principales exoneraciones tributarias que la legislación guatemalteca le concede a las zonas francas se encuentran reguladas en la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República; en el artículo 21, 22 y 23 se establecen los incentivos fiscales y beneficios a entidades administradoras, usuarios industriales y usuarios comerciales, en el tema sub principales incentivos fiscales y beneficios tributarios que la legislación guatemalteca le otorga a las zonas francas del capítulo III de esta investigación se clasifican estas exoneraciones tributarias; por lo que en ese apartado ya no se profundiza; como información referente propiamente a este tema se concluye que la legislación de Guatemala concede varias exoneraciones tributarias.

Brevemente, se describen las más importantes establecidas en la legislación guatemalteca, entre ellas, el impuesto sobre la renta con base legal en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92; impuesto de papel sellado y timbres fiscales establecido por la Ley de Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Proctolos, Decreto Número 37-92; exoneración el impuesto único sobre inmueble que se encuentra en la Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98; y, el impuesto al valor agregado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, todos los decretos del Congreso de la República de Guatemala. Por tanto, se observa que los

beneficios sostienen el principio de legalidad, puesto que todos los incentivos que se ofrecen se encuentran regulados dentro de la legislación guatemalteca.

Exoneración tributaria a zonas francas en Nicaragua

Para determinar los beneficios fiscales que el país de Nicaragua les concede a las zonas francas constituidas en su república, se analizarán: la Ley No. 917 Ley de Zonas Francas de Exportación, aprobada el 8 de octubre de 2015, publicada en la Gaceta, Diario Oficial Número. 196 del 16 de octubre de 2015, emitido por el Presidente de la República de Nicaragua y el Reglamento de la Ley No. 917 "ley de zonas francas de exportación", Decreto Ejecutivo Número. 12-2016, aprobado el 28 de junio de 2016, publicado en La Gaceta, Diario Oficial Número. 153 del 16 de agosto de 2016, emitido por el Presidente de la República de Nicaragua; algo muy interesante que determina la normativa nicaragüense sobre esta figura es su aspecto fiscal.

La Ley de Zonas Francas de Exportación (917) establece que: “deben considerarse para efectos fiscales como situadas fuera del territorio nacional, sujetas en todo caso a los períodos de exenciones establecidos por la ley” (artículo 4); esta ley está constituida por cinco capítulos: el primero determina aspectos generales como su definición, ubicación, seguridad, administración, su dominio público y privado, en el capítulo

II se determina la creación, los beneficios fiscales, las funciones, cesiones y auditoria de la cooperación de zonas francas; esta es una: “entidad de derecho público, con personalidad jurídica, patrimonio propio, de duración indefinida y con capacidad para contratar y contraer obligaciones, que tiene por objeto la promoción, desarrollo, operación, dirección y administración de las zonas francas públicas” (artículo 9).

En el capítulo III se regula el régimen fiscal de las empresas operadora la cuales gozan de beneficios tales como, exención al 100% del impuesto sobre la renta por operaciones por 15 años, exención total del pago de impuesto a la importación de maquinaria y todo lo relativo para el funcionamiento y operación, exención del pago de impuesto por constitución, transformación, fusión y reforma de la sociedad y extensión del impuesto de timbres fiscales; exención de impuestos sobre inmuebles afectos, así como el pago total de impuestos indirectos de venta o selectivos de consumo, finalmente la exención de los tributos municipales, determinado así en la legislación antes mencionada.

Los beneficios fiscales específicos que se le concede a las empresas operadoras de zonas francas son seis; entre los principales se encuentra la exoneración total del impuesto sobre renta por un periodo de quince años; desde que empiece su funcionamiento dentro de la república de Nicaragua; la cual puede ser prorrogada por un plaza igual a solicitud de la empresa; tienen exención del pago de impuestos sobre la importación

de maquinaria que utilicen para el funcionamiento de la empresa; además están libres de impuesto sobre transición, timbres fiscales, construcción y cualquier tributo o arbitrio municipal, establecido en el ordenamiento jurídico de Nicaragua.

