



ASOCIACIÓN DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS SOCIALES

Análisis, investigación e incidencia

Guatemala

ANÁLISIS DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA



Konrad
Adenauer
Stiftung

Revista ASIES
n.º 1 - 2014



ASOCIACIÓN DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS SOCIALES
Análisis, investigación e incidencia

Guatemala

ANÁLISIS DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Claudia García Mancilla



Konrad
Adenauer
Stiftung

Revista ASIES
n.º 1 - 2014

García Mancilla, Claudia.

Análisis de la actualización tributaria. --- Guatemala: ASIES, 2014.

74 p.; 21 cm. (Revista ASIES n.º 1, 2014)

ISBN: 978-9929-603-18-9

1. IMPUESTOS.- 2. RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS.- 3. REFORMA TRIBUTARIA 2012.- 4. POLÍTICA FISCAL.- 5. PACTO FISCAL.- 6. LEGISLACIÓN ECONÓMICA.- 7. IVA.- 8. IPRIMA.- 9. ISR.- 10. ISCV.- 11. IMPUESTO SOBRE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO.- 12. GUATEMALA.



EDITOR

Asociación de Investigación y Estudios Sociales

Apdo. Postal 1005-A

PBX: 2201-6300

Fax: 2360-2259

www.asies.org.gt

asies@asies.org.gt

Ciudad de Guatemala

Guatemala, C.A.

DIRECCIÓN

Irma Raquel Zelaya

Arnoldo Kuestermann

Carlos Escobar Armas

© 2014

Esta publicación es posible gracias al apoyo de la
Fundación Konrad Adenauer de la República Federal de Alemania.

SIGLAS

CAUCA	Código Aduanero Centroamericano
DAI	Derechos Arancelarios a la Importación
ENEI	Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos
ESEM	Economía Social y Ecológica de Mercado
GPDF	Grupo Promotor del Diálogo Fiscal
IETAAP	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz
IPRIMA	Impuesto a la Primera Matrícula de Vehículos
ISCV	Impuesto de Circulación de Vehículos
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley FAT	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria
MINFIN	Ministerio de Finanzas Públicas
\$CA	Pesos Centroamericanos
PIB	Producto Interno Bruto
RECAUCA	Reglamento al Código Aduanero Centroamericano
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria

INDICE

Introducción	7
Capítulo I: Aspectos teóricos y legales	9
A. La política fiscal por el lado de los ingresos: la importancia del sistema tributario y las reformas tributarias	9
B. Antecedentes de la Reforma Tributaria en Guatemala	13
Capítulo II: El proceso de Reforma Tributaria 2012	19
A. El intento de reforma en la administración de Álvaro Colom (2008-2011)	19
B. La reforma tributaria aprobada en el 2012	21
Capítulo III: Análisis cuantitativo de la reforma en el sistema tributario en Guatemala	36
A. El sistema tributario y su desempeño después de la actualización tributaria	39
Capítulo IV: Resultados y Conclusiones	62
A. Los resultados de la Reforma Tributaria	62
B. Conclusiones	70
Referencias	72

ANÁLISIS DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Claudia García Mancilla*

Introducción

La política fiscal tiene un papel importante relativo a la redistribución del ingreso, es un instrumento de generación de igualdad. Los objetivos de la reforma tributaria, aprobada por el Congreso de la República en febrero del año 2012, están diseñados para cumplir la meta establecida en los Acuerdos de Paz, de incrementar la Carga Tributaria. Asimismo, también busca asegurar más recursos para la inversión social, seguridad, justicia e infraestructura, fortalecer la tributación directa, combatir la evasión tributaria, y poner en práctica una serie de acciones orientadas a perseguir de forma penal el contrabando y el crimen organizado, entre otros objetivos. La reforma tributaria aprobada en febrero de 2012, fue un acierto importante durante la Administración de Otto Pérez Molina.

Los ingresos tributarios revisten especial importancia al representar el 90% del total de ingresos presupuestales del Estado. Por lo tanto, garantizar su captación es una prioridad, y de ahí que la reforma tributaria generara expectativas en torno a la mejora sustancial como herramienta importante para lograr una mejor ejecución de la política fiscal.

* Licenciada en Economía por la Universidad Rafael Landívar, 2004. Maestría en Finanzas, Universidad Rafael Landívar, 2011. Estudios sobre fundamentos de Estadística, 2008, United Nations Statistical Institute for Asia and the Pacific, UNSIAP. Experiencia laboral en área fiscal. Consultora del Departamento de Investigación y Consultoría Económica de ASIES.

El estudio fue supervisado por los economistas Carlos González Arévalo y Pedro Prado, Consultores del Departamento de Investigaciones y Consultoría Económica de ASIES.

Los hallazgos de esta investigación muestran las características del sistema tributario actual, luego de la reforma tributaria y las subsiguientes reacciones a la reforma en términos de efectividad de la recaudación de los tributos modificados o creados. La información recabada sobre la situación actual de los ingresos tributarios, permite realizar recomendaciones respecto a la política fiscal que deriven en un sistema impositivo justo y equitativo, que provea los recursos necesarios al gobierno, garantice la sostenibilidad fiscal y goce de aceptación de los diferentes sectores sociales del país.

Metodología

La investigación planteada es de carácter descriptivo, dado que busca especificar propiedades, características y rasgos importantes, así como describir tendencias del fenómeno que está en análisis (Hernández Sampieri, Fernández Collado, y Baptista Lucio, 2010); asimismo, es útil para mostrar con precisión los ángulos o dimensiones de un fenómeno, suceso, comunidad, contexto o situación.

La investigación se realizó principalmente con el apoyo de fuentes documentales. Se hizo uso de la síntesis, así como de resúmenes de libros, artículos o ensayos de revistas y periódicos. Con el propósito de describir la situación objeto de estudio y a partir de ahí, analizar los resultados económicos sobre las variables que se ven afectadas. Para el análisis documental se utilizaron documentos provenientes de instituciones y organismos públicos y privados, y corresponden al campo de análisis de la investigación.

Así también investigación se utilizaron estrategias para recopilar información por medio de documentos personales, institucionales, grupales, formales o informales. Asimismo se solicitó información estadística sobre la recaudación tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) con el objeto de elaborar un análisis comparativo de la recaudación entre un año y otro.

Capítulo I



Aspectos teóricos y legales

A. La política fiscal por el lado de los ingresos: la importancia del sistema tributario y las reformas tributarias

En general los países de Latinoamérica se han caracterizado por su similitud en cuanto a la problemática social y económica: crisis fiscales, hiperinflaciones, altos déficits fiscales, que han impedido alcanzar mejores niveles de crecimiento y han afectado el bienestar de la mayoría de la población que todavía muestra niveles importantes de pobreza. No obstante, algunos países de América del Sur e incluso de Centroamérica registran una carga tributaria superior a la de Guatemala y a pesar de ello, el gasto público todavía muestra deficiencia en la cobertura de las necesidades de la población incluidas en las políticas del gobierno.

Debido a la insuficiencia de recursos de los gobiernos, según las características de sus propios países, estos se organizan para realizar reformas tributarias, orientadas a la consecución de mayores ingresos impositivos para prestar servicios públicos más eficientes, fortalecer la inversión pública e implementar políticas sociales que atenúen los efectos de la pobreza extrema. De acuerdo con los principios de la Economía Social y Ecológica de Mercado (ESEM), el Estado tiene que asumir ciertas funciones de interés público que no pueden ser cumplidas

satisfactoriamente por el mercado, tales como los gastos destinados a sostener el gobierno y la administración pública, los servicios públicos (educación, salud, seguridad interna y externa), el sistema judicial, entre otros. Para proveer estos servicios públicos, el Estado realiza erogaciones vía gasto público y a efecto de hacerle frente a estos egresos, debe contar con recursos que en su mayoría provienen de impuestos (Resico, 2011), y de ahí la importancia que reviste el sistema tributario.

El Estado para cumplir sus funciones esenciales depende de la eficiencia en la captación de impuestos que será al final su soporte financiero (Tello, 2002). En ese sentido, los impuestos constituyen contribuciones obligatorias por parte de los ciudadanos que no generan ningún derecho a contraprestación directa por parte del Estado (Resico, 2011). La tributación en Guatemala involucra los principios constitucionales del Derecho Tributario, en particular los relacionados con la eficiencia y equidad de las normas tributarias.

Para orientar el análisis del sistema tributario y su composición es necesario comprender que este en sí, constituye un instrumento de la política fiscal, la cual se define como un conjunto de medidas e instrumentos de que dispone el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar sus funciones (Rosen, 2002). El objetivo de la política fiscal es redistribuir la renta por medio de los impuestos y el gasto con el fin de reducir la brecha de desigualdad, contrarrestar los efectos de las fluctuaciones económicas (tanto de los auge como de las crisis) y aumentar el nivel general del ingreso de la población.

La política fiscal es un instrumento valioso que permite al gobierno influenciar la actividad económica pero esta no

actúa de forma independiente, sino debe coordinarse con la política monetaria del país, para que la misma cumpla las expectativas bajo las cuales fue formulada dentro de la política macroeconómica. La política fiscal es utilizada por el gobierno generalmente para promover crecimiento sostenible y reducción de la pobreza, y durante las crisis que se han vivido también ha servido para respaldar los sistemas financieros, reactivar el crecimiento y atenuar el impacto de las mismas en los grupos más vulnerables (Horton y El-Ganainy, 2009).

En teoría, la política fiscal debe ir orientada a estabilizar la macroeconomía, evitando las fluctuaciones de precios y reduciendo los efectos de posibles shocks externos. En el largo plazo la política fiscal puede contribuir a fomentar el crecimiento sostenible o a reducir la pobreza con medidas por el lado de la oferta, por ejemplo, mejorando la infraestructura, la educación y la salud. Sin embargo, esto depende de la situación y capacidad propia de cada país.

La crisis financiera que se originó en Estados Unidos en 2007, extendida durante 2008 y parte de 2009, tuvo un impacto negativo en todos los países del mundo, principalmente a través de la turbulencia en los mercados financieros y el debilitamiento del comercio internacional. En algunos países se aplicaron medidas monetarias o fiscales, mediante estabilizadores automáticos y estímulo fiscal basados en el gasto discrecional o rebajas impositivas. Sin embargo, los estabilizadores automáticos dependen del tamaño del Estado y tienden a ser mayores en las economías avanzadas (Horton y El-Ganainy, 2009).

En esta línea, el sistema tributario representa el conjunto de normas que conducen la administración de los impuestos en

un país e involucran la fiscalización, cobranza, y aplicación de las normas que en general propone e impone la política fiscal. Cabe aclarar que un conjunto de impuestos vigentes no constituye por sí solo un sistema tributario, *ya que el concepto de sistema lleva implícito que se trata de un conjunto ordenado y coordinado de tributos* (Robles Moreno y Pebe Díaz, 2006).

Principalmente es deseable que el sistema tributario sea progresivo, es decir que la carga tributaria individual sea mayor para aquellos que tienen mayores ingresos, y que se grave menos a los que menos ingresos poseen. Por lo tanto, la mayoría de impuestos que sostienen la recaudación deben ser directos, es decir, impuestos destinados a gravar los ingresos y la riqueza de las personas; y en menor proporción impuestos indirectos, es decir aquellos impuestos que gravan el consumo.

Finalmente el sistema tributario debe ser simple, es decir que la legislación tributaria debe ser redactada de modo que sea fácil de entender y de aplicar para los contribuyentes y así coadyuvar a la eficiente administración de los impuestos por parte de la institución gubernamental encargada para ello.

Si el sistema tributario no genera suficientes recursos y no cumple adecuadamente estas atribuciones, el Estado se ve en la necesidad de realizar reformas tributarias orientadas a conseguir un sistema tributario que le permita agenciarse de mayores recursos de forma simplificada y que sea aceptable para los agentes económicos. Desde la perspectiva de la ESEM la política fiscal implica que donde se encuentre la necesidad de implementar reformas tributarias, estas deben beneficiar al trabajo y al capital que mejoren las condiciones de inversión y estén orientadas a la simplificación del sistema tributario.

Para efectos de este estudio, la reforma tributaria se define como *el cambio intencional del sistema tributario vigente en un país que se caracteriza por cambios sistémicos en los parámetros de los impuestos, formulados mediante la modificación de objetivos de la política tributaria y de los medios de implementación, cambios intencionales en la carga tributaria y optimización de la administración tributaria* (Carías Samayoa, 2011).

Las reformas tributarias deben tener como objetivo principal el incremento de la base imponible y buscar la tasas tributarias óptimas, orientadas a ser atractivas (o al menos que no desmotiven) a los inversionistas nacionales y extranjeros (Resico, 2011). El éxito de estas reformas tributarias dependerá de los consensos que se logren con todos los actores políticos y sociales, especialmente con el sector empresarial.

