

# Análisis Técnico de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto de la Iniciativa de Ley No. 4997 que contiene la “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”

## Respecto del cumplimiento de los Compromisos ante la Organización Mundial de Comercio:

De conformidad con los considerandos y con los artículos 1 y 2 de la iniciativa, la misma tiene por objeto cumplir con los compromisos adquiridos ante la OMC, especialmente en materia de las subvenciones prohibidas siguientes:

### Cuadro 1

#### Textos OMC

*Subvenciones prohibidas, artículos 3.1 y 3.2, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC.*

3.1 [...] las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:

a) **las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación\***, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I (Anexo I [...] a) el otorgamiento por los gobiernos de subvenciones directas a una empresa o rama de producción haciéndolas depender de sus resultados de exportación. [...]);

b) las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.

3.2 Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.

*Decisión de 27 de julio de 2007, WT/L/691*

1. Mecanismo para la continuación de las prórrogas

e) Todo Miembro [...] adoptará [...] **las medidas internas necesarias con miras a eliminar las subvenciones a la exportación [...]** Además, a partir del 1º de enero de 2008, y en ningún caso más tarde del 31 de diciembre de 2009, el Miembro notificará a cada beneficiario del programa que **no se otorgarán más subvenciones a la exportación** en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC, **ni se mantendrán las existentes, una vez concluido el año civil 2015.**

\*Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado *de jure* a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

En los términos establecidos en el Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, otorgar un incentivo fiscal supeditado a las exportaciones provocaría un incumplimiento por parte del Estado de Guatemala a dicho acuerdo. Conforme a ello, establecer incentivos fiscales de manera general, sin que estos se encuentren supeditados a la exportación, se cumpliría con lo dispuesto por dicho órgano. No obstante, debe considerarse que la prohibición a la subvención de las exportaciones tiene alcances jurídicos (de jure o de ley) y de hecho (de facto, o la aplicación o fuerza de los hechos), de conformidad con el artículo 3.1 a, del citado acuerdo.

En ese sentido, es conveniente considerar la interpretación de la norma por parte del órgano de apelación de la OMC:

*Al llegar a esta interpretación de la norma de la supeditación de facto a la exportación de conformidad con el párrafo 1 a) del Artículo 3 y la nota 4 del Acuerdo SMC, no queremos decir que el criterio se cumple simplemente porque la concesión de la subvención tenga por objeto aumentar la producción del receptor, aunque se exporte todo el aumento de la producción. Tampoco queremos decir que el hecho de que la concesión de la subvención pueda, además de aumentar las exportaciones, aumentar también las ventas internas del receptor impide una constatación de supeditación de facto a la exportación. Consideramos en cambio que la norma de la supeditación de facto a la exportación prevista en el párrafo 1 literal a) del artículo 3 y la nota 4 del Acuerdo SMC se cumple cuando la subvención se concede con el fin de dar al receptor un incentivo para exportar de una manera que no sea un simple reflejo de las condiciones de la oferta y la demanda en los mercados internos y de Exportación no distorsionados por la concesión de la subvención" (el subrayado no es del texto original).*

*En caso de una mera conexión de facto, cabe examinar si la subvención aspira a crear incentivos a la exportación que se encuentran anulados debido a distorsiones en el [juego] dinámica de la oferta y demanda.*

Considerando que, conforme a lo antes expuesto una subvención prohibida es aquella que genere un beneficio a quien exporte, la iniciativa de ley permite ajustar al país a los compromisos adquiridos con la OMC, en tanto que el beneficio que se pretende otorgar va dirigido a la persona que realiza una actividad, sin importar que ésta sea vender en el mercado local o vender en el extranjero. Se aprecia entonces que, de derecho -de jure- las disposiciones de la iniciativa tendrían el efecto deseado. De hecho -de facto-, sin embargo, se pueden identificar características de la iniciativa que favorecen a los contribuyentes con vocación exportadora previamente calificados en los regímenes de perfeccionamiento activo estipulados en el Decreto número 29-89 como también a los usuarios productores de bienes industriales de una zona franca, generando además distorsiones no deseadas en la recaudación tributaria.

En todo caso, de aprobarse las reformas propuestas se considera que, conforme a lo antes descrito, el país corre el riesgo que, con arreglo al Derecho Internacional, los órganos de vigilancia de la OMC establezcan que el Estado de Guatemala, no cumple con el compromiso de eliminar subvenciones a las exportaciones. En tal caso, eventualmente el Estado de Guatemala deberá responder ante los órganos internacionales competentes.

### **Supresión de exenciones:**

Es oportuno expresar que el Estado de Guatemala está obligado a garantizar las condiciones para la atracción de inversiones y la generación de empleo, entre otras, sin menoscabar la recaudación tributaria que le permita el cumplimiento de sus fines (salud, educación, justicia, etc.) y promover el bien común.

A la premisa anterior, es posible asociar el mandato legal establecido en el artículo 175 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, el cual establece que dentro del plazo de dos años contados a partir de la vigencia de dicho Decreto, el Organismo Ejecutivo debió presentar al Congreso de la República, la iniciativa de ley que permitiera modificar o derogar las exenciones, exoneraciones, privilegios o tratamientos especiales del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en otras leyes, a efecto que guarden congruencia con sus disposiciones y con los tratados internacionales.

### **Respecto a la conservación del empleo:**

De conformidad con su Ley Orgánica, corresponde a la SAT asesorar al Estado en materia de política fiscal, así como emitir opinión respecto de proyectos de ley que contemplen exenciones.

Derivado de lo anterior, no forma parte de sus funciones entrar a conocer y opinar sobre proyectos de ley que tengan como propósito regular el empleo, crear prestaciones u otras materias relacionadas con política laboral. Por lo anterior, por razones de competencia legal, no se entra a conocer la iniciativa desde esas perspectivas.

No obstante lo anterior, a manera de ilustración, se informa que en el transcurso del presente año el Ministerio de Economía respondió a la Intendencia de Recaudación y Gestión, manifestando inicialmente que no contaba con un registro informatizado del empleo generado por los beneficiarios de los Decretos 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República de Guatemala. En una segunda oportunidad, aportó la información que se muestra en el cuadro siguiente:

## Cuadro 2

Generación de empleo de los beneficiarios de los decretos 29-89 y 65-89  
Cantidad de empleos en número de personas, no se especifica año

Actividad	Cantidad de empleos
Fomento a la Actividad Exportadora y Maquila (D. 29-89)	171,976
Zona Franca (D. 65-89)	141
<b>Total</b>	<b>172,117</b>

Fuente: Ministerio de Economía

Puede observarse en el cuadro anterior que, según la información del Ministerio de Economía, existían 172,117 empleos directos originados por las actividad exportadora y de maquila (29-89), así como de zona franca (65-89). Es oportuno recomendar que dicho Ministerio inicie las acciones correspondientes para contar con información sistematizada, actualizada y oportuna, de manera que sea posible conocer los empleos generados por las entidades beneficiadas por los citados decretos, que permita mejores análisis sobre la materia.