Los beneficios más relevantes que se le concede a los usuarios son la exoneración del impuesto sobre renta, enajenación de bienes, timbres fiscales, tributos municipales, exportación de productos, la mayoría de esto por un plazo de 10 años; el Capítulo III de ley regula lo relativo a creación, integrante, atribuciones, período de reuniones, de la Comisión Nacional de Zonas Francas; según la Ley de Zonas Francas de Exportación (917) es un: “ente descentralizado bajo la rectoría sectorial de la Presidencia de la República, con autonomía técnica y administrativa para ejercer las competencias establecidas en la presente Ley y su reglamento” (artículo 21); el Capítulo V trata sobre las disposiciones finales de la ley; en cuestión al reglamento de la ley está dividida en doce capítulos; en el capítulo III se regula los beneficios de las empresas operadoras y usuarias de zonas francas.

Entre las principales se encuentran la internación de bienes y servicios procedentes del territorio nacional que trata sobre la exoneración de impuestos sobre todo los equipos, materiales que necesiten para su funcionamiento; el sistema de autoliquidación del impuesto y el reembolso de impuestos; mientras que el capítulo XIV regula la

exoneración de vehículos automotores; según el Reglamento de la Ley de Zonas Francas de Exportación (917) para efectos de las: “Empresas operadoras y usuarias de zonas francas puedan gozar de las exoneraciones de derechos e impuestos sobre equipos de transporte, que sean vehículos de carga, pasajeros o de servicio, destinados al uso normal de la empresa” (artículo 66).

En resumen, a través de la ley que cita, la Ley No 917, Ley de Zonas Francas, establece incentivos fiscales para las empresas que tengan interés en estar bajo el régimen de estas zonas, mayormente orientadas a la exportación de la industria textil, confección, manufactura y agroindustria, así como a las actividades de servicios internacionales. Todo ello, como estímulo pues Nicaragua, según lo indica la página web de García & Bodan, ocupa la tercera posición como país exportador de textiles y vestuarios a nivel región del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana, identificando a las zonas francas como mecanismo de modernización económica y como elemento para la competitividad y el fomento de la economía.

Exoneración tributaria a zonas francas en Panamá

El siguiente país de estudio dentro de la presente investigación es Panamá; para analizar como este Estado brinda incentivos fiscales a la figura de zonas francas se analizarán la Ley número 32 Asamblea

Nacional (de martes 5 de abril de 2011) Que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones; publicado por la Gaceta Oficial Digital Número 26757-B y Decreto Ejecutivo Número 62 del Ministerio de Economía (de martes 11 de abril de 2017) Que reglamenta la Ley 32 de 5 de abril de 2011 que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones; publicado por la Gaceta Oficial Número 28257-A.

La Ley del régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas (32) establece que el régimen fiscal para las zonas francas es toda: “Actividad, operación transacción, trámite de bienes muebles e inmuebles, compra de equipo y material de construcción, maquinarias y herramientas requeridos para su operación, que realicen las empresas establecidas dentro de las zonas francas” (artículo 31); este país tiene una regulación más estricta en cuestión a esta figura; los beneficios fiscales son pocos en el mismo artículo se establece que están exoneradas de todo: “Impuesto directo e indirecto, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales, del impuesto sobre la licencia de operaciones; el promotor y las empresas establecidas deberán mantener registros contables y documentos que reflejen claramente sus operaciones exentas y no exentas de impuesto” (artículo 31).

La Ley Principal de Zonas Francas de Panamá únicamente regula cinco beneficios fiscales para los promotores o empresas; mantiene un régimen más estricto en cuestión a sanciones; ya que el capítulo VI establece la cancelación de la licencia y registro para el incumplimiento de las obligaciones de montos y plazos de la inversión, así como cualquier otro incumplimiento a sus leyes, el artículo 39 regula que se hará una advertencia por escrito al promotor y esta tendrá un plazo de 90 días para corregir la anomalía que presente de omitir esta advertencia se le sancionará con una multa de 100,000.00 balboas; y de no resolverse la anomalía o el problema se optará por la cancelación de la licencia y el registro de la empresa.

A través del respectivo análisis a esta legislación los beneficios o incentivos fiscales que se le brinda a la figura de zonas francas son limitados; ya que tienen un régimen muy estricto al funcionamiento y establecimiento de estas zonas; esta normativa legal ha priorizado los temas en relación a sanciones, obligaciones y cancelaciones a esta figura; el Decreto Ejecutivo Número 62 que corresponde al reglamento de la ley, regula las obligaciones al promotor con licencia, las obligaciones del operador, las obligaciones de las empresas con licencia y las obligaciones de los centros de llamadas para uso comercial; también establece las faltas leves, graves y gravísimas para la cual establece un régimen de sanciones y multas según el tipo de falta.