B. Antecedentes de la Reforma Tributaria en Guatemala

En los Acuerdos de Paz, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, contenía metas importantes en relación a la política fiscal. La propuesta primordial fue reorganizar el sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio. Con respecto a los tributos, el Acuerdo fijó la meta primordial para el año 2000, de incrementar la carga tributaria en un 50%, es decir, que llegara al 12% del Producto Interno Bruto (PIB¹).

La inclusión del tema fiscal como parte central en los Acuerdos de Paz, refleja la importancia de la política fiscal para el desarrollo del país, ya que dentro de los compromisos adquiridos en

¹ En la época en la cual se firmaron estos acuerdos se hacía referencia al 12% del PIB, sin embargo con la actualización en la metodología del Sistema de Cuentas Nacionales y el cambio de año base para el cálculo del PIB, actualmente la cifra de la Carga Tributaria sería del 13.2% del PIB.

materia fiscal se enfatiza la necesidad de mejorar la recaudación de impuestos y la implementación de acciones en contra de la evasión, la defraudación y la impunidad tributaria, así también se establecen metas puntuales por el lado del gasto público.

Dentro de las medidas que se tomaron, se impulsó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) mediante el Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objetivo de que esta institución fuese un ente descentralizado con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa en materia tributaria.

La creación de la SAT formó parte del conjunto de acciones que se realizaron con el fin de transformar y fortalecer el sistema tributario, no solo como parte de los compromisos contenidos en los Acuerdos de Paz² sino también como parte del Programa de Modernización del Sector Público (Superintendencia de Administración Tributaria, 2004).

En el año 2000 se dio uno de los eventos más importantes dentro del actuar fiscal del país con la firma del Pacto Fiscal. Este es un acuerdo nacional sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado para cumplir sus funciones. Los ocho principios del Pacto Fiscal son:

1. Balance fiscal
2. Ingresos del Estado
3. Administración tributaria
4. Gasto público

² Dentro de los considerandos del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se menciona el compromiso de aplicar medidas de administración y legislación tributaria para incrementar la carga tributaria del país, como parte de los Acuerdos de Paz.

5. Deuda Pública
6. Patrimonio público
7. Evaluación y control
8. Descentralización fiscal (Pacto Fiscal, 2000)

Para la implementación del Pacto fiscal se partió del diseño de una metodología y contenido del mismo, considerando en todo momento las opiniones de los sectores de la sociedad civil, incluyendo el económico y el político. Entre los planes de trabajo se contempla la realización de estudios relacionados con el sistema tributario y su progresividad, así como la revisión de beneficios tributarios (deducciones, exenciones y exoneraciones) y la identificación de necesidades de reforma (Comisión de seguimiento del Pacto Fiscal, 2003).

Sin embargo, durante el gobierno de Alfonso Portillo (2000-2003), se presentó al interno de su administración una debilidad que impidió que se consolidara el Pacto fiscal, dado que como parte del proceso era necesario ponderar el sistema tributario entre impuestos directos e indirectos, y se buscaba la eliminación de beneficios tributarios contenidos en las exenciones. Dentro de las medidas realizadas se pueden mencionar las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que incrementó la tarifa del 10% al 12% y reformas a la Ley de Bebidas Alcohólicas y al Bunker C. Sin embargo, muchos otros aspectos quedaron pendientes. No obstante estas reformas, debido a los sucesivos recursos de inconstitucionalidad presentados por el sector privado durante los años anteriores, y la anulación de algunos impuestos se agudizó la crisis fiscal que llevó al gobierno a reducir el gasto público (Guerra-Borges, 2004).

Durante el gobierno de Oscar Berger (2004-2007) se reactivó el Pacto fiscal, a cuyo efecto se creó una nueva comisión Técnica

del Pacto Fiscal —el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal³ (GPDF) constituido en agosto de 2006—, que elaboró una propuesta de reforma tributaria, la cual fue enviada al Congreso de la República. Sin embargo, el gobierno optó por hacer reformas de corto plazo para minimizar la crisis del déficit fiscal y *postergó la discusión de medidas de mediano y largo plazo* (Superintendencia de Administración Tributaria, 2009).

El GPDF fue integrado por profesionales de las ciencias económicas con experiencia en el área tributaria, cuya función principal de asesorar en temas de política fiscal⁴, así como proponer un conjunto de acciones orientadas a materializar los principios y compromisos del Pacto Fiscal que aún estaban pendientes de cumplirse.

Dentro de las medidas pendientes para fortalecer la recaudación tributaria, destacaba la de implementar algunas medidas orientadas a fortalecer a la administración tributaria, con facultades que le permitieran combatir la evasión y elusión tributaria. Ante un marco jurídico débil y ambiguo, la SAT por medio del Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN), elaboró una iniciativa de ley denominada que buscaba fortalecer el marco jurídico e institucional de la SAT para combatir el contrabando y la defraudación aduanera. La iniciativa fue aprobada el 6 de junio de 2006 mediante el Decreto 20-2006 del Congreso de la República denominada Disposiciones Legales para el

³ El grupo promotor del Diálogo Fiscal está conformado por profesionales de las ciencias económicas y analistas en temas fiscales juramentado en el año 2006 cuya principal función fue asesorar en la redacción de iniciativas relacionadas con la política fiscal.

⁴ Hasta el año 2008 el GPDF lo integraron José Alejandro Arévalo Alburez, Carlos Barreda Taracena, Juan Alberto Fuentes Knight, José Ángel López, Alma Beatriz Quiñones, Lizardo Sosa López y Eduardo Velásquez Carrera. Asimismo, por el Ministro de Finanzas Públicas. Como titulares durante la existencia del GPDF fungieron María Antonieta de Bonilla, Hugo Beteta y Mefi Rodríguez; Carolina Roca en calidad de Superintendente de Administración Tributaria. La Secretaría Ejecutiva del GPDF estuvo a cargo de Miguel Arturo Gutiérrez Echeverría.

Fortalecimiento de la Administración Tributaria. La ley fue conocida como Ley FAT o Ley Antievasión y dotó a la SAT de nuevas herramientas y facultades para ejercer sus funciones de forma más efectiva. Esta ley permitiría a la SAT:

1. Incrementar la recaudación tributaria sin crear nuevos impuestos o aumentar tasas
2. Hacer más eficiente la recaudación del IVA por medio de un sistema de retenciones
3. Reducir el uso de facturas falsas mediante la creación del Registro Fiscal de Imprentas
4. Mejorar la información disponible para realizar cruces de datos
5. Combatir el lavado de dinero mediante los registros bancarios
6. Prevenir la evasión tributaria en transacciones de bienes inmuebles y vehículos
7. Incrementar los controles y procedimientos para la devolución del crédito fiscal del IVA a exportadores
8. Fortalecer a la SAT para combatir la defraudación tributaria y el contrabando aduanero (Superintendencia de Administración Tributaria, 2006).

La Ley FAT ha sido uno de los esfuerzos más importantes en materia fiscal derivado de los controles y facultades que se le otorgaron a la SAT para combatir el contrabando y la evasión. Este cuerpo legal permitió que en el año 2007 se alcanzara una carga tributaria de 12%, nivel que se esperaba en el año 2000, como parte de los compromisos adquiridos en los Acuerdos de Paz.

Es importante mencionar que el año 2007 presentó aspectos positivos en las finanzas públicas. Durante el año 2007 se

observó una carga tributaria de 12.1%, superior en 0.2 puntos porcentuales a la mostrada en 2006 como resultado del aumento en la recaudación tributaria. Los ingresos fiscales alcanzaron un monto de Q33,610.5 millones (14.9% superior al observado en 2006), mientras que los gastos totales ascendieron a Q37,382.1 millones (mayores en 10.9% respecto de 2006); esto dio como resultado un déficit fiscal de 1.4% con respecto al PIB, es decir que fue menor en 0.5 puntos porcentuales al resultado de 2006.

Asimismo, se observaron características de origen externo e interno que en su conjunto hicieron posible que el país experimentara la tasa de crecimiento considerada ideal durante 1996, para un desarrollo sostenible. Se debe considerar que las condiciones que permitieron que el PIB en términos reales creciera en 6.3%, es decir, 0.9 puntos porcentuales, mayor que la registrada en 2006 (5.4%), fueron de carácter internacional y nacional. Principalmente se observó un comportamiento positivo de las exportaciones, así como el beneficio sobre el comercio exterior derivado de la entrada en vigencia del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos de América, Centroamérica y República Dominicana. Asimismo, el tratado mostró efectos positivos en el empleo, reduciendo el empleo agrícola informal y mostrando un incremento en el empleo industrial.

También cabe anotar que internamente hubo un aumento en las expectativas de los agentes económicos lo que permitió un mayor consumo privado, mejora en el clima de negocios y mayores niveles de inversión pública y privada. Asimismo, este desempeño se asocia a la estabilidad macroeconómica observada, es decir, que las políticas monetarias y fiscales fueron aplicadas de forma coordinada y disciplinada.

Capítulo II

El proceso de Reforma Tributaria 2012

A. El intento de reforma en la administración de Álvaro Colom (2008-2011)

El proyecto de reforma tributaria denominado Ley de Modernización Fiscal y Fortalecimiento del Sistema Tributario Guatemalteco⁵, fue elaborado por el GPDF, tomando como base los ejes y los principios del Pacto Fiscal. Esta iniciativa estaba orientada a reformar integralmente el Impuesto sobre la Renta (ISR), proponer un nuevo texto de ley una reforma al IVA, sustituir los ingresos que dejaría de percibir el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) y fortalecer la fiscalización de la SAT. En 2008 el Ministerio de Finanzas entregó la iniciativa a la Secretaría General de la Presidencia, sin embargo, finalmente esta iniciativa, ya no fue presentada al Congreso de la República.

A pesar de la reforma y modernización que representaba dicho proyecto de ley, el sector empresarial manifestaba su oposición a la reforma, argumentado la crisis económica mundial que se estaba atravesando (Álvarez, Gobierno apresto a enviar reforma fiscal, 2008). El eje fundamental del proyecto de ley era reformar integralmente el ISR gravando las rentas según su origen (actividades lucrativas, del trabajo y rentas de capital); incrementar la tarifa del régimen simplificado sobre ingresos brutos y la tarifa para asalariados y reducir la tarifa para el

⁵ Originalmente el proyecto resultó de las recomendaciones del GPDF.

régimen sobre la renta neta; sustituir el acreditamiento del pago del IVA al ISR por una deducción menor; introducir el sistema de precios de transferencia (tributación internacional como fiscalización de precios); aplicar el principio de renta territorial; así como gravar todas las rentas de capital incluso los dividendos que antes no estaban gravados. Asimismo, la reforma creaba el Impuesto a la primera matrícula de vehículos (IPRIMA) para sustituir los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) de dichos vehículos; reformas a la ley del IVA en cuanto al procedimientos de devolución y en el sistema de retenciones del IVA; duplicación a la tarifa del Impuesto de Circulación de Vehículos (ISCV); y la creación de un marco sancionatorio al sistema aduanero —necesario para fortalecer el Código Aduanero Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA)— Sin embargo, esta reforma presentada en junio de 2008, se quedó estancada en la Secretaría General de la Presidencia.

El fracaso de negociación de la reforma tributaria no contribuyó a las finanzas del Estado, pues durante el período 2008-2011 la carga tributaria fue una de las más bajas observadas, con un promedio de 10.8%.

La insuficiencia de ingresos tributarios contribuyó para que la situación de las finanzas públicas fuese la más deficitaria de la década, ya que durante el período (2008-2011) el déficit fiscal se duplicó en términos de porcentaje respecto del PIB, que se financió mediante el incremento del endeudamiento en bonos, con el fin de sustentar la política anticíclica adoptada por el gobierno, especialmente orientada a la generación de empleo y al gasto social con el objetivo de atenuar los efectos de la pobreza en sectores sociales de bajos ingresos. En dicho período las opiniones fueron diversas, por un lado se advertía

que debía reducirse el gasto, y por otro, se sugería un aumento de los ingresos mediante una reforma tributaria, con el fin de no sacrificar el gasto social, la inversión en el desarrollo de capital humano e infraestructura (Álvarez, 2010). Los años 2009 y 2010 presentaron déficits fiscales de 3.1% y 3.3% con relación al PIB, respectivamente, siendo los más altos observados durante el período.

B. La reforma tributaria aprobada en el 2012

El 10 de febrero de 2012, el Congreso de la República aprobó el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. Finalmente el proyecto de ley que había sido propuesto por el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal sirvió de base para la formulación del proyecto de reforma tributaria —intentos previos habían fracasado durante el período 2008-2011—. La propuesta de reforma fue objeto de serias modificaciones y de discusiones, —el Presidente Otto Pérez Molina negoció consensos con varios sectores, especialmente con el sector empresarial organizado—, lo que provocó que la propuesta se debilitara en términos de lograr mayor recaudación de impuestos, alejándose de las recomendaciones que en su momento había realizado el GPDP.