### **Respecto al articulado de la iniciativa:**

Para el análisis integral realizado a la iniciativa de ley, se partió de los diferentes escenarios que podrían presentarse a partir de la vigencia de la misma, de conformidad con la evidencia empírica de los actuales regímenes y el comportamiento tributario de sus contribuyentes en el último año.

Se observa en primera instancia que la iniciativa está compuesta por dos títulos, el título I contiene las reformas al Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. El título II se refiere a las reformas al Decreto número 65-89 del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas; no obstante lo anterior, la iniciativa se denomina “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”.

### **Título I de la iniciativa, que contiene reformas al Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, es oportuno pronunciarse en el sentido siguiente:**

El artículo 1 cambia el objeto del Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en adelante denominada Ley de Maquila, (para efecto del presente análisis), ampliando el alcance de la misma conforme se observa a continuación:

Decreto número 29-89	Iniciativa de Ley Emergente...
La presente ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, <u>la producción de mercancías para exportación o reexportación</u> (...)	La presente ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, <u>las actividades a que se dediquen personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, que operen dentro de los regímenes aduaneros, de conformidad con esta ley.</u>

El artículo 2 que adiciona el artículo 2 bis a la Ley de Maquila, establece que para cumplir con los compromisos de la Organización Mundial del Comercio, relativos al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, las exenciones se aplicarán únicamente a la industria de vestuario y textiles y a los servicios conforme el artículo 8 bis. Se considera un exceso adicionarlo a Ley de Maquila, toda vez que ya se encuentra contemplado en la parte considerativa.

En cuanto al artículo 3 de la iniciativa, que reforma el artículo 3 de la Ley de Maquila, adicionando dentro de las definiciones la literal a) relativa a bienes industriales, se definen las partidas arancelarias aplicables para la industria textil, sin embargo, también se incluyen insumos clasificados en cualquier otro inciso arancelario del Sistema Armonizado y los servicios necesarios para la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de dichos bienes. Esta última disposición (incluir los insumos y servicios) es muy amplia y desnaturaliza el objeto de los regímenes contenidos en la Ley de Maquila.

En el artículo 4 de la iniciativa, se establece en la literal b) que no podrán acogerse a los beneficios de la Ley, las personas individuales o jurídicas, socios o accionistas de éstas, que tengan obligaciones aduaneras o tributarias pendientes de cumplir, siempre que la resolución mediante la cual se haya determinado dicha obligación haya quedado firme. El cumplimiento de esta disposición tiene limitantes, toda vez que la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene la información de los accionistas o socios en una entidad mercantil; se pudo haber considerado el requerimiento de una solvencia fiscal.

Para cumplir con este requisito, es necesario incluir en este artículo un párrafo final en el cual se establezca que el Ministerio de Economía, para la emisión de la resolución de calificación debe tener a la vista la solvencia fiscal de la persona natural o jurídica solicitante, del representante legal, socios o accionistas, la cual deberá ser emitida por la SAT dentro del plazo establecido en el Código Tributario. El Ministerio de Economía dejará en suspenso el trámite de solicitud cuando el solicitante no cumpla con lo indicado.

El artículo 5 de la iniciativa, que reforma el artículo 5 de la Ley de Maquila, adiciona en la literal c) un régimen nuevo, denominado **Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal** definiendo este como "...aquel que permite la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles, con el objeto de brindarles otras características o usos, distintos a las de sus materiales o componentes originales o consumidos. Asimismo las empresas que se dediquen a la prestación de servicios."

Esta definición resulta incongruente con los alcances señalados en otros artículos de la iniciativa, toda vez que no se limita a los servicios de telecomunicaciones o call center según lo dispuesto en los artículos 2 y 8 bis., para no dejar en la norma vacíos legales que permitan la interpretación y abuso de la misma. Esta incongruencia podría subsanarse delimitando los servicios conforme lo indicando en los artículos citados, como se indica a continuación:

**"Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal:** Es aquel que permite la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles, con el objeto de brindarles otras características o usos, distintos a las de sus materiales o componentes originales o consumidos. Asimismo las empresas que se dediquen a la prestación de servicios según lo dispuesto en la literal b) del artículo 8 bis de esta ley."

El artículo 6 de la iniciativa, es congruente con el artículo 5 de la misma, que incorpora el régimen Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal, por lo que no se emite comentario.

El artículo 7 de la iniciativa establece en el último párrafo que la importación de los bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles admitidos temporalmente, deben estar garantizados ante el fisco, en ese sentido se estima que únicamente debe indicarse como garantías el Depósito en efectivo o seguro de caución; esto último conforme lo establece el artículo 36 del Código Tributario, eliminando las otras garantías establecidas en la iniciativa, considerando que contravienen los intereses de la Administración Tributaria.

El artículo 8 que reforma el artículo 12 de la Ley de Maquila, establece los beneficios otorgados anteriormente a este régimen, determinando la temporalidad para gozar de los mismos; en ese sentido, por técnica legislativa esto debe ser regulado mediante un artículo transitorio de la ley.

El artículo 9 de la iniciativa establece los mismos beneficios, para el régimen productora bajo el Régimen de Admisión Temporal y adiciona otros beneficios en los incisos c), f) y h). Debiera suprimirse estos últimos, toda vez que la iniciativa únicamente pretende cumplir con los compromisos adquiridos con la OMC, sin crear condiciones adicionales que afecten los ingresos tributarios y que además pongan en desventaja a los contribuyentes que actualmente cumplen con sus obligaciones

tributarias y que también generan empleo, violentando el principio de igualdad y de libre competencia.

Los artículos 10 y 11 de la iniciativa que reforman los artículos 13 y 15 de la Ley de Maquila, respectivamente, establecen los beneficios otorgados actualmente a los calificados en los regímenes vigentes, determinando la temporalidad para gozar de los mismos; en ese sentido, por técnica legislativa esto debe ser regulado mediante un artículo transitorio de la ley.

El artículo 12 de la iniciativa, es congruente con las reformas que incorpora el régimen Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal, por lo que no se emite comentario.

En el artículo 13 de la iniciativa, respecto a la constitución de garantía, no se establece expresamente la facultad de la Administración Tributaria para determinar el tipo de garantía a aplicar a cada contribuyente de acuerdo a su comportamiento tributario, toda vez que conforme a la redacción del artículo queda a elección del contribuyente determinar la garantía para el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo se estima que es necesario que únicamente se establezca como garantías el depósito en efectivo y el seguro de caución, éste último conforme las disposiciones del Código Tributario, toda vez que son los medios con los que efectivamente se garantiza el interés del fisco.

En el artículo 14 que reforma el artículo 33 de la Ley de Maquila, se establecen las obligaciones de las empresas calificadas al amparo de la Ley, en ese sentido se estima conveniente que en el mismo, se incorpore dentro de las obligaciones de dichas entidades las siguientes:

g) Las empresas que se dediquen a la producción y transformación de materias primas en producto terminado, deberán presentar a la Administración Tributaria, en los medios que ésta determine, durante los primeros diez días hábiles de cada mes, informe sobre el coeficiente de transformación determinado para sus procesos productivos.

h) Utilizar las herramientas informáticas o los medios que autorice la Superintendencia de Administración Tributaria para los beneficiarios de esta Ley, para el cumplimiento de sus obligaciones.