Exoneración tributaria a zonas francas en Costa Rica

Para determinar los beneficios fiscales que el país de Costa Rica le concede a la figura de zonas francas se analizara la normativa siguiente: La Ley de Régimen de Zonas Francas Número. 7210, de la Asamblea Legislativa de fecha 23 de noviembre de 1990 y las Modificación a la Ley de Régimen de Zonas Francas, Número 7210 de la Asamblea Legislativa de fecha 17 de diciembre 2009, entre los aspectos fundamentales que regula la ley se encuentra: La organización de la cooperación; la relación con otras instituciones (el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, Ministerio de Hacienda, Ministerio de Salud y las municipalidades) las sanciones y renovaciones del régimen; los beneficiaros, las obligaciones de las empresas y los incentivos fiscales

El país de Costa Rica es considerado un país de ingresos medio alto, según el informe del Banco Mundial en Costa Rica, de octubre de 2022; a través del análisis propiamente de su legislación; que desde sus inicios se le ha concedido un régimen de beneficios fiscales muy alto a las zonas francas, primero porque incluye exoneración de impuestos y tributos de materiales de construcción, impuesto de ventas y consumos, impuestos sobre capital y activos, maquinaria, vehículos y equipo; mientras que la Ley Número 15 de la Asamblea legislativa regula las modificaciones a la Ley de Régimen de Zonas Francas; en el cual se reforma el inciso a), el párrafo primero del inciso b), el inciso g) y el último párrafo del artículo 20; además de que se le adiciono el inciso 1) al artículo 4.

Similitudes y diferencias en la aplicación de exoneración tributarias a zonas francas

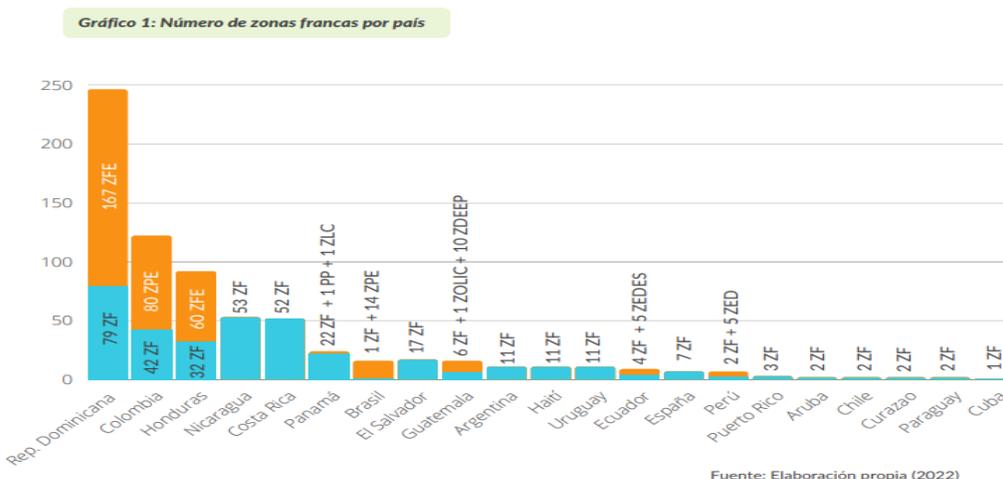
La presente investigación ha girado en torno al método de investigación denominado: “Derecho comparado; que constituye un instrumento de conocimiento crítico del derecho, motivo por el cual quienes lo cultivan ejercen una acción subversiva del orden producido por la ortodoxia teórica” (Somma, 2014, pág. 19); a través de este método se ha podido determinar las similitudes y diferencias en la aplicación de exoneraciones tributarias a zonas francas en el Estado de Guatemala Nicaragua, Panamá y Costa Rica; al ser una de las figuras económicas que impulsa la inversión extranjera, el comercio nacional e internacional; que tiene por objetivo directo mejorar el sector económico de cada país y de contribuir con el desarrollo social al brindarle condiciones de vida adecuada a la población a través del fomento al empleo.