Finalmente, la iniciativa fue presentada ante el Congreso de la República por el Ejecutivo el 3 de febrero de 2012, lo cual de acuerdo con el Presidente del Congreso, comprometía más a esta institución para dar formalidad a la iniciativa. El 15 de febrero la reforma fiscal fue aprobada de urgencia nacional con 110 votos a favor, con 14 enmiendas de las 20 presentadas para el ISR y el ISCV (Prensa Libre, 2012).

El Congreso de la República aprobó los Decretos 4-2012 y 10-2012 (publicados el 17 de febrero y el 5 de marzo de 2012), que

contienen las *Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando* y la *Ley de Actualización Tributaria*, respectivamente. Ambos decretos constituyeron la base de las reformas tributarias propuestas, las cuales han sido objeto de impugnaciones y de acciones legales por diferentes razones, principalmente de orden constitucional. De acuerdo con el primer informe de gobierno, las medidas que se adoptaron en el tema fiscal contribuyeron durante 2012 al fortalecimiento de la sostenibilidad financiera del Estado; sin embargo, de acuerdo con los resultados a la fecha, de la recaudación tributaria, esta no ha rendido lo que se esperaba y mermó durante 2012 y 2013: los recursos de inconstitucionalidad presentados, cambios en la dirección de la SAT, problemas operativos en las aduanas y la adaptación de los sistemas administrativos acomodados a las reformas legales; es pertinente mencionar, que simultáneamente a estos factores, la influencia del sector externo también afectó el desempeño de la recaudación, debido a la importancia que tiene la cantidad recaudada por el IVA sobre las importaciones de bienes y servicios.

1. Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y Combate a la Defraudación y al Contrabando

El Decreto 4-2012 contiene una serie de reformas a las diferentes leyes tributarias vigentes, contenidas en siete libros y uno adicional sobre disposiciones finales y transitorias. La principal reforma se refiere al régimen del pequeño contribuyente del IVA, que entró en vigencia a partir del 1 de abril de 2012 con la inscripción de oficio de los contribuyentes que estuvieran inscritos en el régimen anterior de pequeño contribuyente (régimen simplificado 5% o relación débitos/créditos

declaración anual), siempre que sus ingresos no superaran los Q150,000.00 durante el año 2011. Con este cambio, los pequeños contribuyentes están sujetos a retenciones del IVA por la venta de bienes o servicios. La tarifa del régimen es del 5% sobre los ingresos brutos totales facturados, por ventas o prestación de servicios que realicen cada mes calendario.

En cuanto a la reformas del ISR, el Decreto 4-2012 modifica principalmente lo relacionado con los costos y gastos que pueden deducir de su renta bruta las personas y empresas, con lo cual se pretende evitar que las empresas deduzcan de su renta costos y gastos que no corresponden al desempeño de su actividad.

Incluye reformas al *Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria*, en el que se cambian algunas prácticas del sistema de retenciones. Dentro de las reformas al *Decreto 70-94, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos*, estipula que las placas comerciales, de transporte escolar, uso agrícola, industrial y de construcción, deberán estar inscritos ante la Administración Tributaria como contribuyentes del IVA, lo cual constituye una reforma importante, ya que anteriormente circulaban varios vehículos con placa comercial sin que sus propietarios hubieran contraído el compromiso de pago del impuesto, salvo el de ISCV, aun cuando este tipo de placas indica el uso en alguna actividad lucrativa.

Por último se tratan las reformas al Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, que incluye la simulación fiscal, práctica que se define como aquella que sirve para encubrir el carácter jurídico del negocio que se declara, a la vez que aparenta ser otro de distinta naturaleza;

para declarar o confesar falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido; para que se transmitan derechos a personas a efecto de salvaguardar la identidad de las verdaderamente interesadas. Asimismo, también considera la figura de la solvencia fiscal, un documento por medio del cual la administración tributaria hace constar que a la fecha de su expedición, el contribuyente en cuestión encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales, lo cual constituye un requisito indispensable para deducir de la renta bruta los costos y gastos de las empresas. Dentro de las reformas que se introducen también se contempla la sanción a establecimientos por emisión de facturas que sean ilegibles.

Una reforma importante introducida por este cuerpo legal, es la concesión dada a la SAT para el cierre preventivo de negocios, empresas y establecimientos que estén operando sin haberse registrado como contribuyentes o que no emitan facturas.

Las reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos se refieren a la actualización de tarifas relativas al Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos.

2. Decreto 10-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y Combate a la Defraudación y al Contrabando

Uno de los principales objetivos para impulsar la reforma tributaria era simplificar la estructura del ISR, ya que el Decreto 26-92 que contenía las disposiciones del ISR vigente hasta el 2012, había sido objeto de un exceso de modificaciones legales, que dejó determinados vacíos y/o ambigüedades que facilitaban la elusión y evasión fiscal; por lo anterior, la reforma

al ISR busca además, ampliar la base y fortalecer los controles de la administración tributaria.

El Decreto 10-2012 perseguía realizar cambios importantes en la estructura del sistema tributario, mediante una reforma integral al ISR, y otras reformas de menor importancia al IVA, ISCV, timbres fiscales; también crea un nuevo impuesto sobre la Primera Matricula de Vehículos Automotores Terrestres (IPRIMA) y la Ley Aduanera Nacional. Esta normativa entró en vigencia en diferentes momentos, ya que a pesar de que fue aprobada en febrero de 2012, las reformas del IVA fueron las primeras en entrar en vigencia a mediados de marzo. Seguidamente entró en vigencia el IPRIMA en julio, mientras que el nuevo texto que reforma el ISR lo hizo en enero de 2013.

a. Impuesto Sobre la Renta (ISR)

La reforma integral al ISR se planteó con el fin de contar con un cuerpo legal ordenado y homogéneo; y con un impuesto actualizado a las necesidades del país y a las tendencias relacionadas con su recaudación. Luego de que el ISR estuviera sujeto a una serie de reformas a lo largo de muchos años, esta reforma logró definir la renta en cuatro actividades principales:

1. Renta de las actividades lucrativas
2. Renta de los empleados en relación de dependencia
3. Rentas de no residentes
4. Rentas de capital

Luego de haberse diseñado esta estructura de la renta se realizaron cambios en los regímenes del ISR y las tasas, así como también se gravaron actividades que antes no lo estaban. El cuadro 1 resume los cambios principales que se dan al ISR.

Cuadro 1
Principales cambios que se introducen al ISR
 Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria

Renta			
de las actividades lucrativas	de los empleados en relación de dependencia	de capital	de no residentes
Régimen general: Una tasa de reducción gradual del 31% al 25%. Se grava la distribución de dividendos con el 5%. Control mejorado de costos y gastos deducibles. Precios de Transferencia. Régimen opcional simplificado: Incrementa la tasa del 5% al 6% en 2013 y 7% a partir de 2014.	Incrementa el mínimo vital a Q48,000 anuales. Elimina la acreditación del pago del IVA y otras deducciones. Se simplifican las tasas, ahora de 5% y 10% con tramos de ingresos mayores.	Grava la distribución de dividendos en 5%. Se incluye el pago de Impuesto sobre Productos Financieros, siempre al 10%. Las ganancias de capital se gravan a una tasa del 10%.	Se reducen las tasas efectivas, siendo estas ahora entre un 5% y 15%.

Fuente: Elaboración propia basada en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria

Una de las críticas a la reforma tributaria del ISR se refiere a que la misma afectó a la clase trabajadora con los cambios efectuados al impuesto, a pesar de que se realiza una ampliación a la base imponible: de un mínimo vital de Q36,000 pasó a Q48,000⁶. Tal crítica surgió cuando fue eliminada la acreditación del IVA mediante la presentación de la planilla, dado que en la actualidad solo permite la deducción de este impuesto hasta un monto de Q12,000, siempre que se ampare con facturas.

La anterior disposición ha sido motivo de crítica especialmente de la clase trabajadora debido a que se perdió el derecho de acreditar el pago del IVA al pago del ISR; anteriormente mediante la acreditación de la planilla de IVA se disminuía el impuesto a pagar y en muchos casos hasta equivalía a cero, con la consecuente devolución total del crédito fiscal. Ante esto la deducción de IVA no tendrá el efecto que antes tenía y en consecuencia, se pagará un impuesto mayor. Asimismo, la medida ha desmotivado a los consumidores a pedir factura (Santos, 2013), lo que en forma indirecta contribuye al comercio informal, dado que se cree que ya no serán necesarias las facturas para presentar la planilla del IVA.

Así también dentro de las críticas que se hacen a la reforma tributaria reciente resalta que mientras se han eliminado beneficios tributarios a los asalariados, no se discuten los privilegios dados a otras fuentes de renta, tales como las exenciones fiscales a las que están sujetas algunas empresas que se acogen al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en donde queda un vacío legal que pudiera dar paso a prácticas de elusión fiscal (Murga Armas, 2012).

⁶ Antes de la reforma no estaban afectos al pago del impuesto quienes ganaran menos de una renta mensual de Q3,000, mientras que ahora con las reformas no están afectos al impuesto aquellos que obtengan una renta mensual menor de Q5,000.

Por otro lado, cabe resaltar que la reforma al ISR también está incrementando las tasas a los profesionales y técnicos, ya que de un régimen del 5% ahora estarán afectos a una tasa del 7%, equivalente al incremento del impuesto en un 40%. En este aspecto también se han dado inconsistencias en la nueva normativa, debido a que los contribuyentes afectos a retención, serían afectados con una tasa de 7%⁷, lo cual ha sido objetado por diferentes sectores⁸.

En el esquema 1 se presenta de forma resumida la nueva estructura del ISR, con información de presentaciones y capacitaciones realizadas por que realizó la SAT a principios del año 2012, para dar a conocer las disposiciones contenidas en la nueva legislación tributaria.

b. Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres (IPRIMA)

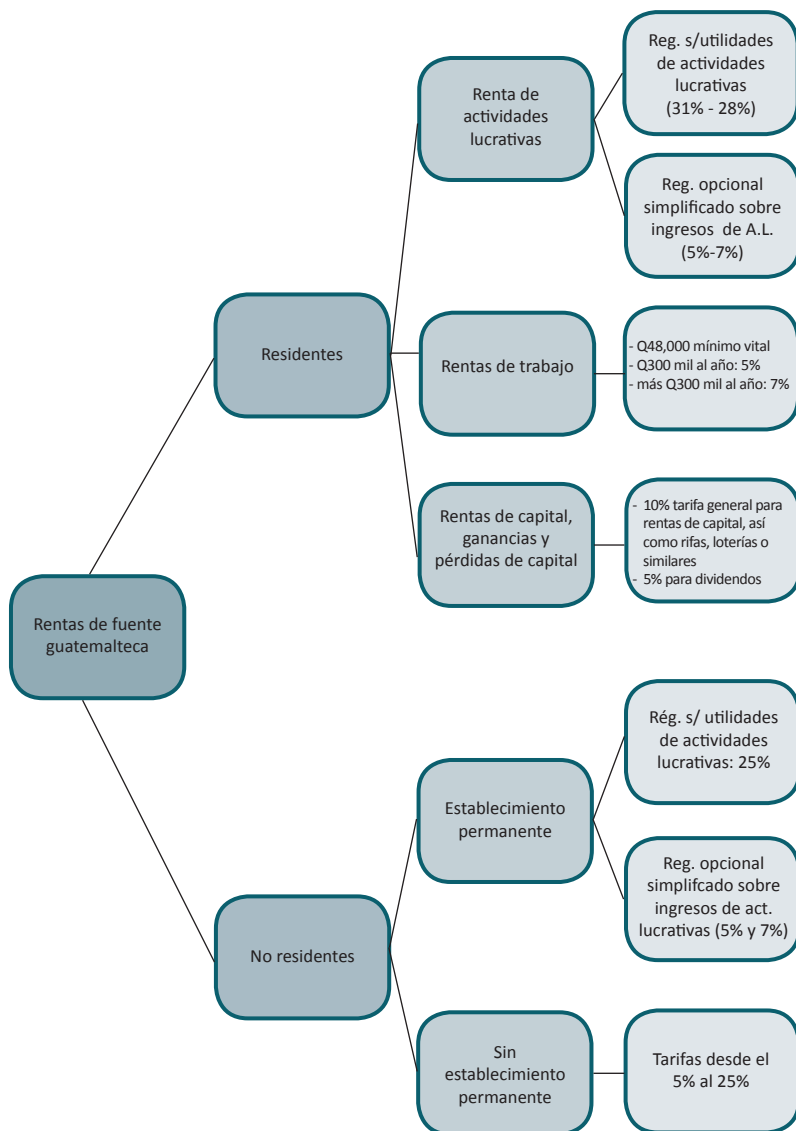
La reforma tributaria creó el IPRIMA, que sustituyó los derechos arancelarios a la importación de vehículos, y reguló la importación de vehículos usados, sobre todo de modelos no recientes, así como de aquellos modelos declarados como irreconstruibles. El impuesto tiene una tarifa fija del 20% aplicada sobre el valor de factura, en caso de no tener la factura se aplicará a la tabla de valores que calcula el MINFIN sobre el vehículo importado que no cuente con la debida documentación.