El artículo 15 de la iniciativa reforma el artículo 36 bis del Decreto número 29-89, sin embargo, el mismo resulta inaplicable toda vez que el artículo 36 bis que pretende reformar es una norma no positiva en el ordenamiento jurídico guatemalteco, toda vez que la misma, pretendió reformar un artículo 36 bis inexistente en la Ley de Maquila. Lo anterior conforme al criterio contenido en Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria número 10-2005, por lo que en su caso se debe adicionar el artículo 36 bis.

El artículo 16 de la iniciativa actualiza el contenido con las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, otorgadas en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

El artículo 17 de la iniciativa establece la posibilidad de vender bienes industriales dentro del territorio aduanero nacional, valiéndose de una triangulación con usuarios de servicios de zonas francas, a efecto de obtener la exención de impuestos directos e indirectos. Se estima que al amparo de este artículo se puedan simular actividades –alteración de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato-, con la finalidad de alterar el objeto de la ley para obtener beneficios en detrimento de la recaudación tributaria, toda vez que, conforme a la definición de la iniciativa, se estaría permitiendo además de la venta de la totalidad del producto terminado, la venta de insumos, lo cual desnaturaliza los regímenes de la Ley.

De permitirse esta actividad se estaría generando desigualdad en el resto de contribuyentes que actualmente tributan, provocando la competencia desleal con aquellos que evidentemente tienen costos más elevados, siendo necesaria la eliminación de este artículo de la iniciativa y en consecuencia que sean las propias entidades maquiladoras las que vendan en el territorio nacional, pagando los impuestos correspondientes, como lo hacen actualmente y en la misma condición legal y de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El artículo 18 de la iniciativa, que modifica el artículo 44 del Decreto 29-89 no contiene una reforma como tal, toda vez que hace referencia a una facultad administrativa del Ministerio de Economía que en todo caso no debe estar indicada en la ley, por lo que debe eliminarse.

El artículo 19, de la Ley únicamente hace referencia a la obligación de emitir las modificaciones reglamentarias que correspondan.

**Título II de la iniciativa, que contiene reformas al Decreto número 65-89 del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas, es oportuno pronunciarse en el sentido siguiente:**

El artículo 20 que reforma al artículo 4 de la Ley de Zonas Francas, modifica la figura de “usuario industrial” llamándole “usuario productor de bienes industriales” al que otorga beneficios por realizar actividades no consideradas en la ley original. Asimismo elimina el concepto de “usuario comercial”.

Adicionalmente, se observa que a los usuarios de servicios al incluir el término “otras actividades”, permite que cualquier actividad no especificada goce de los beneficios de la ley.

Con esta iniciativa se estarían modificando dos regímenes (maquila y zonas francas) con las mismas actividades y con similares beneficios. No obstante se aparenta que en la Ley de Maquila se limitan los beneficiarios y los beneficios



únicamente a la industria de vestuario y textil y de servicios vinculados a los centros de llamadas o call center, pero a su vez amplía en las reformas de zona franca, los beneficios a cualquier entidad que se encuentra fuera de los sectores antes indicados, encubriendo la migración de quienes aparentemente se les eliminan los beneficios fiscales.

Además en la figura del usuario de servicios, se abre la posibilidad de incluir dentro de los beneficios fiscales, cualquier actividad, lo cual es incongruente con la naturaleza de la legislación analizada ya que el régimen de zona franca es para la importación con suspensión del pago de impuestos para la producción, transformación o ensamble de mercancías para su posterior exportación o reexportación fuera del territorio aduanero nacional.

En ese sentido debe eliminarse la figura del usuario de servicios, en la forma que la prevé la iniciativa, toda vez que la naturaleza original de sus actividades es únicamente la prestación de servicios entre usuarios de zonas francas, y a personas domiciliadas en el exterior, no así para que al amparo de las mismas, se puedan crear entidades que se dediquen libremente a la realización de actos gravados sin pagar los impuestos que tanto la Constitución y las leyes tributarias prescriben.

En cuanto al artículo 21 de la iniciativa, se agregan más beneficios al incluir la exención del Impuesto al Valor Agregado en la transferencia de bienes inmuebles y la exención total de impuestos aplicables a importación de combustibles en general, para la generación de energía que puedan utilizar en la prestación de servicios y venta a los usuarios, ésta última actividad no se encuentra establecida en el Decreto original.

El artículo 22 en los incisos d), e) y f) otorga la exención de Impuesto al Valor Agregado en la transferencia y en el arrendamiento de bienes inmuebles, y la adquisición de energía eléctrica, térmica y cualquier otra forma de energía que sean utilizados en su actividad como usuario. Adiciona en el inciso g) a los usuarios de servicios dentro de una zona franca, la exención total en las compras que realicen en el territorio aduanero nacional de materias primas, insumos, materiales, productos semielaborados entre otros; y, en el inciso h), otorga exención total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de cualquier tipo de combustibles necesarios para su actividad. Con ello crean nuevos beneficios a un usuario que únicamente presta servicios, desvirtuando la naturaleza de una zona franca, por lo que esta reforma debe eliminarse considerando que provoca erosión a la recaudación tributaria.

Estos últimos artículos como ya ha sido indicado desvirtúan el objeto de las reformas que solamente debían consistir en eliminar privilegios y subvenciones a la exportación.

El artículo 23 de la iniciativa que reforma el artículo 24 de la Ley de Zonas Francas, extiende el beneficio de la exención del pago de Impuesto Sobre la Renta por

dividendos y utilidades que se distribuyan a personas individuales o jurídicas extranjeras, por lo que esta disposición contraviene el interés fiscal. En todo caso puede mantenerse el beneficio fiscal pero no ampliarlo, razón por lo que debe ser eliminado lo agregado en la reforma.

El artículo 24 de la iniciativa, establece que las mercancías producidas al amparo del Decreto número 65-89 del Congreso de la República y de los beneficiarios calificados como Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal, amparados en el Decreto número 29-89, podrán ser transferidas o vendidas al territorio aduanero nacional a través de un usuario de servicios establecido en zona franca. Esta reforma, si bien hace congruente el contenido del artículo 17 de la iniciativa, crea la figura de la triangulación que va en detrimento de los intereses fiscales, toda vez que considera la transferencia o venta al territorio nacional como una actividad del usuario de zona franca, ampliando así el beneficio de la exención del Impuesto Sobre la Renta, que actualmente pagan los usuarios de zona franca por las ventas en el territorio nacional.

No obstante lo anterior, al eliminar de la iniciativa la facultad de que las empresas amparadas bajo el régimen de maquila vendan al territorio nacional a través de un usuario de servicios, así como al eliminar las actividades como se encuentran descritas en esta iniciativa para los usuarios de servicios, la presente reforma resulta innecesaria.

En el artículo 25 de la iniciativa, por medio del cual incorpora el artículo 27 bis, se observa que se extiende el beneficio a administradores y usuarios de zonas francas para que puedan emitir constancias de adquisición de insumos en las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen a personas individuales o jurídicas del territorio aduanero nacional. En ese sentido al eliminar los beneficios que se pretenden adicionar con esta iniciativa a los usuarios, el artículo 27 bis, resulta innecesario y así debe considerarse en resguardo de los intereses fiscales.