Análisis sobre las cantidades de zonas francas establecidas en Guatemala, Nicaragua, Panamá y Costa Rica

La cantidad de zonas francas establecidas en cada país es un efecto de los regímenes fiscales que cada Estado aplica a estas figuras; los incentivos y beneficios fiscales-tributarios tienen suma importancia tanto para su constitución, funcionamiento y mantenimiento; el informe de Asociación de Zonas Francas de las Américas establece que esta figura en América

Latina tiene presencia desde: “1923, siendo Uruguay el primer país en implementarlo; países como Estados Unidos, Panamá, Guatemala, República Dominicana y Brasil fueron también pioneros y hoy en día estas zonas francas/zonas libres realizan aportes significativos a las economías de estos países” (Moreno, 2020, pág. 3); la siguiente gráfica muestra la cantidad de zonas francas por país.

Gráfica 1
número de zonas francas



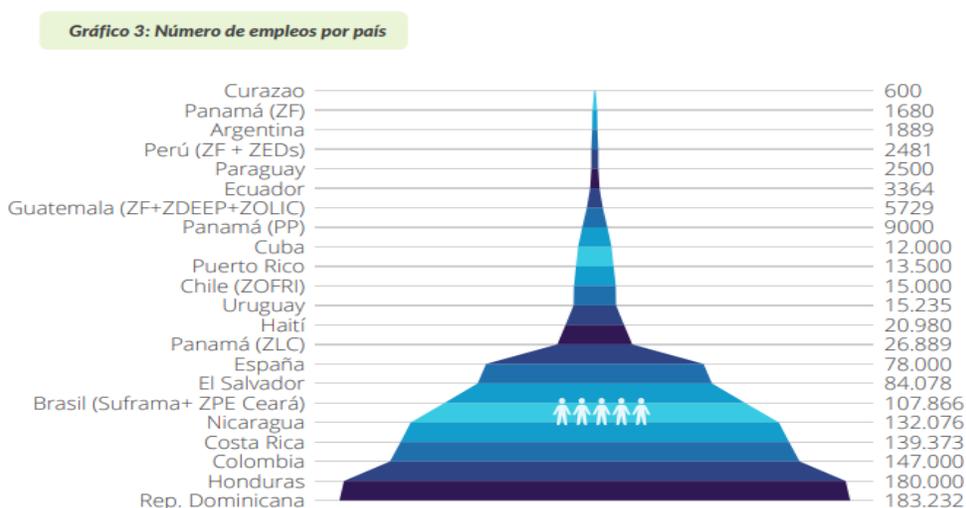
Nota. La gráfica 1 número de zonas francas fue obtenido de la página 7 del informe Book Estadístico AZFA de la Asociación de Zonas Francas de las Américas del año 2022.

En esta gráfica se puede visualizar que entre los países objeto de estudio dentro de la investigación; Nicaragua se constituye como el país con más zonas francas establecidas al tener 53; como segundo país se encuentra Costa Rica con 52; en el tercer lugar se encuentra Panamá con 22 y en último lugar Guatemala con 6; si analizamos la legislación de Costa Rica; es el país que le brinda más beneficios e incentivos fiscales que los demás

países, mientras que Panamá es el país en el que menos incentivos fiscales se le brinda lo cual se refleja con la cantidad de zonas establecidas en estos tres países ya que existe una diferencia en comparación con Guatemala, de una máxima de 47 zonas que son más del 50%; para determinar el número de empresas o usuarios de esas figura se analizan las diferentes gráficas que se encuentran en el informe.

Grafica 3

Número de empleos por país



Fuente: Elaboración propia (2022)

Nota. La gráfica 1 número de zonas francas fue obtenido de la página 9 del informe Book Estadístico AZFA de la Asociación de Zonas Francas de las Américas del año 2022.

En el informe Book Estadístico AZFA de la Asociación de Zonas Francas de las Américas del año 2022, también se analiza el número de empleos que se generan en el año 2021 a través de establecimiento y operación de zonas francas, el número total de países analizados son veintidós, en el cual se encuentra Guatemala con un total de cinco mil setecientos

veintinueve empleos, muy por debajo de Costa Rica con 139,373; Nicaragua con 132,076 empleos y Panamá con 26,889 empleos directos a través de las zonas francas. Con esto se demuestra que los incentivos fiscales y tributarios controlados por las instituciones estatales, determinados para un ordenamiento legal, promueven fuentes de empleo. Análisis sobre las principales similitudes de exoneraciones tributarias que se le otorga a las zonas francas según diferentes legislaciones

Las principales similitudes en exoneraciones tributarias a zonas francas las tienen los países de Costa Rica; Nicaragua y Guatemala, al ser países que determinan exoneración tanto en sus usuarios, operación y entidades administradoras que facilitan su instalación o establecimiento, así como su operación, en estos países varios incentivos fiscales tienen como vigencia mínima 15 años, algunos con la opción de renovarse, entre los principales incentivos que reciben es la exoneración de impuestos a maquinarias, equipo y cualquier otro medio que requieran para su instalación y operación; también se les exonera de impuestos sobre vehículos; esto en el caso de Costa Rica y Nicaragua.