⁷ Artículo 48 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.

⁸ Esta confusión fue aclarada posteriormente al emitirse el Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que establece el ISR.

Esquema 1

Resumen de la nueva estructura del Impuesto sobre la Renta (ISR)



Fuente: Elaboración propia según información de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

Este impuesto también fue objeto de impugnaciones, ya que la legislación prohibía el ingreso de vehículos con más de diez años de antigüedad, respecto del modelo del año en curso (inciso a, artículo 109 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria). En enero del 2013 la Gremial de Importadores de Vehículos Usados reportó que la importación de vehículos disminuyó en 40%, con respecto al 2012 (*El Economista*, 2013).

Sin embargo, en junio de 2012, la Corte de Constitucionalidad suspendió la vigencia de dicha norma, dejando sin efecto la prohibición de importar vehículos con más de diez años de fabricación; tal disposición fue bien recibida por parte de la Gremial de Importadores de Vehículos Usados y permitió que las importaciones de dichos vehículos se recuperara (*El Periódico*, 2013).

c. Ley Aduanera Nacional

La Ley Aduanera Nacional contenida en el Libro III del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, era un compromiso que el país tenía desde la suscripción del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA), pues a pesar de que ambos cuerpos legales regulan las transacciones comerciales en territorio aduanero, hacía falta una legislación nacional orientada a complementar el CAUCA y RECAUCA, es decir, el marco sancionatorio con el que no contaba Guatemala. En este sentido, la vigencia del CAUCA y su reglamento, como legislación aduanera centroamericana, refiere la aplicación de sanciones a la legislación aduanera nacional, por lo que la LAN define las infracciones administrativas aduaneras e infracciones administrativas aduaneras graves, las multas y sanciones correspondientes a cada infracción, así como

las normas y procedimientos complementarios al CAUCA y su reglamento.

Dicha legislación se orienta al combate del contrabando aduanero a través de publicaciones de mercancías o productos considerados de alto riesgo (sensibles), los que deberán nacionalizarse en frontera. La ley establece para este propósito una serie de medidas que permiten incrementar los controles aduaneros, tal como el establecimiento de un seguro sobre los impuestos asociados a las mercancías en tránsito o traslado. Asimismo, se imponen sanciones por proporcionar información inexacta en el registro de importadores; en este caso no se podrá realizar ninguna importación desde que se detecte la omisión hasta su corrección y comprobación por parte de la SAT. La multa es de \$CA1,000⁹ (un mil pesos centroamericanos). Complementariamente, la legislación llena vacíos legales a problemas tales como el abandono de mercancías, ordena y facilita las subastas o donaciones que no contaban con dicha normativa.

Sin embargo, la LAN no fue bien recibida y al momento de su vigencia se dio una serie de manifestaciones en su contra, incluso paros nacionales por parte del sector empresarial¹⁰. Derivado de esto, el Presidente Otto Pérez Molina decidió emitir una amnistía fiscal para exonerar las multas y recargos originados por dicha ley, cuya exoneración se extendió mediante el Acuerdo Gubernativo 237-2013 hasta el 15 de septiembre de 2013.

⁹ 1\$CA=1US\$

¹⁰ Derivado de la aplicación de multas y sanciones a partir de lo estipulado en la Ley Aduanera Nacional se realizó un paro por parte del sector empresarial, dado que originó descontento entre empresarios y gestores por la imposición de multas en forma arbitraria (Dardón & Contreras, 2012). Asimismo, hubo retrasos en las fronteras a partir de la aplicación de la ley debido al corto tiempo que dio la SAT para la implementación de los procedimientos requeridos (Dardón, 2012).

d. Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las reformas a la ley del IVA se introducen para realizar correcciones a ciertas normas que estaban vigentes desde hacía mucho tiempo. Sin embargo, las reformas fueron pocas, debido a que el IVA había recibido tratamiento en el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

La Ley de Actualización Tributaria reforma el hecho generador en el caso de bienes inmuebles, que anteriormente gravaba la venta o permuta de estos, mientras que la reforma únicamente grava la primera venta o permuta. Las posteriores ventas o permutas de esos bienes inmuebles quedaron afectas al Impuesto sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado, con una tarifa del 3%.

Dentro de las reformas se introducen cambios a las exenciones orientadas a centros educativos públicos y privados, que limitan la exención únicamente a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen autorizados por la autoridad competente, mientras que en la Ley del IVA se contemplaba también la exención al transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas.

Es importante mencionar que las reformas limitan también el derecho a devolución de crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios. La ley del IVA permitía la devolución de crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que aplicaran a actos gravados u operaciones afectas a esta ley, mientras que ahora únicamente aplicará para aquellas actividades que se vinculen con la actividad económica.

e. Reformas a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV)

Las reformas a la Ley del ISCV tienen el objetivo de actualizar las tarifas del impuesto debido a que las que anteriormente vigentes fueron emitidas desde el año 2000. La tarifa vigente generó también inconformidad en algunos usuarios, medios de prensa reportaban que los contribuyentes no estaban haciendo efectivo el pago, debido a que las diferentes acciones de inconstitucionalidad presentadas por el sector privado¹¹ generaron incertidumbre respecto de la vigencia de este pago, aunque la reforma en sí no fue objeto de acción legal.

Sin embargo, en junio de 2013 el Presidente de la República anunció que había planteado al Congreso de la República una iniciativa para rebajar en un 50% el ISCV, ya que este “ha sido uno de los impuestos que más ha castigado a los guatemaltecos” (El Periódico, 2013). De esa cuenta, el 24 de junio de 2013 fue publicado en el Diario de Centroamérica el Decreto Número 1-2013 del Congreso de la República, Ley de Regularización Tributaria, por medio del cual se decretó la condonación parcial de adeudos tributarios y una reducción al ISCV del 50% sobre el monto del impuesto determinado.

f. Reformas a la Ley del Impuesto sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos

En concordancia con las reformas al IVA se adicionó un nuevo hecho generador a este impuesto, es decir, la segunda y

¹¹ Diferentes medios de prensa informaron acerca de las diferentes acciones de inconstitucionalidad de las que fue objeto la Ley de Actualización Tributaria, sin embargo, en cuanto las reformas al Impuesto sobre Circulación de Vehículos no hubo ninguna objeción directa, empero fue objeto de impugnación la tabla para el cálculo del impuesto por compraventa de automotores nuevos y usados, misma que se utiliza para el cálculo del IPRIMA.

subsiguientes transferencias de dominio de bienes inmuebles, que ahora ya no pagarán IVA sino que estarán gravadas con el 3% de timbres fiscales, estableciendo como la base de cálculo imponible el valor que resulte mayor entre el valor de la escritura pública, el establecido por un valuador autorizado o el valor inscrito por el contribuyente en la matrícula fiscal o municipal.

3. Inconstitucionalidades

De acuerdo a lo publicado por la SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, 2013) se presentaron 34 acciones de inconstitucionalidad contra las reformas al ISR —contenidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República—, de las cuales catorce se declararon sin lugar a la solicitud de suspensión, ocho se suspendieron de forma provisional, dos se declararon con lugar y diez están pendiente de resolverse. Estas acciones se dieron principalmente en objeción a los cambios introducidos por el Decreto 4-2012, relacionados con la regulación de los costos y gastos no deducibles y los cambios al ISR.

Las acciones de inconstitucionalidad se presentaron a partir de enero de 2013, cuando entró en vigencia el resto de capítulos de la ley. A partir de las acciones legales en contra de la nueva normativa tributaria se generó un ambiente de incertidumbre, ya que la Corte de Constitucionalidad tardó en pronunciarse, derivado de la diversidad de tópicos de las quejas que se presentaron. Muchas de las impugnaciones realizadas también se relacionaban con la capacidad fiscalizadora de la SAT, pero los argumentos planteados no presentaron elementos técnicos suficientes que sustentaran evidencia de que en efecto existe inconstitucionalidad en los artículos planteados.

Sin embargo, se encontró otro dato no oficial en donde se registran 137 acciones de inconstitucionalidad: 65 en contra del Decreto 4-2012, 72 en contra del Decreto 10-2012 (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2013). No obstante, debe aclararse que muchas de estas impugnaciones fueron dirigidas a los mismos artículos de la ley, de los que 29 corresponden al Decreto 4-2012 y 39 al Decreto 10-2012, por lo que en resumen las impugnaciones han sido a 68 artículos de la reforma tributaria en su conjunto, concentrándose mayoritariamente en el ISR, Ley Aduanera Nacional y Ley del IVA.

De acuerdo con las estimaciones preliminares de la SAT, para el año 2013 el impacto en la reducción de la captación tributaria de estas impugnaciones sería de aproximadamente Q500 millones, derivado de estas acciones legales (Menchú & Álvarez, 2013).

4. Decreto 1-2013 Ley de Regularización Tributaria

El primer cuerpo legal decretado por el Congreso de la República en 2013, sucedió en el mes de junio con la aprobación del Decreto 1-2013, Ley de Regularización Tributaria, iniciativa presentada por el Organismo Ejecutivo. El objetivo de esta ley es regularizar la situación tributaria de todos los contribuyentes que a esa fecha no habían cumplido con sus obligaciones y se encontraban en una situación de omisos o morosidad ante la SAT. Esta ley concedió amnistía a los contribuyentes: durante el primer mes de vigencia se condonó el 10% sobre el monto del impuesto que corresponde pagar, y durante los últimos dos meses el 5%, aplicable a los impuestos internos y los correspondientes al comercio exterior, administrados por la SAT (a excepción del IVA). Con esta medida se otorgó, en adición a la condonación de los tributos, exoneración de multas, intereses y recargos. Así también se incluyó la reducción del ISCV en 50% sobre el monto del impuesto determinado.

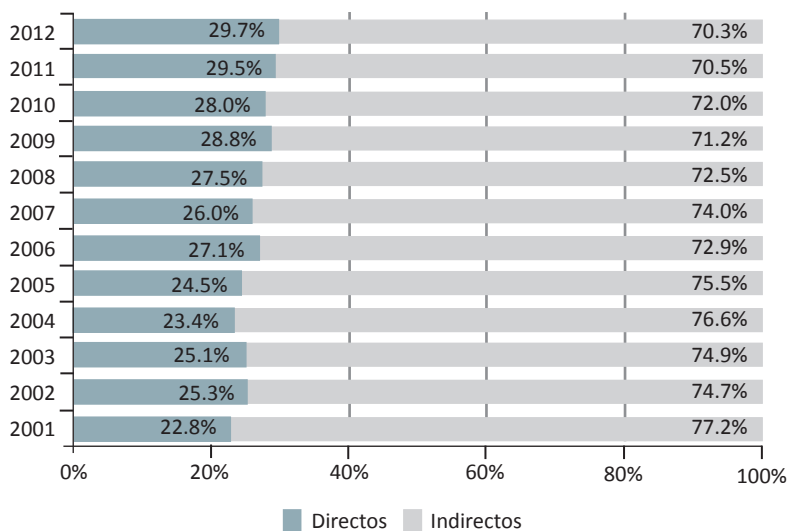
Capítulo III

Análisis cuantitativo de la reforma en el Sistema Tributario en Guatemala

Para comprender la reforma tributaria, es necesario saber cómo es la estructura del sistema tributario guatemalteco, ya que en la literatura disponible se le describe como un sistema caracterizado por ser de bajo nivel de recaudación, deficitario e injusto por regresivo (Noriega, Álvarez, & Chocoj, 2001). La importancia de la recaudación tributaria en el país es abrumadora, ya que el 93.2% de los ingresos totales provienen de impuestos que se complementan con el 6.7% de ingresos no tributarios y transferencias, y el 0.02% de ingresos de capital. Sin embargo, su estructura indica que en promedio, durante los últimos 12 años, el 74% de los impuestos son indirectos, es decir, aquellos impuestos que gravan el consumo, y el 26% de los impuestos son directos, que gravan la renta y el patrimonio, lo que evidencia que los ingresos tributarios han sido sostenidos mayoritariamente por los tributos indirectos (ver gráfico 1). Al revisar estudios más recientes, se observa que aun cuando a pesar que el sistema tributario descansa en una recaudación proveniente de impuestos indirectos, no existe consenso de si el sistema es regresivo (Fuentes Knight, 2008) y se habla más de un sistema neutral (Cabrera, 2007).