El artículo 26 reforma el artículo 36 inciso a), haciendo congruente éste artículo con las reformas incorporadas, por lo que no se emite comentario.

El artículo 27 de la iniciativa reforma el artículo 42 del Decreto número 65-89, únicamente en el sentido de eliminar la prohibición de importar al amparo de dicha Ley, joyas, relojes de pulsera y cámaras fotográficas no industriales. Esta disposición es incongruente con el objeto de la reforma que consiste en eliminar privilegios y aplicar la legislación únicamente a la industria de vestuario y textiles y los servicios de comunicación o call center; tomando en consideración además que tales productos son considerados sensibles, razón de más para que esta reforma no proceda toda vez que se está permitiendo la libre importación de una mercancía sensible que no debe beneficiarse con ésta reforma.

Respecto al artículo 28 transitorio de la iniciativa, se estima que regula aspectos administrativos que no deben ser incorporados en la Ley. Se trata de ampliar la

cobertura de los beneficios, ya que en algunos casos el MINECO los otorgó hasta el 31 de diciembre del 2015.

El artículo 30 establece las derogatorias de los artículos 23, 26 y 43, sin embargo no se establece a qué Decreto corresponden estos artículos.

En términos generales se considera que la redacción de la iniciativa de “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”, carece de técnica jurídica, lo que incide en que sean confusas sus disposiciones. Asimismo, atenta contra los principios de igualdad, generalidad, justicia, equidad y libre competencia, toda vez que contiene artículos que carecen de claridad en cuanto al tratamiento para la Industria del Vestuario y Textiles y a los servicios vinculados a las tecnologías de la Información y Comunicación, actividades objetivo de la iniciativa de ley objeto de este dictamen.

Asimismo, se estima que la iniciativa contiene una mejora en cuanto a su contenido con relación a los anteriores proyectos que regulan disposiciones similares con la finalidad de cumplir con los compromisos adquiridos ante la OMC; sin embargo, se considera que su eventual vigencia implicaría efectos adversos en cuanto a su aplicación, control y fiscalización tanto de los actos gravados y exentos, como de los contribuyentes, generando en consecuencia un impacto negativo en la recaudación tributaria.

#### **Respecto de las actividades comprendidas en la iniciativa de ley:**

En la iniciativa de Ley no se observa que existan limitaciones respecto de las actividades que se podrían, en su caso, beneficiar de los regímenes de Zona Franca, por lo que se considera necesaria la reforma del artículo 41 de la ley vigente, para agregar a las limitaciones contenidas en ese artículo, actividades que actualmente no encajan dentro del modelo de promoción, vigente en las zonas francas. Cabe señalar que estas actividades ya habían sido excluidas en las anteriores propuestas de ley relacionadas con el fomento a la inversión y empleo, remitidas en su oportunidad a la Superintendencia de Administración Tributaria para su respectivo dictamen.

Se propone a continuación, una lista de actividades y/o productos que no deben ser permitidas para producirse o comercializarse desde zona franca, que deben incorporarse a la reforma propuesta del artículo 41:

- Producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de alcohol de cualquier origen, así como de cualquier bien que incorpore directa o indirectamente alcohol de cualquier origen.
- Cardamomo en cereza, pergamino y oro.
- Siembra de productos agrícolas de cualquier tipo
- Cigarrillos y productos derivados del tabaco.
- Cemento y Clinker.

- Productos minerales metálicos y no metálicos procedentes de la actividad extractiva; chatarra, o desperdicios de acero, hierro, y otros metales ferrosos y no ferrosos.
- Palma africana y nuez
- Importación de vehículos, maquinaria y equipo con fines de venta o arrendamiento.
- Alimentos procesados, galletas, aceites, margarinas, pastas, salsas, productos lácteos, sopas y bebidas de cualquier tipo.
- Suministro de alimentos, preparados o no, destinados a empleados o a empresas beneficiados de la presente ley y cualquier otro régimen liberatorio o suspensivo.
- Alimentos para animales.
- Cuero y calzado.
- Plástico y sus manufacturas.
- Medicamentos.
- Industrias cosméticas.
- Pinturas
- Muebles
- Construcción y materiales para construcción.
- Productos cerámicos.
- Joyas y piedras preciosas como productos terminados.
- Juguetes.
- Aparatos eléctricos y electrodomésticos.
- Servicios financieros o de intermediación financiera.
- Generación y transporte de energía eléctrica que no sea destinada para su uso propio o el de los usuarios.
- Servicios de telefonía fija, móvil, satelital o digital.
- Servicio de televisión, televisión por cable, satelital o digital y radiodifusión.

Asimismo, en el cuadro 3 se proponen adecuaciones a la descripción de las actividades que se encuentran contempladas en el citado artículo 41.

Cuadro 3

Artículo 41 Vigente, Decreto 65-89	Propuesta de modificaciones
<p><b>No podrán</b> producirse o comercializarse desde Zona Franca, ni podrán desarrollarse dentro de ellas las actividades siguientes:</p>	
<p>a) Explotación, comercialización, depósito o almacenamiento temporal con suspensión de derechos e impuestos, de <b>petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, así como gas natural.</b></p> <p>Se exceptúa de esta disposición, el depósito de los productos antes señalados, que tengan para sí, en lugares de</p>	

almacenamientos propios, quienes utilicen esos productos en procesos productivos a su cargo. Tal circunstancia deberá acreditarse con la licencia correspondiente extendida por la dependencia respectiva del Ministerio de Energía y Minas.	
b) Pesca y crianza de especies marítimas o de agua dulce.	
c) Centros de recreación y hoteles.	
d) Madera en troza, tabla y tablón	Modificar por "Silvicultura, explotación y comercialización de madera en troza, rolliza, tabla y tablón"
e) Azúcar de caña, refinada o sin refinar y melaza.	Agregar "... sus derivados y sus sustitutos"
f) Café en cereza, pergamino y oro.	
g) Algodón sin cardar	
h) Banano fresco.	
i) Ajonjolí sin descortezar.	
j) Caucho natural.	Modificar por "Caucho o hule, en su estado natural"
k) Reproducción, crianza y engorde de ganado bovino.	Modificar por "Reproducción, crianza, engorde y sacrificio (ganadería) de las especies bovino, porcino, caprino, ovino, aviar, y cualquier otra especie.
l) Minería en su fase de extracción.	
m) Mercancías que causen contaminación.	
n) Procesamiento y manejo de explosivos y materiales radioactivos.	
o) Crianza, cultivo y procesamiento de especies de flora y fauna protegidas o prohibidas por convenios o leyes especiales.	
p) Empaque, envase o etiquetado de productos a los que Guatemala esté sujeto a cuota.	