Entre otras de las exoneraciones más comunes entre estos tres países se encuentra el impuesto sobre la renta, el impuesto de timbres fiscales, el impuesto sobre activo; el impuesto sobre el valor agregado; en cuestión al país de Panamá; dentro de la investigación ha sido el único país que no le concede tanto incentivos o beneficios fiscales a las zonas francas, tiene

en común con los otros países la exoneración de impuesto sobre maquinaria, equipo o herramientas para su instalación; de ahí solo tiene como incentivo un descuento dentro de algunos impuesto, está normativa realmente está estructurada en las obligaciones, sanciones y prohibiciones de esta figura; así pues, dentro de su regulación se describen las sanciones y multas por las faltas leves, graves y gravísimas que la ley regula; cada Estado es diferente, pero en cada país se encuentra instalada esta figura ya sea en mayor o menor número.

Conclusiones

El objetivo general de la investigación es determinar las similitudes y diferencias de las exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas en Guatemala y en Nicaragua, Panamá y Costa Rica, se concluyó que los países objeto de estudio tienen como similitud brindarle exoneraciones tributarias a las zonas francas para fomentar la inversión extranjera e impulsar el comercio nacional y exterior todos estos países exoneran impuestos hasta el 100%, un incentivo fiscal común que brindan es la exoneración de impuestos sobre equipo, herramientas y máquinas para la instalación y funcionamiento de las zonas a diferencia del país de Panamá que no brinda esta dispensa por largos periodos de años a la usuarios y empresas operadoras; además de regular un régimen de sanciones y multas por faltas leves graves y gravísimas de estas figuras.

El primer objetivo específico consistió en desarrollar las diferentes exoneraciones tributarias, a través del análisis respectivo se concluyó que la dispensa de la obligación del contribuyente a zonas francas son una excepción al principio de igualdad del derecho tributario ya que persigue fin social que busca contribuir con el desarrollo del país a través del impulso de la economía por lo que libera al contribuyente de su obligación de brindar tributos al Estado entre los principales tributos que no deben pagar se encuentran: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras esto con el fin de incentivar la

creación, funcionamiento y operación de esta figuras dentro de la república.

El segundo objetivo específico es analizar la creación e importancia de las zonas francas dentro de Guatemala, se concluye que la creación, establecimiento y operación de las mismas dentro del país es a través del Ministerio de Economía como órgano competente en materia, quien tiene la facultad directa de autorizar o denegar el establecimiento y la operación de esta figura. Su importancia se contempla desde el sector económico-social y laboral de la República al ser una figura primordial dentro del Estado, ya que facilita el comercio exterior, es un impulso para la inversión extranjera y permiten aumentar los índices de empleo a través sus operaciones. Impulso que se genera a través de las exenciones fiscales a las que se ofrecen a las zonas francas.

El tercer y último objetivo específico de la investigación es clasificar los incentivos fiscales o exoneraciones tributarias que reciben las zonas francas en Guatemala, se concluyó que los principales beneficios fiscales que reciben estas figuras por parte del Estado es la exoneración total de impuestos sobre la importación de maquinaria, equipo, herramientas y materiales para la construcción y funcionamiento, la liberación del impuesto sobre la renta por quince años que se contará desde que inicie sus operaciones, la dispensa por cinco años del impuesto único sobre, el impuesto del papel sellado y timbres fiscales, el impuestos de derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo.

Referencias

Alcubilla, E. A. (2010). *Enciclopedia Jurídica*. Madrid, España: La Ley.

Bal, A. (s.f.). Tax Incentives: III-Advised Tax Policy or Growth Catalaysts? European Taxation: SURREY, S.S.