Dentro de los impuestos indirectos, el IVA el que representa más de la mitad de la recaudación. Sin embargo, por su naturaleza de impuesto regresivo, obliga a las familias de menores ingresos a pagar la misma tasa que el resto de personas, en una proporción más alta que sus ingresos, a diferencia de aquellas familias con

Gráfico 1
Estructura de ingresos tributarios, años 2001-2012
 Como porcentaje del total recaudado



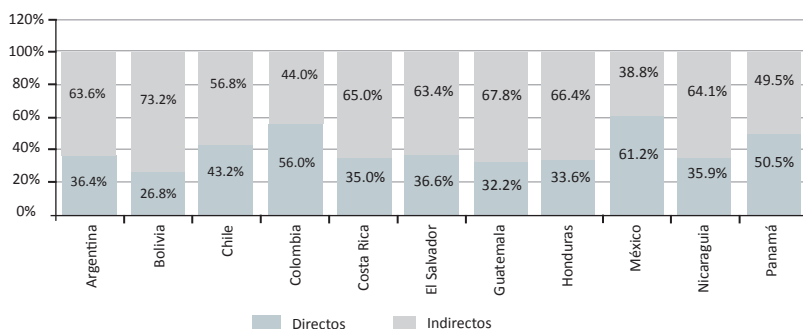
Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

mayor poder adquisitivo. Respecto a la recaudación bruta total, impuestos como el IVA continúan en una proporción promedio del 50%, mientras que la de impuestos directos, como el ISR, principalmente, únicamente tiene una proporción del 28% en promedio.

Al analizar el principio de equidad social y capacidad de pago que reza la Constitución Política de la República, se observa que el sistema no cumple estos requisitos, ya que según la justicia tributaria los impuestos deben ser proporcionales al ingreso, lo cual se asocia a la capacidad de pago, y bajo un sistema puramente de impuestos indirectos, esto no se cumple (Noriega, Álvarez, & Chocoj, 2001). Si se analiza la recaudación de algunos países de América Latina y su proporción entre directos e

indirectos, se observa que en la mayoría la recaudación aún se sostiene mediante impuestos indirectos. Únicamente Colombia, México y Panamá tienen una distribución más ecuánime (ver gráfico 2). Estos tres países muestran cargas tributarias diferentes, en el caso de México, que es una de la más bajas, con 11.4% para 2012 según estimaciones de CEPAL; mientras que para Panamá y Colombia esta fue de 17.8% y 18.1%, respectivamente (para efectos de comparación con otros países, la carga tributaria de Guatemala se calculó en 12.8%, incluido la seguridad social).

Gráfico 2
Estructura de ingresos tributarios en países seleccionados
de América Latina, 2012
 (Como porcentaje del total recaudado)



Fuente: Elaboración propia con datos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL.

Esta situación se puede contrastar también con el principio de capacidad de pago, ya que de acuerdo con los resultados de la reciente Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos 2013 (ENEI), el ingreso laboral de los ocupados (asalariados y trabajadores independientes) permite determinar que el 20%

de los trabajadores con menores ingresos (quintil 1), percibe en promedio un ingreso laboral mensual de Q267.00, mientras que el 20% de los trabajadores con mayores ingresos (quintil 5) recibe en promedio Q4,742.00 mensuales, lo cual indica una brecha salarial entre el quintil más bajo y el más alto, y una desigualdad entre los ingresos de las personas que trabajan. Lo anterior ha variado con respecto a los resultados de la ENEI 2012, cuando el quintil más bajo recibía Q279.00 mensuales y el quintil más alto percibía Q5,795.00), por lo que se observa que los ingresos se han deteriorado, pues los resultados demuestran que el quintil más bajo recibió en 2013 4.3% menos ingresos y el quintil más alto recibió en 2013 18.2% menos ingresos.

A. El sistema tributario y su desempeño después de la actualización tributaria

Se han identificado cuatro causas que influyen en la baja recaudación dentro del sistema tributario: 1) estructurales, 2) ideológicas, 3) institucionales, y 4) políticas (Noriega, Álvarez, & Chocoj, 2001). Entre los determinantes **estructurales** se pueden mencionar la desigualdad en la distribución del ingreso y los altos niveles de concentración de la riqueza, lo cual va a limitar la base imponible. Las causas **ideológicas** incluyen factores como los recursos legales e interpretaciones de la Constitución Política de la República, que presentan argumentos ideologizados que poco o nada tienen que ver con la realidad económica y social del país, lo cual incide en la reducción de las bases imponibles por medios legales, y por lo tanto en disminuciones de la cantidad recaudada. Las causas **institucionales** involucran la falta de un sistema de sanciones legales contra la evasión, defraudación y elusión fiscal, así como la corrupción. Por último, las causas **políticas** incluyen la influencia de grupos de poder, sobre todo en temas como negociación de reformas fiscales o las acciones de inconstitucionalidad interpuestas.

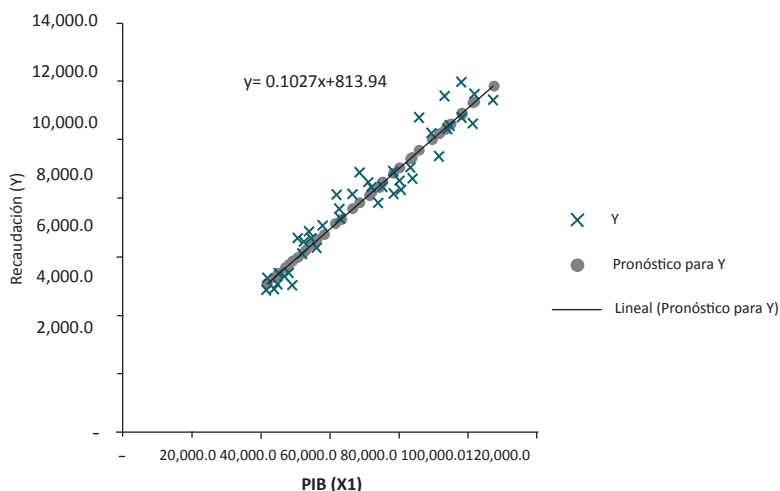
Durante los últimos 10 años, la recaudación tributaria ha crecido en promedio alrededor de un 9.0%, afectada severamente durante los años 2008 y 2009, cuando se dio la crisis financiera que afectó a nivel mundial. La baja recaudación en el país también está asociada a gastos tributarios muy altos, ya que en el año 2012 se estimaba que este rubro era equivalente al 8.1% del PIB (Banco Mundial, 2013). En años anteriores la SAT publicaba un estudio sobre el cálculo del gasto tributario, en donde se estimaba el monto de recaudación que se deja de percibir debido a las exenciones y beneficios tributarios, pero actualmente no se publica, y solamente se pueden encontrar cifras estimadas en el Proyecto de Presupuesto de Ingresos y Gastos de la Nación.

Haciendo un análisis simple con la información disponible, se puede realizar una regresión lineal tomando la información del PIB que considera la recaudación trimestral como la variable dependiente y el PIB trimestral como variable independiente. Esto revela baja elasticidad, ya que ante un incremento de un quetzal del PIB, la recaudación crece en Q0.10 lo que muestra una relación positiva y proporcional, pero baja. Lo descrito se puede asociar con el comportamiento histórico de la carga tributaria (la curva de la regresión se aprecia en el gráfico 3).

1. Carga tributaria

Durante el período 2001-2007 la carga tributaria se mantuvo entre el 11% y 12%; sin embargo, a partir de 2008 disminuyó y desde entonces no ha podido alcanzar esos niveles. En esta serie el año 2007 merece especial atención, ya que se registró una carga tributaria de 12.1%, superior en 0.2 puntos porcentuales a la observada en 2006, como resultado del aumento en la recaudación tributaria. Los ingresos fiscales alcanzaron un monto de Q33,610.5 millones (14.9% superior al

Gráfico 3
Curva de la regresión



Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria y Banco de Guatemala.

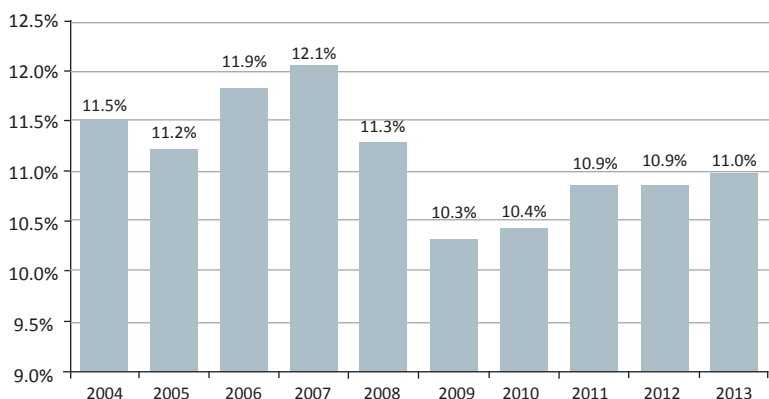
observado en 2006), mientras que los gastos totales ascendieron a Q37,382.1 millones (mayores en 10.9% con respecto a 2006); esto dio como resultado un déficit fiscal de 1.4% con respecto al PIB, menor en 0.5 puntos porcentuales al resultado de 2006.

Cabe mencionar de nuevo que en el año 2006 se aprobó el Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el cual entre otras regulaciones introdujo cambios en el cobro del IVA (sistema de retenciones), lo que se reflejó en un incremento importante de los ingresos. Cabe de nuevo indicar que como resultado de estas medidas y el positivo desempeño económico nacional e internacional, en 2007 se alcanzó el nivel más alto de la carga tributaria en la historia nacional. Durante este año se observó un mayor dinamismo de los ingresos tributarios respecto del

crecimiento mostrado por la actividad económica, cuando los ingresos tributarios fueron 15.8% mayor a lo recaudado el año anterior.

Como se indicó, durante el período de gobierno 2008-2011 se trató de realizar una reforma tributaria; sin embargo, no se obtuvo el consenso necesario para que fuera aprobada en el Organismo Legislativo. En dicho período la carga tributaria fue una de las más bajas que se han observado: 10.8% en promedio. En el 2012, la carga tributaria ascendió a 10.9%, con una recaudación de Q42,818.6 millones, es decir 6.3% más que lo recaudado durante el año anterior, año importante toda vez que finalmente se logró aprobar la reforma tributaria objeto de este estudio.

Gráfico 4
Carga tributaria: porcentaje del PIB
Periodo 2001-2013



Fuente: Elaboración propia basada en información de la SAT.

Si se observa la serie histórica a partir de la firma de los Acuerdos de Paz, la carga tributaria muestra crecimiento, aunque sin alcanzar lo pactado en dichos acuerdos. Cabe indicar también que la recaudación durante estos años ha mostrado una tendencia creciente, a pesar de que se ha visto afectada entre otros factores, por los efectos de la crisis económica internacional que ha aquejado la economía doméstica. Así como también por la reducción gradual de los aranceles a la importación, debido a una serie de tratados y acuerdos comerciales que se han suscrito como parte de la política de liberación comercial e integración regional, independientemente de los problemas derivados de la evasión fiscal y del contrabando.

Aun cuando era previsible que las metas establecidas para el 2013 no pudieran alcanzarse, en junio de 2013, como ya se señaló, entró en vigor una amnistía fiscal y se dispuso reducir el ISCV. En la Gráfica 4 se presenta el comportamiento histórico de la carga tributaria del período 2001 a 2013; para el cálculo de esta se considera la recaudación de impuestos totales —tanto los administrados como los no administrados por la SAT—. Como se puede observar, la carga tributaria al cierre de 2013 se ubicó en 11.0%, por lo que no hubo incremento sustancial, lo cual indica que continúa recayendo sobre los mismos contribuyentes, ya que a pesar de que el PIB en términos nominales —el que se utiliza para el cálculo de la carga tributaria— creció en 7.2%, y la recaudación aumentó 8.0%, la carga tributaria no varió; para que esto sucediera la recaudación tendría que crecer en una proporción mayor.

2. La recaudación de los impuestos al comercio exterior e impuestos internos

a. Impuestos al comercio exterior

Los impuestos se pueden clasificar también entre internos y de comercio exterior; estos últimos, actualmente representan el 31.0% del total recaudado. Es importante mencionar que los impuestos al comercio exterior dependen del desempeño de la economía internacional, principalmente de las importaciones, por lo que este tipo de impuestos tiende a dar cierta inestabilidad al sistema, pues condiciona su recaudación a factores que no pueden controlarse internamente y no dependen solamente del comportamiento de la economía nacional¹². La intervención operativa se hizo efectiva por medio del Acuerdo Gubernativo de la Presidencia de la República número 427-2013, en el que se solicita que el Ministerio de Gobernación y el Ministerio de la Defensa Nacional realicen operaciones conjuntas con la Superintendencia de Administración Tributaria para dar cumplimiento a la ley, prevenir, combatir, controlar y neutralizar acciones delictivas, por un plazo de tres meses; el acuerdo fue publicado en el Diario de Centro América el 28 de octubre de 2013.