### **Respecto del usuario de servicios, creado dentro de zonas francas:**

En los artículos 17 y 24 de la iniciativa de ley, se establece que los bienes industriales producidos por los beneficiarios calificados como "Productora bajo el Régimen de Admisión Temporal" amparado en el Decreto número 29-89 y las mercancías producidas al amparo del Decreto número 65-89 ambos del Congreso de la República, únicamente podrán ser vendidos o transferidos al territorio aduanero nacional, a través de un usuario de servicios establecido en una zona franca.

Es decir, que además de las funciones que se establecían en la ley para los usuarios de servicios, con la reforma se les faculta como los únicos que pueden

comercializar hacia el territorio nacional los bienes indicados anteriormente. Sin embargo, el usuario de servicios por ésta comercialización en el territorio nacional, conforme a la redacción de la iniciativa de ley, gozaría de los mismos beneficios fiscales que se otorgarían a quienes desarrollen actividades relacionadas con la producción, transformación, ensamble, entre otras, incluyendo la correspondiente al Impuesto Sobre la Renta de actividades amparadas en ambos decretos.

La actividad de comercialización, especialmente la realizada en el territorio nacional, no encaja dentro del modelo de actividades industriales y de servicios establecidas en los regímenes de maquila y zona franca, razón por la cual lo propuesto en la iniciativa de ley, no se considera razonable al estimar que conlleva efectos fiscales negativos e incentivaría una migración a este modelo de contribuyentes que actualmente no gozan de estos beneficios.

Conforme a lo anterior, de no eliminarse del usuario de servicios en los términos que ese establece en la iniciativa es oportuno proponer la modificación de la literal b) del artículo 22 de la iniciativa de ley que reforma el artículo 22 de la Ley de Zonas Francas, de forma tal que se establezca que no gozarán de exención de Impuesto Sobre la Renta, que generen sus ingresos por las ventas realizadas a contribuyentes dentro del territorio aduanero nacional, conforme al siguiente ejemplo:

“b) Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta que cause las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como usuario productor de bienes industriales o usuario de servicios, por un plazo de diez (10) años contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía [...]. Los usuarios de servicios no gozarán de dicha exención respecto de las rentas obtenidas por la venta de bienes dentro del territorio aduanero nacional.”.

Así mismo, se deberán adecuar en este sentido todos los artículos de la iniciativa relacionados.

### **Respecto de los insumos adquiridos por los usuarios de Zona Franca:**

En la resolución de calificación que emita el Ministerio de Economía para los usuarios de zona franca, para gozar de los beneficios establecidos en la Ley, relativos a la importación de bienes, insumos y demás mercancías, se debería incorporar el detalle de los bienes o mercancías que se consideren necesarios para la realización de sus actividades autorizadas, con su respectiva nomenclatura arancelaria, de forma particular y utilizando secciones, capítulos, partidas o subpartidas según corresponda.

Toda importación que los beneficiarios de la Ley de Zona Franca fuera de los alcances autorizados en la resolución respectiva, causarán los Derechos e Impuestos, que le sean aplicables conforme a la legislación tributaria vigente. Para

estos efectos se propone que dicha reforma sea realizada en el artículo 13 de la Ley de Zonas Francas.

### **Escenarios tributarios:**

El modelo vigente en los regímenes dispuestos en los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República respondía a la política nacional de promoción de las exportaciones. De esa cuenta, muchos de los contribuyentes que han operado al amparo de tales Decretos, han segmentado su actividad tanto hacia la actividad exportadora, como al mercado nacional, con la salvedad que ambas normas establecen que las actividades destinadas a dicho mercado nacional están sujetas al pago de impuestos, por la proporción que corresponda.

En ese sentido, el aporte tributario de estos contribuyentes se describe a continuación.

#### **a. Situación actual**

De conformidad con los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria, actualmente se encuentran 1,958 contribuyentes calificados al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República. De estos contribuyentes, 1,553 desarrollan actividades exportadoras y de maquila, mientras que los 405 restantes se constituyen en usuarios de zonas francas.

Es de recalcar que un gran número de estos contribuyentes desarrollan simultáneamente actividades sujetas al pago de impuestos y actividades amparadas en los citados decretos.

De este total de contribuyentes, de conformidad con la información de recaudación tributaria del año 2014, se encontraban activos 1,493 contribuyentes, cuyo aporte fiscal por sus actividades sujetas al pago de impuestos asciende, en total, a Q 4,745.92 millones (9.24% de la recaudación tributaria del Gobierno Central y 1.04% del Producto Interno Bruto, PIB), según puede observarse de manera detallada en el cuadro a continuación:

#### Cuadro 4

Aporte tributario de los contribuyentes amparados en los Decretos 29-89 y 65-89,  
correspondiente a sus actividades sujetas al pago de impuestos  
Recaudación en millones de Quetzales, 2014

Concepto	Contribuyentes	ISR, ISO	Timbres	IVA Dom	IVA Imp	DAI	TOTAL	% Recaud.	% PIB
<b>29-89, Actividad exportadora y Maquila</b>	<b>1,182</b>	<b>921.25</b>	<b>3.41</b>	<b>457.66</b>	<b>2,116.24</b>	<b>257.42</b>	<b>3,755.98</b>	<b>7.31%</b>	<b>0.83%</b>
Industria de Vestuario o Textil	681	169.55	1.00	71.12	415.44	31.20	688.30	1.34%	0.15%
Servicios de call center	12	1.98	0.02	0.35	1.05	0.08	3.47	0.01%	0.00%
Otras actividades 29-89	489	749.72	2.39	386.20	1,699.75	226.15	3,064.21	5.97%	0.67%
Otras actividades industriales	429	611.57	2.07	343.08	1,535.80	186.51	2,679.03	5.22%	0.59%
Otros Servicios	60	138.15	0.32	43.12	163.95	39.64	385.18	0.75%	0.08%
<b>65-89, Zonas Francas</b>	<b>311</b>	<b>197.03</b>	<b>0.53</b>	<b>125.57</b>	<b>577.54</b>	<b>89.28</b>	<b>989.95</b>	<b>1.93%</b>	<b>0.22%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,493</b>	<b>1,118.27</b>	<b>3.94</b>	<b>583.23</b>	<b>2,693.77</b>	<b>346.70</b>	<b>4,745.92</b>	<b>9.24%</b>	<b>1.04%</b>

Fuente: SAT. Puede existir diferencias por redondeo en los porcentajes.

#### i. Ley de Fomento a la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89

Tal como se indica en los párrafos precedentes, se encuentran registrados 1,553 contribuyentes con operaciones de maquila, de los que se encuentran activos 1,182 contribuyentes, conforme a registros de recaudación del año 2014 (Cuadro 4) que desarrollan actividades de “fomento a la actividad exportadora y de maquila”.

Según las disposiciones contenidas en el proyecto de reformas al Decreto 29-89, únicamente podrán gozar de los beneficios incluidos en dicha norma los contribuyentes que se dediquen a las actividades industriales de vestuario y textiles, así como a la producción o prestación de servicios de llamadas o call center, siempre que estos últimos sean destinados fuera del territorio nacional.