Banco Mundial (4 de octubre de 2022), *Costa Rica: panorama general*, <https://www.bancomundial.org/es/country/costarica/overview#:~:text=Considerado%20un%20pa%C3%ADs%20de%20ingreso%20medio%20alto%2C%20Costa%20Rica%20experiment%C3%B3,een%20una%20gradual%20liberalizaci%C3%B3n%20comercial>

Brand, S. O. (1984). *Diccionario de Economía*. Plaza & James.

Calvo Ortega, R. (2002). *Derecho Financiero y Derecho Tributario Parte General*. Madrid- España: Editorial Civitas.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, (2018), *Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo*, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_sp.pdf Calvo

- Chacón, A. P., & Arias, M. (2013). *Impacto de la zona franca en los sectores de Cúcuta y su área metropolitana*. Cartagena de Indias, Colombia. 3er Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables - Sociedad y Desarrollo.
- Chicas Hernández, R. A. (2000). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas de la USAC.
- Cucci, J. B. (2018). *Fundamentos del Derecho Tributario (Quinta edición ed.)*. Lima, Perú: Editorial Crea Libros.
- Dacaret Loc, J. A. (1989). *Legislación fiscal y aduanal*. Guatemala: Editorial Lit. Multicolor.
- Díaz Dubon, C. (2003). *Derecho financiero I*. Guatemala: Editorial Estudiantil Fenix.
- Fernández Ruiz, F. (1991). *Estudio sobre zona libre*. Mexicali, Baja California.
- Galeano, J. S. (2015). *Las zonas francas y el desarrollo económico local: encadenamientos en el caso de la zona franca de Rio Negro*. Colombia: Escuela de Planeación UrbanoRegional. Universidad Nacional de Colombia. Medellín.

García & Bodan, (2 de diciembre de 2019), Régimen de Zonas Francas en Nicaragua, <https://garciabodan.com/regimen-de-zonas-francas-en-nicaragua/>

García de la Mora, L. (1999). *Derecho Financiero y Tributario* . Barcelona, España: Editorial Bosh.

García Gil, E. (2006). *Los incentivos fiscales I+D+i*. Alicante: Universidad de Alicante-Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras Area de Derecho Financiero y Tributario.

Giorgetti, A. (1967). *La evasión tributaria*. Argentina : Depalma.

Giuliani Fonrouge, C. (1970). *Derecho Financiero Tomo I*. Buenos Aires, Argentina : Editorial Depalma.

Gómez Sabaini, J. (2006). “*Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la*. Santiago de Chile. “Tributación en América Latina. *En busca de una nueva agenda de reformas*”, CEPAL.

Guerrero Rojas, A. A. (2006). *Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala-Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI. (2007). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.

Jiménez, J. P., & Podestá, A. (2009). *Inversión, incentivos fiscales y gasto tributarios en América Latina*. Santiago de Chile: Naciones Unidas-División de Desarrollo Económico de la CEPAL.

Martínez Florez, G. R. (2006). *Auditoría fiscal de rentas exentas y no afectas al impuesto sobre la renta y su costo en un banco privado*. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala-Facultad de Ciencias Económicas.

Ministerio de Economía. (2020). Obtenido de Funciones del Ministerio de Economía. <https://www.mineco.gob.gt/node/41>

Ministerio de Economía. (2020). Obtenido de Zonas Francas: <https://www.mineco.gob.gt/enmiendas-ley-de-zonas-francas-contribuyen-la-reactivacion-economica#:~:text=%C2%BFImportancia%20para%20la>

%20economC3%ADa%20de,el%20lugar%20donde%20se%20ubi
can.

Ministerio de Economía. (2020). Ministerio de Economía,. Obtenido de
Acerda de la Institución :
<https://www.mineco.gob.gt/instituci%C3%B3n-misi%C3%B3n>

Ministerio de Finanzas Públicas. (12 de 03 de 2014). MInisterio de
Finanzas Públicas, Gobierno de Guatemala. Obtenido de Historia
del Ministerio de Finanzas Públicas:
https://www.minfin.gob.gt/images/archivos/acercade/historia_nuevo.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (19 de Agosto de 2022). Obtenido de
Misión, Visión y Valores:
<https://www.minfin.gob.gt/index.php/acerca-del-ministerio/mision-vision-y-valores>

Moreno, M. C. (2020). *Book Estadístico AZFA*. Bogotá - Colombia:
Asociación de Zonas Francas de las Américas.