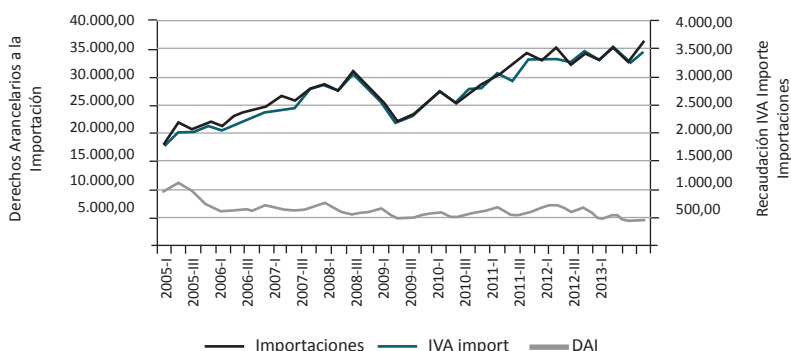
Durante los últimos 10 años, la recaudación de los impuestos al comercio exterior ha mostrado una tendencia errática, con oscilaciones fuertes. Como es lógico, la recaudación del IVA

¹² La recaudación de los impuestos al comercio exterior también depende del desempeño de las aduanas del país. En medios de prensa se ha hablado de que la recaudación de los impuestos al comercio exterior no ha tenido los rendimientos esperados, debido a la lentitud en los trámites y la corrupción existente en las aduanas. De esta cuenta el Presidente Otto Pérez Molina decidió intervenir cinco aduanas administradas por la SAT, con el fin de tomar el control de los recintos aduaneros, revisar los manifiestos de carga y rutas fiscales y establecer los instrumentos que faciliten el comercio exterior. Se esperan resultados en la recaudación en 60 días, ya que de acuerdo a estimaciones del MINFIN, hay una disminución del 18% respecto de las previsiones (Prensa Libre, 16 de octubre, pag. 2-3, 2013).

que grava las importaciones mantiene una tendencia acorde con el comportamiento de estas últimas, mientras que el DAI que también las grava, mantiene una tendencia más débil y diferente; ante en ello también es de tomar en cuenta la desgravación arancelaria, producto de la eliminación de barreras arancelarias, así como la suscripción de convenios y tratados de libre comercio que incluye una serie de medidas de desgravación -y eliminación- arancelaria.

En 2013 la recaudación de impuestos al comercio exterior mostró una tendencia a la baja, de enero a agosto, mientras que únicamente en el mes de abril y julio mostró incrementos, de tal manera que la recaudación muestra una relación directa con la tendencia que tienen las importaciones. La recaudación del IVA importaciones acumulada a diciembre de 2013 fue de Q13,619 millones, es decir que su se mantuvo estable con respecto a la de 2012, cuando cerró en Q13,587.1 millones, mostrando un crecimiento de 0.2%: Q109.4 millones por debajo de lo esperado en el Presupuesto de Ingresos de ese año .

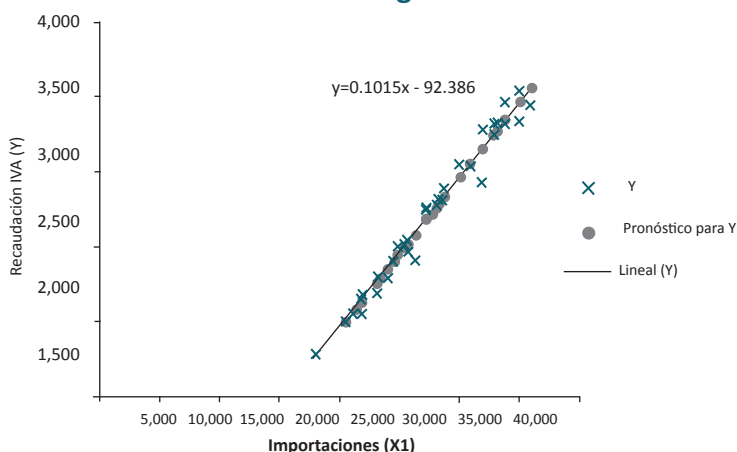
Gráfico 5
Recaudación trimestral del IVA Importaciones, DAI y valor de Importaciones. Período 2005-2013
 Cifras en millones de quetzales



Fuente: Elaboración propia con información de la SAT.

El gráfico 5 presenta la recaudación del IVA por importaciones y el monto de las importaciones ingresadas al país, y señala que la recaudación sigue la misma tendencia. Al realizar el análisis de la información de ambas variables en una regresión lineal se observa que por cada variación de un quetzal del monto de importaciones, la recaudación del IVA por estas importaciones crece en Q0.10 (el gráfico 6 muestra la curva de regresión).

Gráfico 6
Curva de regresión



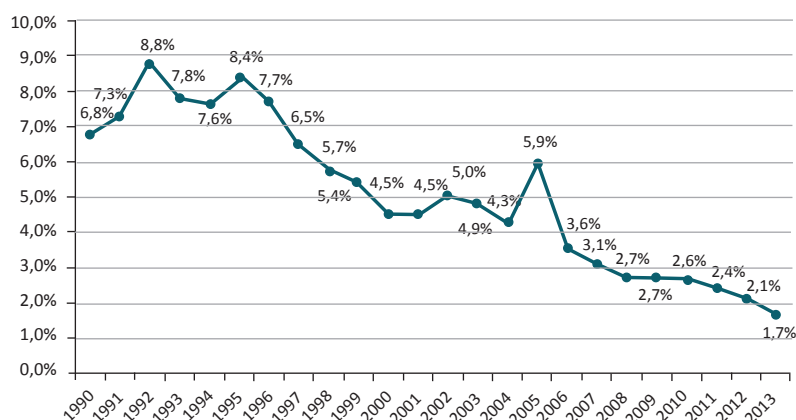
Fuente: Elaboración propia según información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es pertinente señalar que durante el mes de octubre del 2013 las autoridades del Organismo Ejecutivo denunciaron que existían problemas operativos en las aduanas del país que propiciaban la evasión fiscal y la pérdida de ingresos tributarios, por lo que se tomó la decisión de intervenir la SAT y cinco de las principales aduanas del país¹³.

¹³ Diferentes medios de comunicación dieron cobertura a esta decisión de las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas, quienes solicitaron la intervención de las aduanas, debido a que ahí se encuentra concentrada una red de corrupción que debilita la recaudación (Prensa Libre, 2013), (Emisoras Unidas, 2013) (García & Santos, 2013).

Por otro lado, como ya se ha indicado, la apertura comercial ha permitido la facilitación del comercio internacional y por lo tanto la firma de tratados y acuerdos comerciales con otros países con el objeto de ampliar los mercados internacionales, sin embargo tales han ocasionado que el arancel promedio de las importaciones disminuyera significativamente (ver gráfico 7).

Gráfico 7
Arancel promedio de las importaciones
Período 2005-2013
 En porcentajes



Fuente: Elaboración propia con información de la SAT.

La recaudación del DAI durante el 2012 disminuyó en 88% con respecto a la recaudación de 2011. Durante el 2013 recaudaron Q1,965.0 millones, es decir que al mes de noviembre de 2013 se habían recaudado Q1,800.3 millones, un 15% menos (Q345.8 millones) respecto al mismo período del año 2012, quedando al cierre en Q644.0 millones por debajo de lo esperado en el Presupuesto de Ingresos 2013.

b. Impuestos internos

(1) Impuesto al Valor Agregado

Los impuestos internos representan en promedio un 38.4% del total recaudado, dentro de los cuales destacan el IVA, proveniente de las transacciones domésticas y el ISR, así como los impuestos selectivos al consumo.

El IVA es el impuesto más importante dentro del sistema tributario por su fácil aplicación, ya que de forma general se grava el consumo de bienes y servicios. Se compone de dos partes, una que ingresa por el consumo que se realiza de forma doméstica, mientras que la otra ingresa por las importaciones. Para el año 2012 por este impuesto se recaudaron Q23,389.28 millones, es decir, un 54.6% de los ingresos totales y el 76.5% del total de ingresos indirectos. Mediante su parte doméstica se recaudaron Q9,802.2 millones: creció un 4% con respecto a la recaudación del 2011. La recaudación del IVA doméstico¹⁴ ha variado durante los últimos años; en 2004 creció en 17.3% respecto de 2003, mientras que en 2005 la recaudación se vio afectada con una disminución del 3.9%. Sin embargo, en 2006 y 2007 tuvo un desempeño significativo con un crecimiento de 17.4% y 33.3%, respectivamente, en tanto que en 2008 y 2009 el ritmo de la recaudación disminuyó, ya que únicamente creció alrededor del 4%, derivado de la crisis económica mundial. Durante 2010 y 2011 se observó un crecimiento de 10.4% y 17.9%, respectivamente.

Cabe resaltar que durante el año 2012 la recaudación del IVA debió haber presentado mejores resultados derivados de las

¹⁴ Se refiere al IVA que se recauda sobre las transacciones realizadas en el mercado interno, sin incluir las importaciones.

reformas al régimen del pequeño contribuyente; sin embargo, esta no creció a los niveles del año anterior, sino únicamente en un 4%. Al tomar la recaudación anual por régimen, se observa que el régimen de pequeño contribuyente tuvo un cambio estructural a partir de mayo de 2012, cuando entró en vigencia la reforma; principalmente se observa que la recaudación del IVA por este régimen cambió de una declaración anual y trimestral a una declaración mensual, por lo que el impuesto suaviza su tendencia y probablemente tenga un mejor control para el futuro.

En el Gráfico 8 se observa la recaudación del IVA correspondiente al régimen general y al del pequeño contribuyente. Los cambios que se dieron en el régimen del pequeño contribuyente han afectado la recaudación del IVA en dos aspectos. Primero, debe recordarse que en el régimen del pequeño contribuyente se recaudaba por dos vías:

- La cuota fija que se pagaba de forma trimestral a una tasa del 5%. Cabe anotar que los ingresos del contribuyente estaban gravados con el 5% sobre sus ingresos facturados, y como anteriormente ya lo estaban al 12%, ese 7% restante no ingresaba a las arcas fiscales.
- La forma simplificada en la Declaración Jurada Anual en la que el contribuyente pagaba el 12% de sus ingresos, declarando de forma anual en febrero pero con pagos trimestrales. En este caso se podía acreditar el pago con facturas recibidas.

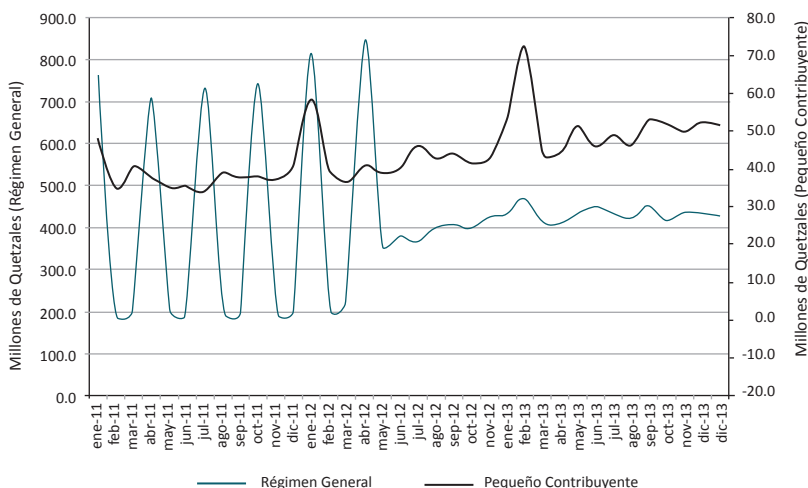
No obstante, bajo estas dos modalidades de pago del pequeño contribuyente, la condición era que si no había ingresos, no se estaba obligado a declarar en el trimestre.

Gráfico 8

Recaudación mensual del IVA por el Régimen General y del Pequeño Contribuyente

Período 2011-2013

Cifras en millones de quetzales



Fuente: Elaboración propia basada en información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Mediante la reforma al Régimen del Pequeño Contribuyente¹⁵, se obliga al contribuyente a enterar el pago del 5% de la totalidad de sus ingresos en forma mensual y obligatoria — aunque no haya generado ingresos está obligado a presentar una declaración con ingresos cero—, sin embargo, no se tiene derecho a reclamar el crédito fiscal proveniente de las compras realizadas a los contribuyentes de este régimen.

¹⁵ Las reformas al Régimen del Pequeño Contribuyente están contenidas en los artículos del 12 al 18 del capítulo V que contiene las Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Decreto 4-2012 del Congreso de la República.

En efecto, dentro de las reformas a la ley del IVA se contempla que en el Régimen General, los contribuyentes no pueden acreditarse facturas de Pequeño Contribuyente, lo que puede motivar para que aquellos proveedores inscritos en el régimen del Pequeño Contribuyente se trasladen al Régimen General, para que sus clientes sí puedan tener derecho al crédito fiscal por las compras realizadas. De esa forma, en el gráfico 8 se observa que la recaudación en el Régimen de Pequeño Contribuyente dejó de dar esos saltos y se regularizó con los pagos mensuales. Por su parte, en el Régimen General se observa un crecimiento positivo en 2013 con respecto a su recaudación en 2012 (ver cuadro 2), dado que quienes pagaban una tasa del 5% ahora están afectos a una tasa del 12%.