Partiendo de esta aclaración, de estos contribuyentes, 681 desarrollan actividades relacionadas con la industria de vestuario o textil, en tanto que 12 contribuyentes se encuentran dentro de actividades relacionadas con la prestación de servicios de call center. Los 489 contribuyentes restantes amparados en el Decreto 29-89 desarrollan otras actividades industriales o de servicios, distintas a las de textiles o de call center, según se detalla en el cuadro 4.

Puede observarse en la información vertida en el cuadro 4 que el aporte tributario de los contribuyentes que hacen uso de los beneficios del Decreto 29-89, asciende en total a Q 3,755.98 millones, por concepto de los impuestos que actualmente tributan por sus actividades gravadas y según información del año 2014. Este aporte equivale a un 7.31% de la Recaudación Tributaria del Gobierno Central y a un 0.83% del Producto Interno Bruto (PIB). Asimismo, éstos contribuyentes practican retenciones por concepto de distribución de dividendos, en sus actividades



gravadas, las cuales generaron durante el año 2014 una recaudación de Q 9.30 millones en Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital.

En lo que corresponde a las actividades industriales de vestuario y textil, así como de call center, su aporte asciende (en conjunto) a Q 691.77 millones, equivalente a 1.35% de la Recaudación del Gobierno Central y a 0.15% del PIB. El resto de contribuyentes amparados en los regímenes del Decreto 29-89 generan un ingreso tributario de Q 3,064.21 millones, también por sus actividades gravadas. Dentro de estas actividades, 429 contribuyentes desarrollan actividades industriales distintas a las textiles, en tanto que 60 contribuyentes reportan actividades de servicios, vinculadas al sector energético.

Es importante tomar en cuenta que estos contribuyentes se encuentran a la espera de que la entidad competente resuelva el complemento del plazo legal establecido para el goce de beneficios fiscales al amparo del Decreto 29-89. Finalizado el mismo, no se observan limitaciones en la iniciativa de ley, ni en la normativa vigente, para que estos contribuyentes puedan optar a calificarse como usuarios de zona franca, al amparo del Decreto 65-89, con el objeto de continuar operando con beneficios fiscales.

## **ii. Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89**

En concordancia con el apartado anterior, en los registros de la SAT se encuentran 405 contribuyentes con actividades en zonas francas, de los cuales 311 contribuyentes que desarrollan simultáneamente actividades al amparo de la Ley de Zonas Francas y actividades sujetas al pago de impuestos, generan un aporte tributario que asciende a Q 989.95 millones, según información del año 2014, monto que equivale a 1.93% de la Recaudación del Gobierno Central y a 0.22% del PIB, según se muestra en el Cuadro 4 ut supra.

Aunado a lo anterior, los contribuyentes de zonas francas practican retenciones por concepto de distribución de dividendos, en sus actividades gravadas, las cuales generaron durante el año 2014 una recaudación de Q 9.85 millones en Impuesto Sobre la Renta por rentas de capitales.

## **b. Consideraciones sobre los escenarios tributarios**

Al analizar los posibles efectos fiscales derivados de las reformas propuestas por la iniciativa de ley objeto del presente dictamen, se observan tres posibles escenarios, según se describen en el presente apartado. Es importante tener en consideración que no es posible precisar en el monto del efecto tributario esperado por el proyecto de reformas, ni en el período en que podría ocurrir, toda vez que la iniciativa de reformas no establece la temporalidad en que ocurrirían los eventos, limitando por consiguiente los escenarios preparados a situaciones posibles, partiendo de la información disponible.

1. En el primer escenario, se toma en consideración que el objetivo manifestado en la iniciativa de 4997 (en análisis) es superar o cumplir con los compromisos ante la OMC, relativos a eliminar las subvenciones a las exportaciones. Por ello, podría ocurrir que la entidad competente para la calificación y autorización de los contribuyentes opte por delimitar rigurosamente los beneficios a los que ya gozan de los mismos, sin calificar la totalidad de actividades desarrolladas, reduciendo considerablemente el sacrificio fiscal y limitándolo a la exención prevista para los dividendos, cuyo efecto estimado es de Q 19.15 millones por Impuesto Sobre la Renta, para un período fiscal.
2. Un escenario más probable se observa al tomar en cuenta que existe una apertura total para la comercialización de hasta el cien por ciento de la producción realizada al amparo de los regímenes contenidos en los Decretos 29-89 y 65-89, en el territorio aduanero nacional (mercado local), haciendo uso de las exenciones al ISR y otros impuestos previstos en dichas normas. De esa cuenta, aplicando el principio de racionalidad económica, podría esperarse que los contribuyentes soliciten al ente competente la calificación del total de sus actividades económicas al amparo del mismo, entre las que se encuentran actividades originalmente sujetas al pago de impuestos, poniendo en riesgo esta recaudación tributaria.
3. Finalmente, no puede dejar de observarse que las reformas propuestas a los decretos 29-89 y 65-89 permiten hacer uso de los beneficios fiscales contenidos en los mismos, sin que exista una delimitación para actividades netamente exportadoras (como fueron creados originalmente). En ese sentido, existe un considerable número de contribuyentes cuyas actividades están sujetas al pago de impuestos y que actualmente no gozan de beneficios fiscales, los cuales son elegibles para calificarse dentro de los citados decretos.

De existir una migración de estos contribuyentes al amparo de los regímenes contenidos en los citados decretos, se pone en riesgo su recaudación tributaria actual.

Es importante considerar que para la estimación de un escenario tributario, se toma en cuenta que el contribuyente aplicará la racionalidad económica y, en todo caso, optará por hacer uso de las condiciones que le permitan un mayor beneficio, siempre que la ley no establezca limitaciones, como el caso de la presente iniciativa objeto de este dictamen.

### **c. Escenario tributario conforme a las disposiciones del proyecto de reformas a los Decretos 29-89 y 65-89**

De conformidad con los escenarios contenidos en el inciso “b” de este apartado y, considerando en todo caso que el contribuyente hará uso de su racionalidad económica ante los beneficios contenidos en los decretos objeto de reformas, destaca en primer lugar la permanencia de la exención total del Impuesto Sobre la

Renta, al amparo de ambos decretos reformados (29-89 y 65-89), el cual es extensivo a la distribución de dividendos; importación libre de Impuesto al Valor Agregado y Derechos Arancelarios, por las materias primas, bienes intermedios o finales y maquinaria, entre otras mercancías y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad, sin que se considere una limitación expresa en la ley; compra o adquisición de mercancías (semielaboradas, finales o complementarias) y servicios en el territorio aduanero de Guatemala, con exención del Impuesto al Valor Agregado; entre otros impuestos.

Complementa la serie de beneficios considerados en las reformas objeto del presente dictamen, la posibilidad de nacionalizar o comercializar en el mercado nacional, hasta la totalidad de las mercancías producidas, transformadas o importadas al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89, únicamente tributando el Impuesto al Valor Agregado y los Derechos Arancelarios correspondientes, obligación que recae sobre el importador .

Aunado a lo anterior, la iniciativa de reformas a las leyes de Maquila y Zonas Francas no establece un tratamiento relacionado con la Devolución del Crédito Fiscal para los contribuyentes que operan en el territorio aduanero y que vendan bienes o servicios a los beneficiarios de los regímenes del Decreto 29-89 y 65-89, por lo que se podría esperar que éstos hagan uso de esa figura tributaria.