Océanos. (1999). *Diccionario Océano Uno Color Diccionario Enciclopedico* . México : Océano Ordoñez Guerra, M. M. (2020).
Impacto fiscal que provoca para el estado de Guatemala, el otorgar

exoneraciones de multas y recargos por infracciones tributarias de los contribuyentes. Guatemala.

Pita Grandal, A. M. (2020). *Zonas Frnacas y Comercio Internacional*. Buenos Aires Barcelona: Marcial Pons.

Porras, A. (1949). *Derecho Fiscal*. México.

Portal SAT (02 de enero 2018) Superintendencia de Administración Tributaria.<https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>

Rodríguez Lobato, R. (2004). *Derecho Fiscal (2da. ed.)*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Oxford.

Sevillano Chavéz, S. (2014). *Lecciones del Derecho Tributario: Principios Generales y Código de Tributarios*. Perú : Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú PUCP.

Somma, A. (2014). *Introducción al Derecho Comparado* . España: Editorial TallerOnce.

Vargas Espino, E. A. (2011). *Estudio jurídico sobre las zonas francas de libre comercio y las oportunidades que ofrece a comerciantes guatemaltecos para el impulso de la economía. Guatemala:*

Universidad de San Carlos de Guatemala-Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Vides, A. (3 de septiembre de 2020). Agexport hoy. Obtenido de Ley de Zonas Francas impulsará la reactivación económica y generación de empleo: <https://agexporthoy.export.com.gt/agexport/ley-de-zonas-francas-impulsara-la-reactivacion-economica-y-generacion-deempleo/#:~:text=En%20Guatemala%20existen%20en%20total,Izabal%2C%20esta%20%20C3%BA%20es%20conocida>

Villalobos Tapia, R. G. (2017). *Introducción al Derecho Tributario*. Perú: Universidad Autónoma San Francisco.

Zalasinski, A. (2014). “*General Report – Tax aspects of Research and Development within the European Unión*”. Tax aspects of Research and Development within the European Union, LEX, Wolters Kluwer business.

Zuzunaga del Pino, F., & Vega León Cabrera, S. (2016). *Derecho Tributario* . Revista de Derecho THEMIS 55.

Legislación nacional

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Editorial Estudiantil Fenix.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Decreto Número 6-91 Código Tributario*. Guatemala: Editorial Fénix.

Congreso de la República de Guatemala. (1989). *Decreto Número 65-89 Ley de Zonas Francas*. Editorial La Ceiba.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). *Decreto 10-2022 Ley de Actualización Tributaria*. Editorial La Ceiba.

Congreso de la República de Guatemala. (1970). *Decreto Número 2-70 Código de Comercio de Guatemala*. Ediciones Arriola.

Presidente Constitucional de la Republica. (1990). *Acuerdo Gubernativo Número 242-90 Reglamento de la Ley de Zonas Francas*. Editorial La Ceiba.

Vicepresidente la República en Funciones de Presiente. (2019). *Acuerdo Gubernativo 211-2019 Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Economía*. Ediciones Arriola.

Legislación internacional

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (23 de noviembre de 1990). *Ley Número 7210 Ley de Régimen de Zonas Francas*. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=11593&nValor3=79357&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (17 de diciembre de 2009). *Modificación a la Ley de Régimen de Zonas Francas, N.º 7210*. <http://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/ELECTRONIC/83534/92316/F1552819101/CRI83534.pdf>

Asamblea Nacional. (2011). Ley Número 32 Que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones. Panamá. https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/2675_B/GacetaNo_26757b_20110405.pdf

El presidente de la República de Nicaragua. (2016). *Decreto Ejecutivo N.º. 12-2016 Reglamento de la Ley No. 917 "Ley de Zonas Francas de Exportación"*. <http://legislacion.asamblea.gob.ni/normaweb.nsf/b92aaea87dac762406257265005d21f7/75fec5b8de683a92062580180053450a?OpenDocument>

La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2015). *Ley Número 917 Ley de Zonas Francas de exportación*.
<http://www.amunic.org/wp-content/uploads/2016/06/Ley-917-de-Zonas-Francas-y-Exportaci%C3%B3n.pdf>

Ministerio de Comercio e Industrias. (2017). *Decreto Ejecutivo Número 62 Que reglamenta la ley 32 de 5 de abril de 2011 que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones*. Panamá
https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28257_A/GacetaNo_28257a_20170412.pdf