En el Presupuesto de Ingresos de la Nación 2013 se proyectó una recaudación del IVA de Q22,340.6 millones; empero, en la revisión de metas, el Ministerio de Finanzas estima un cierre en 2013 de Q22,890.3 millones, que representa un incremento de 2.5%. Al mes de septiembre la recaudación era de Q17,957.9 millones, equivalente en promedio a Q1,995.3 millones, por lo que de mantenerse la tendencia la meta debería cumplirse¹⁶.

¹⁶ Durante una presentación realizada por autoridades del Ministerio de Finanzas en enero de 2014 se informó que al cierre preliminar del 2013 los ingresos totales aumentaron con respecto a 2012, sin embargo se situaron en Q5,033.9 millones por debajo de lo esperado en el Presupuesto de Ingresos del Estado 2013.

Cuadro 2
Variación interanual de la recaudación del IVA por régimen
Variación porcentual de 2012 y 2013 con respecto al año anterior
 Cifras en porcentaje

Recaudación del IVA	2012				2013			
	Régimen General	Pequeño Contribuyente	Otros	Importaciones	Régimen General	Pequeño Contribuyente	Otros	Importaciones
enero	15,6%	9,4%	2,0%	13,2%	17,7%	-54,6%	-16,8%	7,7%
febrero	8,6%	72,2%	9,9%	15,6%	7,5%	910,8%	-31,9%	-1,1%
marzo	-7,0%	77,4%	15,7%	8,3%	14,1%	372,1%	-48,0%	-11,6%
abril	5,3%	26,1%	-42,5%	0,1%	17,5%	-61,7%	13,3%	15,3%
mayo	6,8%	597,2%	-29,3%	7,6%	11,9%	52,8%	22,8%	1,3%
junio	9,6%	1013,5%	-27,7%	4,2%	14,1%	26,8%	14,2%	-1,2%
julio	22,7%	-66,5%	-15,2%	8,9%	-0,1%	29,2%	12,6%	5,1%
agosto	6,5%	813,2%	-10,6%	-2,4%	16,2%	23,8%	12,4%	4,1%
septiembre	11,1%	1514,0%	-4,0%	-7,0%	11,8%	4,2%	3,3%	10,6%
octubre	6,4%	-61,5%	-7,5%	7,7%	13,9%	17,0%	-2,7%	6,5%
noviembre	9,8%	1218,4%	-8,0%	0,8%	15,3%	4,1%	3,9%	4,9%
diciembre	20,4%	1255,7%	-14,0%	10,0%	-2,6%	-1,9%	-1,4%	-6,9%

Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

(2) Impuesto sobre la Renta (ISR)

Otro tributo interno de vital importancia es el ISR. En cuanto a la recaudación de tributos directos, este representó en 2012 el 78.8% y el 24.7% del total de la recaudación. La actualización tributaria introdujo un ISR completamente reformado con la idea de hacerlo menos complejo de entender, con el objeto de aumentar su recaudación.

Según la fuente de ingreso, el ISR se recauda por medio del Régimen sobre Utilidades, Régimen sobre Ingresos, Retenciones y Rentas de Capital, Relación de Dependencia y Retención a no Domiciliados. En el Régimen sobre Utilidades —dentro de la categoría de rentas sobre actividades lucrativas— se observó que la recaudación aumentó con respecto a 2012 en 19.7%, recaudando Q642.6 millones más que en 2012.

Por su lado el Régimen sobre Ingresos, que también pertenece a la recaudación de la renta de actividades lucrativas, recaudó al cierre de 2013, Q3,209.4 millones, quedando un 2.3% por debajo de lo recaudado en 2012.

En el Régimen de Rentas del Trabajo, los cambios introducidos por la reforma tributaria provocaron que la recaudación fuera menor a la observada durante el mismo período del año anterior en 34%, esto puede ser atribuido a que todavía hay retrasos en las devoluciones que realizan los agentes de retención y por lo tanto, aún no se ha terminado de liquidar el período 2012. Asimismo, el resultado de los cambios relacionados con el pago del ISR anual, se observará hasta finales del mes de marzo de 2013, cuando vence el plazo para la presentación de la declaración anual del pago del ISR.

En términos generales, la recaudación del ISR creció con respecto a 2012 en un 20.6%, que significa Q2,180.0 millones más, lo que ha permitido observar un ligero cambio en la proporción de impuestos directos e indirectos, aunque prevalece la importancia de la estructura tributaria sobre los impuestos indirectos, como ya se mencionó previamente.

En esta línea, en cuanto al régimen de las Retenciones a No Domiciliados se muestra a 2013 un incremento en la recaudación

Cuadro 3
Recaudación del Impuesto sobre la Renta por Régimen
 Comparativo anual 2012-2013
 Cifras en millones de quetzales y en porcentaje

DESCRIPCIÓN	2013	2012	Variación Absoluta	Variación Relativa
RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	7,111.90	6,543.19	568.71	8.7%
Sobre Utilidades	3,902.5	3,259.8	642.63	19.7%
Opcional Simplificados/Ingresos	3,209.4	3,283.4	(73.92)	-2.3%
RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	537.7	813.7	(276.03)	-33.9%
RENTAS DEL CAPITAL ^{/1}	3,368.2	1,807.1	1,561.08	86.4%
RENTAS DE NO RESIDENTES	1,418.3	1,203.3	215.04	17.9%
OTROS PAGOS (CONVENIOS, MULTAS, ETC)	339.3	228.0	111.23	48.8%
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	12,775.4	10,595.3	2,180.03	20.6%

Fuente: Elaboración basada en información de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

^{/1} Nota: Las rentas del capital incluyen las retenciones e Impuesto sobre Productos Financieros.

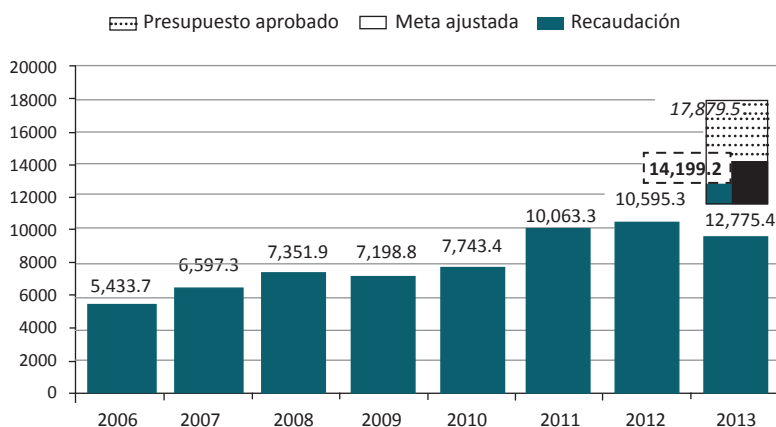
con respecto a 2012, de 17.9%, a pesar de la disminución en las tasas con la reforma tributaria.

En el Presupuesto de Ingresos para 2013 se había proyectado una recaudación del ISR de Q17,879.4 millones; sin embargo, las metas de cierre para 2013 estiman que el ISR sería de Q14,199.2 millones, es decir, 21% por debajo de lo proyectado. Aun cuando la recaudación del ISR fue mayor a lo recaudado en 2012, esto no fue suficiente para alcanzar las metas planteadas¹⁷, ya que en relación a lo estipulado en el Presupuesto de Ingresos, la recaudación quedó Q5,104.0 millones por debajo (-28.5%), mientras que con respecto a la meta de recaudación revisada quedó Q1,423.8 millones por debajo de lo esperado (-10.0%).

Gráfico 9

Recaudación anual del ISR y estimación de cierre para 2013 **Período 2006-2013**

Cifras en millones de quetzales



Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y Ministerio de Finanzas Públicas.

¹⁷ Estas metas fueron revisadas y se encuentran en la presentación “Estimación Preliminar de Recaudación Tributaria 2013-2016” realizada en la Reunión de la Comisión Técnica de Finanzas Públicas del 19 de junio de 2013, en el Ministerio de Finanzas Públicas.

En los primeros dos meses del año 2013, el Ministro de Finanzas y el Superintendente de Administración Tributaria ventilaron por los diferentes medios de comunicación sus diferencias en torno a las metas de recaudación; desde entonces se han dado diferentes posturas al respecto. Por un lado el Ministro de Finanzas argumentaba que las metas estimadas no alcanzarían para financiar el presupuesto, en tanto que el jefe de la SAT indicaba que sí sería suficiente la recaudación sobre la base de estimaciones realizadas con supuestos reales, y que finanzas debía apretar los gastos¹⁸. Luego del cambio del Superintendente de la SAT se anuncia una revisión a las metas de recaudación y el correspondiente ajuste, atendiendo los cambios que se introducirían mediante el Decreto 1-2013, Ley de Regularización Tributaria¹⁹.

(3) Impuesto a la Primera Matrícula (IPRIMA)

Este impuesto se creó en sustitución del DAI, y se planteó de esta forma porque aquel tenía el problema de que la base de cobro del arancel era el precio extendido en la factura, la cual muchas veces no reflejaba el valor real. Por esta razón, se pensó que el IPRIMA sería el sustituto eficiente del DAI que, con el cambio en el hecho generador, ahora dentro de la primera inscripción en el registro fiscal de vehículos, tiene como base imponible el valor de la tabla de valores de vehículos

¹⁸ Algunos ejemplos de las notas de prensa sobre el tema: El Periódico, 04 de febrero de 2013 “Finanzas cuestiona proyección de recaudación 2013 de SAT”, <http://www.elperiodico.com.gt/es/20130204/pais/224248>; así mismo “SAT y Ministerio de Finanzas ajustan meta de recaudación”, Prensa Libre, http://www.prensalibre.com.gt/noticias/SAT-Minfin-ajustan-meta-recaudacion_0_920308005.html.

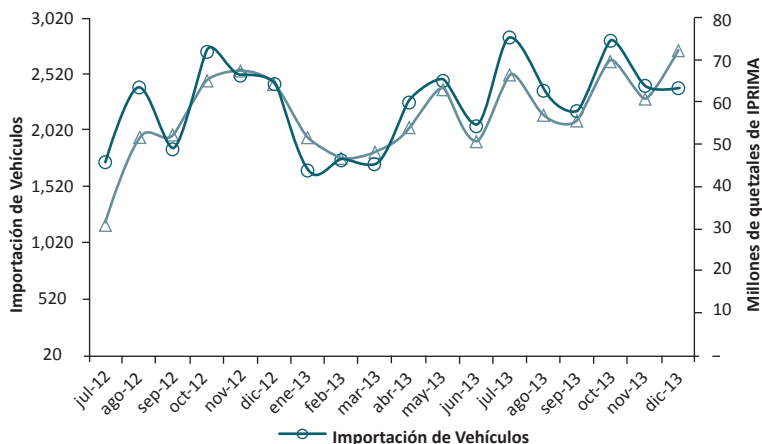
¹⁹ Algunos medios de comunicación escrita anunciaron este reajuste de metas, a saber: “SAT analizará reajuste de metas de recaudación en Guatemala”, Agencia Guatemalteca de Noticias, 18 de junio de 2013. <http://www.agn.com.gt/index.php/world/business/item/5907-sat-analizar%C3%A1-reajuste-de-metas-de-recaudaci%C3%B3n-en-guatemala>; “SAT y Minfin revisarán meta de recaudación”, Prensa Libre del 3 de agosto de 2013 http://www.prensalibre.com/economia/SAT-Minfin-revisaran-meta-recaudacion_0_967703221.html.

que elabora anualmente la SAT y el MINFIN para el cálculo del ISCV. En la gráfico 11, se puede observar una tendencia similar del IPRIMA con la de las importaciones de vehículos nuevos; empero, esta relación se debilita para los vehículos usados, lo cual debe estar asociado a que el IPRIMA tiene como base imponible el valor del vehículo, de ahí que la relación sea más fuerte para el tipo de vehículo nuevo que para el usado.

El IPRIMA fue objeto de acciones de inconstitucionalidad en lo que respecta a su base imponible; sin embargo, la Corte de Constitucionalidad declaró sin lugar la solicitud de suspensión provisional (Expediente de la CC 259-2013, 2013). Otros tres aspectos fueron objeto de inconstitucionalidad, dos fueron declarados sin lugar, y solamente en uno fue declarada con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial. Este único caso es el de la prohibición para importar vehículos con más de 10 años de antigüedad, con cilindraje de mil cc y más de 15 años al modelo en curso.