De esa cuenta, en los párrafos siguientes se describe con mayor detalle los efectos esperados.

#### **i. Ley de Fomento a la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89**

Ante el cambio del objeto de la ley de Fomento a la Actividad Exportadora y de Maquila, que originalmente era la promoción de las exportaciones, por una promoción de las actividades textiles y de call center, que otorga la posibilidad de comercializar hasta el 100% de sus mercancías en territorio aduanero, no se visualiza que existan obstáculos para que los contribuyentes soliciten su calificación ante la entidad competente para trasladar, en un mediano plazo, la totalidad de sus actividades al amparo del Decreto 29-89, considerando que no existe impedimento para ello.

Esta comercialización, según la redacción del proyecto de reformas, se haría mediante el traslado de mercancías a un usuario de servicios instalado en una zona franca, siendo este último el que comercializaría las mercancías en el territorio aduanero nacional.

En ese sentido, considerando que bajo las condiciones vigentes en el Decreto 29-89 establecen que las maquilas que nacionalicen mercancías en Guatemala deberán tributar la proporción correspondiente del Impuesto Sobre la Renta, entre otros, se estima que se encuentra en riesgo la recaudación tributaria que se obtiene por las actividades sujetas al pago de impuestos que desarrollan estos

contribuyentes, aunado a la eventual migración de la totalidad de sus actividades al amparo de los regímenes de maquila, generando **un sacrificio fiscal de al menos Q 691.77 millones, equivalente a 1.34% de la Recaudación del Gobierno Central y a 0.15% del PIB**, correspondiente a las actividades de industria de vestuario, textil y servicios de call center, según las disposiciones contenidas en las reformas. Por su parte, se estima que la distribución de dividendos, al amparo de estos regímenes, se realizaría con exención en el ISR, cuya recaudación según datos del año 2014 ascendió a Q 9.30 millones.

Cabe señalar que los contribuyentes que actualmente desarrollan actividades distintas a las de la industria de vestuario o textil, así como servicios de call center, todavía tienen vigente su período de uso de los beneficios fiscales, mismo que deberá ser concluido según el plazo establecido en su resolución de calificación y demás instrumentos que emita el Ministerio de Economía. Finalizado ese plazo, no existe limitación para que estos contribuyentes opten por solicitar su calificación al amparo del Decreto 65-89 del Congreso de la República.

## ii. **Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89**

En concordancia con las reformas propuestas al Decreto 29-89, las reformas a la Ley de Zonas Francas también extienden los beneficios relacionados con la comercialización de sus mercancías y servicios en el territorio aduanero, enmarcados en los beneficios fiscales del régimen.

Es de considerarse que el objeto original de la ley era la promoción de exportaciones, razón por la cual, las mercancías producidas, transformadas o comercializadas en las zonas francas debía destinarse a la exportación o reexportación, en tanto que la comercialización en territorio aduanero estaba permitida en una proporción máxima del 20% del total de su producción, debiéndose cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes y proporcionales, principalmente en el caso del Impuesto Sobre la Renta.

En todo caso, el proyecto de reformas al Decreto 65-89 da continuidad a los beneficios tributarios relacionados con el ISR, IVA (en compras en el mercado local y de importaciones), Derechos Arancelarios, Timbres, etcétera, sin delimitar las actividades económicas que puedan optar a estos beneficios, exceptuando las comprendidas en el artículo 41 de la misma, que excluye los productos tradicionales, actividades extractivas, de ganadería bovina, piscícola, entre otras. Asimismo, extiende los beneficios, permitiendo la comercialización total de su producción al amparo de los regímenes de zona franca y de los beneficios fiscales del mismo.

Al igual que se indica en el inciso anterior (i), la posibilidad de comercializar hasta el cien por ciento de sus mercancías en el territorio aduanero, permitiría que los contribuyentes opten por calificar ante la entidad competente la totalidad de sus actividades sujetas al pago de impuestos, al amparo de los beneficios del Decreto

65-89, situación que implicaría un **sacrificio fiscal por el orden de Q 989.95 millones, según información del año 2014, monto que equivale a 1.93% de la Recaudación del Gobierno Central y a 0.22% del PIB.**

Adicionalmente, dado que existen 489 contribuyentes amparados en el Decreto 29-89 que, al finalizar su plazo autorizado, no podrían continuar gozando de los beneficios fiscales del mismo, ante las reformas objeto del presente dictamen. Sin embargo, no existe impedimento para que eventualmente opten por migrar su actividad productiva al amparo de la Ley de Zonas Francas, considerando que ésta no presenta la delimitación estricta que se propone en las reformas a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Esta situación pone en riesgo el aporte tributario de estos contribuyentes, por sus actividades gravadas, considerando los beneficios concedidos con las reformas al Decreto 65-89, lo que podría generar **un sacrificio fiscal adicional de aproximadamente Q 3,064.21 millones, equivalente a 5.97% de la Recaudación Tributaria del Gobierno Central y al 0.67% del PIB.** Al igual que en el apartado anterior, se estima que la distribución de dividendos, al amparo de estos regímenes, se realizaría con exención en el ISR, cuya recaudación según información del año 2014 ascendió a Q 9.85 millones.

#### **Otras actividades elegibles:**

Considerando que los beneficios fiscales contenidos en los regímenes que originalmente tenían una vocación exportadora, tanto en el Decreto 29-89, como en el Decreto 65-89, permitiendo la comercialización total de sus mercancías en el territorio aduanero y gozando de los beneficios tributarios contenidas en ambas normas, podría promover una eventual migración de contribuyentes cuyas actividades actualmente están sujetas al pago de impuestos, hacia los regímenes amparados en los decretos antes citados, dado que no existe limitaciones legales o técnicas que lo eviten, considerando que los contribuyentes buscarán igualdad de condiciones en sus actividades económicas, solicitando su calificación y autorización ante el órgano competente.

Estos contribuyentes tendrían suficientes incentivos para trasladar sus actividades al amparo de las leyes de maquila y zona franca, con el objeto de gozar de los beneficios contenidos en ellas, aunado a que no existe ninguna limitación en los decretos analizados, ni en el proyecto de reformas. Evidentemente, no se considera que este efecto sea en el corto o mediano plazo, pero tampoco puede descartarse, tomando en cuenta la permisividad que se incorporaría a ambas leyes, mediante las reformas objeto del presente dictamen.

Finalmente, en virtud de los escenarios antes descritos se estima que, si derivado de la vigencia de las reformas a los Decretos 29-89 y 65-89, el órgano competente no otorga calificación a las actividades de los contribuyentes que hoy no se encuentran amparadas a estos regímenes, o no califica a contribuyentes que no

han hecho uso de los mismos, se minimizaría el sacrificio fiscal y se trataría principalmente de un reordenamiento. Este escenario se considera el menos probable. De no cumplirse la premisa anterior, la vigencia de las reformas introducidas por la “Ley Emergente para la Conservación del Empleo” podría generar, en términos agregados, un sacrificio fiscal equivalente al 9.24% de la recaudación el Gobierno Central (1.04% del PIB) si se considera que únicamente permanecerán en el régimen los contribuyentes que actualmente gozan de los beneficios amparados bajo los Decretos 29-89 y 65-89; sin embargo, en el mediano plazo podría esperarse la migración de los contribuyentes cuyas actividades económicas son elegibles para optar a los regímenes incluidos en la citada ley, pudiéndose esperar una considerable reducción en la recaudación tributaria.

### **Consideraciones finales:**

La iniciativa de Ley pretende readecuar y actualizar la normativa conforme a los compromisos adquiridos ante la Organización Mundial de Comercio, preservando la generación de empleo. Dichos compromisos se refieren a la eliminación de las subvenciones a las exportaciones, cuyo plazo vence el 31 de diciembre de 2015.

De esa cuenta, es necesario recordar que el Gobierno de Guatemala deberá honrar los compromisos adquiridos ante dicho foro mundial, pero preservando las fuentes de ingresos fiscales necesarios para atender sus obligaciones fundamentales, relacionadas con salud, educación, seguridad, entre otras.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema que establece la organización jurídica del Estado como responsable de la promoción del bien común, la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad y paz, estipula que el Estado debe organizarse estableciendo normas que incorporen dichos principios para lograr un orden institucional estable.

En materia tributaria, se establece en el artículo 135 Constitucional la obligación de todos los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita en la ley, por lo que el Estado está obligado a crear un sistema tributario justo y equitativo, basado en el principio de igualdad.

### **Respecto de la igualdad de derechos:**

De conformidad con los Decretos 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República de Guatemala, fueron creados regímenes que favorecieron a contribuyentes que se dedicaran al perfeccionamiento activo, en zonas francas o en sus propias unidades productivas. Esto constituyó un tratamiento diferenciado con relación a los demás contribuyentes pero fue justificado, por su calidad temporal, siendo su propósito consolidar a un segmento de contribuyentes, para competir eficientemente en el mercado internacional, con el objeto de atraer inversiones al país y generar empleo.

A la presente fecha, Guatemala suscribió los acuerdos de paz, el pacto fiscal y cuenta con legislación que requiere la supresión de beneficios fiscales como se establece en el artículo 175 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que no suprimir el beneficio correspondiente al Impuesto Sobre la Renta que actualmente favorece a un segmento de contribuyentes, se constituye en violatorio del principio de igualdad establecido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, respecto al resto de contribuyentes que actualmente tributan, generan empleo y enfrentarían competencia desleal.

En virtud de lo anterior, para la aprobación de la iniciativa debe observarse el principio de razonabilidad de las leyes, donde deviene oportuno citar que las leyes emitidas por el Congreso de la República en ejercicio de sus funciones, deben ser congruentes con los principios emanados de la ley suprema, en el presente caso, de igualdad ante la ley, justicia, equidad y proporcionalidad.

De conformidad con el análisis realizado a la iniciativa de ley 4997, que dispone aprobar la “Ley Emergente para la conservación del Empleo”, desde el ámbito de competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, este Directorio concluye en lo siguiente:

- a. Se identifican características de la iniciativa que favorecen a los contribuyentes con vocación exportadora previamente calificados en los regímenes de perfeccionamiento activo estipulados en el Decreto número 29-89 como también a los usuarios productores de bienes industriales de una zona franca, por lo que, se estima que de hecho la iniciativa no cumple con eliminar las subvenciones a la exportación establecidas en el compromiso adquirido con la OMC.
- b. La iniciativa de ley no contiene una ley nueva que tenga por objeto la conservación del empleo como tal, puesto que únicamente incluye reformas a los Decretos números 29-89 y 65-89 ambos del Congreso de la República, por lo tanto no es correcto el nombre de “Ley Emergente para la conservación del Empleo” y se considera anti técnico.
- c. La iniciativa de ley incorpora cambios sustanciales respecto del objetivo y naturaleza de la Ley de Fomento a la Actividad Exportadora y de Maquila y la Ley de Zonas Francas, que es la promoción de exportaciones, toda vez que la referida iniciativa cambia la naturaleza al incluir la promoción de actividades a desarrollar en los regímenes contenidos en las mismas, otorgando mayores beneficios fiscales.
- d. La posibilidad de comercializar la totalidad de las mercancías importadas o producidas al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89, dentro del territorio aduanero, implicaría la inclusión de las actividades que actualmente están sujetas al pago de impuestos, a los beneficios fiscales que otorgan los Decretos antes mencionados, considerando que no existe ninguna limitación técnica o legal que lo evite.

- e. Se pretende generar una triangulación entre los usuarios de maquila y la figura de usuario de servicios de zona franca, ya que se dispone que las mercancías importadas, producidas, transformadas al amparo de la Ley de Maquilas sean nacionalizadas o comercializadas en territorio aduanero nacional, mediante dicha figura en zona franca. Similar tratamiento se daría a las mercancías y servicios de zona franca las cuales también podrán ser comercializadas en territorio aduanero nacional.
- f. Las actividades que se definen para los usuarios de servicios en zonas francas mediante dicha iniciativa de ley, desvirtúa la naturaleza del régimen, al establecer la facultad de comercializar cualquier bien o servicio desde zona franca hacia el territorio nacional, gozando de exenciones que actualmente no tienen.
- g. En la iniciativa se regulan dos regímenes (maquila y zonas francas) con las mismas actividades con similares beneficios que se regulan con las reformas de la Ley de Maquila, aparentando que en la Ley de maquila se limitan los beneficiarios y los beneficios únicamente a la industria de vestuario y textil y de servicios vinculados a los centros de llamadas o call center, pero ampliando en las reformas de zona franca los beneficios a cualquier entidad que se encuentra fuera de éstas dos últimas, encubriendo la migración de aquellos a quienes, aparentemente, se les eliminan los beneficios fiscales.
- h. La posibilidad de comercializar la totalidad de las mercancías producidas, transformadas o ensambladas (etcétera) al amparo de los regímenes de maquila y zona franca en el territorio aduanero nacional, gozando de los beneficios fiscales, contraviene la Constitución Política de la República, al vulnerar los principios de libre competencia e igualdad. Asimismo, los compromisos estipulados en los Acuerdos de Paz y en el Pacto Fiscal, en el sentido de eliminar beneficios fiscales.
- i. Se estima que la vigencia de las reformas introducidas por la Iniciativa de Ley número 4997, “Ley Emergente para la Conservación del Empleo”, podría generar un sacrificio fiscal de hasta el 9.24 % de la recaudación actual del Gobierno Central (1.04 % del PIB), el cual se generaría a lo largo del tiempo y en forma creciente, en la medida en que la autoridad competente extienda los beneficios a todos los contribuyentes calificados al amparo de los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República.
- j. Con respecto a otras actividades elegibles, en virtud que la referida iniciativa de ley no prevé limitaciones respecto a cuáles sectores podrán optar a los beneficios fiscales, existe la posibilidad de calificación por parte del órgano competente, a favor de quienes actualmente no gozan de dichos beneficios, poniendo en riesgo su aporte tributario.”