El IPRIMA se consideró durante el proceso de aprobación de la reforma como uno de los cambios más importantes para la mejora de la recaudación. Entró en vigor a partir del 1 de julio de 2012 y recaudó Q330.6 millones, no obstante que se estimó que recaudaría Q746.9 millones en 2013; sin embargo, su cierre fue de Q694.1 millones, Q52.8 millones menos que lo previsto.

Gráfico 10
Comparación de la recaudación mensual del IPRIMA con la
importación mensual de vehículos nuevos
Período julio 2012 – diciembre 2013
 Cifras en millones de quetzales y cantidad de vehículos



Fuente: Elaboración propia con datos de la SAT.

(4) Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV)

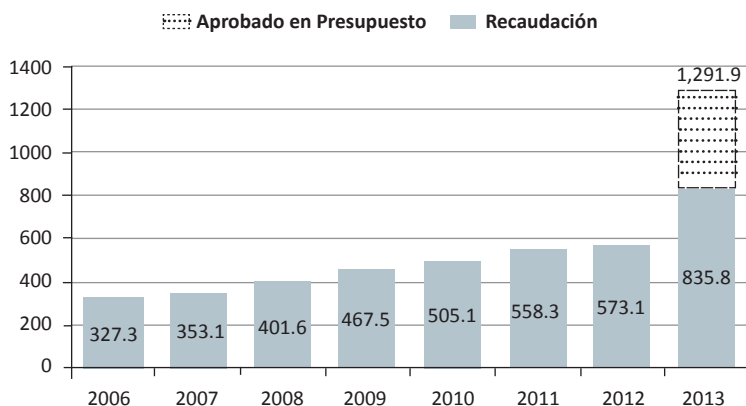
Al aprobarse la reforma tributaria se esperaba que la recaudación del ISCV creciera considerablemente, ya que en el Decreto 10-2012 se contemplaron nuevas tarifas que equivalían al doble de las que estaban vigentes anteriormente a dicho decreto. Empero, con las acciones de inconstitucionalidad presentadas se creó un ambiente de expectativas y de incertidumbre, por lo que los contribuyentes estaban renuentes a realizar los pagos del ISCV que generalmente se hacen de enero a julio; sin embargo, el impuesto no se estaba recaudando conforme a lo esperado, ya que al 31 de marzo, únicamente habían pagado 1 de cada

10 contribuyentes, un 40% menos en comparación a la misma fecha, en el año 2012 (Prensa Libre, 2013). Por tal razón, el Presidente de la República finalmente decidió reducir la nueva cuota en un 50%, lo que fue aprobado por medio del Decreto 1-2013 del Congreso de la República, Ley de Regularización Tributaria.

Gráfico 11

Recaudación anual del ISCV y estimación de cierre para 2013 Año 2006 a 2013

Cifras en millones de quetzales y cantidad de vehículos



Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y Ministerio de Finanzas.

Mediante dicho decreto (Artículo 6) se contempla la reducción temporal del ISCV en 50% sobre el monto del impuesto establecido para 2014. Bajo estas condiciones, el incremento a la recaudación del ISCV se queda sin ningún efecto, se mantiene con la misma tendencia. En un inicio se había estimado que se

recaudarían Q1,291.9 millones²⁰, producto de la actualización de tarifas, sin embargo, con la revisión de metas se estima que el impuesto cierre en Q670.8 millones, es decir que se redujo la estimación en 52% de lo inicialmente estimado. En el gráfico 11 se puede observar la recaudación anual del impuesto, y que el cierre para el año 2013 fue de Q835.8 millones; tal como se muestra en el gráfico, la diferencia entre lo que se estimó recaudar por medio de la reforma tributaria y el cierre, que significa la pérdida por concepto de la reducción de la tarifa es equivalente a Q456.1 millones.

Se determinó que en las empresas ubicadas en occidente (Quetzaltenango, San Marcos, Coatepeque, Mazatenango, Retalhuleu, Huehuetenango y Totonicapán), más de la mitad de los vehículos que poseen las empresas ya tenían cancelado el impuesto; al analizarlo por tipo de empresa se puede decir que del 62% de los vehículos que utilizan las microempresas, el impuesto ya había sido cancelado, del 67% de las pequeñas, del 76% de las medianas, y del 86% de las grandes (Asies, 2013).

Dentro de las justificaciones que se dieron para la disminución del impuesto, se argumenta que un amplio porcentaje de la población no tiene la capacidad de pago para un impuesto cuya tarifa había duplicado sus montos. La medida fue contradictoria, derivada de la evidente necesidad de recursos que requiere el Estado.

²⁰ En el Presupuesto de Ingresos aprobado para 2013 se estimaba una recaudación por concepto de este impuesto de Q1,135.09 millones.

3. Amnistía Fiscal 2013

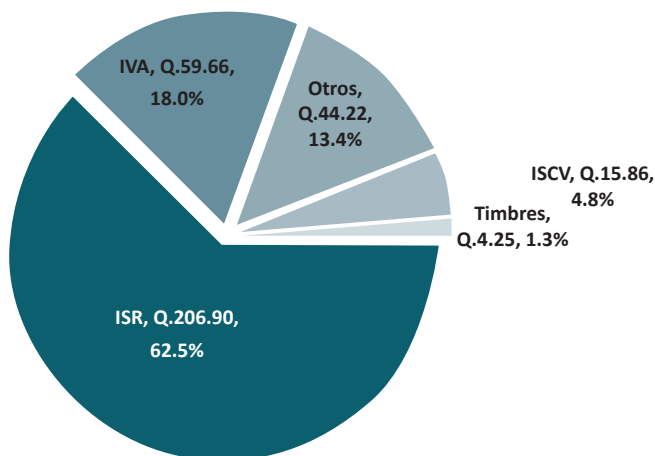
El 24 de junio de 2013 se publicó en el Diario de Centroamérica el Decreto 1-2013 del Congreso de la República, Ley de Regularización Tributaria, que concedió la condonación parcial de los adeudos tributarios correspondientes a períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2012. La amnistía fiscal otorga una condonación parcial del 10% sobre el monto del impuesto que corresponde pagar durante los dos primeros meses de vigencia de la amnistía y del 5% para el tercero -y último-, como porcentaje aplicable a tributos internos y al comercio exterior, y que recae sobre las obligaciones tributarias que el contribuyente presente de forma voluntaria. Producto de esta medida, durante el tiempo de su vigencia se recaudaron Q330.9 millones, de los cuales el 62.5% provinieron del ISR (ver gráfico 12).

Gráfico 12

Recaudación producto de la amnistía

Del mes de junio a septiembre del año 2013

Cifras en millones de quetzales y cantidad de vehículos



Fuente: Elaboración propia con información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Capítulo IV



Resultados y Conclusiones

A. Los resultados de la Reforma Tributaria

Con la aprobación de la reforma tributaria se dio continuidad a los avances del año 2006 cuando se aprobó el Decreto 20-2006 denominada Ley FAT, dado que los Decretos 4-2012 y 10-2012 constituyeron el complemento para fortalecer el sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Asimismo, dicha reforma generó una modernización del sistema tributario, especialmente por las reformas introducidas al ISR, sobre todo porque se adoptan criterios internacionales para la actualización de conceptos legales y la actualización de algunas tarifas impositivas como en el caso del ISCV.

La aprobación de esta reforma al principio del año 2012 y de la nueva administración gubernamental fue vista de forma positiva, ante la expectativa para agenciarse de recursos y poder así financiar la política fiscal propuesta, que buscaba la consolidación por medio de la reducción del déficit y reducir la necesidad del endeudamiento público para financiar el gasto (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013).

La calificadora internacional Standard & Poors mejoró la calificación del país de negativa a estable (negativa en agosto de 2011), confirmando sus calificaciones de largo y corto plazo en moneda local de 'BB+' y 'B', al considerar positiva la aprobación de la reforma tributaria, porque garantiza al gobierno mejores herramientas para la fiscalización y el combate a la evasión y crea mejor perspectiva para el crecimiento del PIB.

Las acciones de inconstitucionalidad presentadas por parte del sector privado organizado, sumadas a la amnistía fiscal propuesta por el presidente, debilitaron la fuerza de la entrada en vigencia de la reforma tributaria. Cabe señalar que estas acciones provocaron incertidumbre en los agentes económicos sobre el pago de impuestos, lo cual afectó el desempeño económico y fiscal y por lo tanto los resultados en la recaudación. Los signos de falta de certeza se manifestaron en la renuencia a pagar el ISCV y otros impuestos que habían sido objeto de impugnación y estaban pendientes de resolución por la CC. La baja en la recaudación de los impuestos al comercio exterior obliga a los gobiernos a buscar nuevas fuentes de ingresos tributarios, situación a la cual no escapa Guatemala. Tal como se planteó en el capítulo III del presente estudio, la recaudación del IVA es la más importante dentro de los impuestos indirectos, la recaudación del IVA proveniente de las importaciones, es la más importante. Tal circunstancia agrega volatilidad al sistema tributario, dado que su nivel de captación depende del comportamiento del comercio internacional.

Uno de los aciertos más importantes de la actualización tributaria consistió en el establecimiento del IPRIMA en sustitución de los DAI que se cobraban a la importación de vehículos; desde hace mucho tiempo se prevería la necesidad de hacer ese tipo de reformas. A la vez que tuvo un impacto importante, la sustitución no representó mayor complejidad, porque fue orientado a gravar en mayor medida al consumo suntuario. La recaudación del 2013 para este impuesto fue de Q694.3 millones, que significa el 1.5% del total recaudado por la SAT.

Asimismo, se trabajó en la reducción de algunos privilegios tributarios como en el caso del ISR, donde la eliminación de la acreditación de la planilla del IVA al ISR trajo disminuciones

considerables en el cálculo del gasto tributario, como se puede percibir en las cifras contenidas en el proyecto de Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el 2014; la estimación para el 2013 tuvo una reducción del 63%, pasando de Q23,278.0 millones en 2012 a Q8,257.6 millones en 2013. Con esta reducción en el gasto tributario del ISR se redujo también la estimación del gasto tributario total en 45% de 2012 a 2013, y en 6% para el 2014. A pesar de que la reforma tributaria representa un esfuerzo importante en la reestructuración y modernización del ISR, la regresividad en el sistema tributario no varía, ya que continúa la misma proporción entre impuestos directos e indirectos, siendo los últimos los de mayor importancia dentro de la recaudación.

Al momento de finalizar este análisis, en el Congreso de la República aprobó la iniciativa 4701 mediante el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, que reforma los Decretos del Congreso de la República número 6-91 Código Tributario; 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; y 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Estas reformas a la actualización tributaria están revirtiendo algunas de las medidas que se habían impulsado con la reforma, en el sentido de que se ampliaron los beneficios tributarios que ya se habían reducido, lo cual tendrá algún impacto sobre la baja recaudación de los tributos objeto de modificación.

Dentro de las modificaciones se legisla en beneficio del sector construcción, con beneficios tributarios que permiten al desarrollador de proyectos de construcción, facturar el 70% del valor del inmueble, mientras que el 30% restante se otorga al comprador como parte de las áreas y servicios comunes de los proyectos inmobiliarios; lo cual, si bien necesitaba ser legislado, como aún deja beneficios tributarios, estos deberían ir en disminución y no en aumento.

Así también se suspenden durante 2014 las normas relacionadas con los controles y la verificación a precios de transferencia, en empresas transnacionales, y se retomarán hasta el 1 de enero del 2015, con lo cual la SAT se ve debilitada dejando pendientes normas que le daban facultad para verificar los precios reportados en las transacciones internacionales.

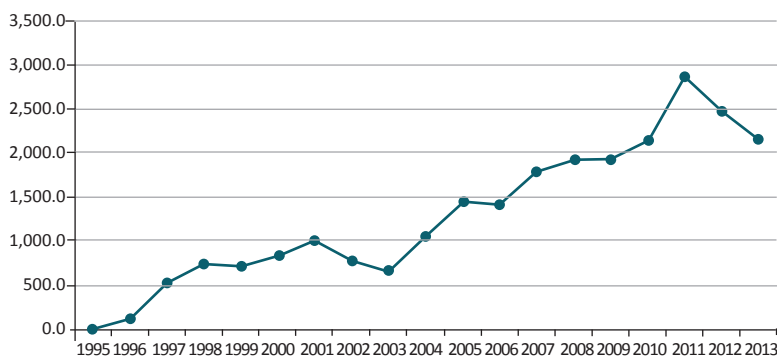
Los resultados de esta investigación coinciden con los de la Misión del Fondo Monetario Internacional (Fondo Monetario Internacional, 2013), en cuanto que los intentos de reforma fiscal estructural han sufrido reveses y retrasos, principalmente por la incertidumbre creada a partir de los recursos de inconstitucionalidad. Asimismo, se han observado problemas en la implementación de la reforma tanto en la administración tributaria como en aduanas, lo cual también ha ocasionado mermas en la recaudación.

En el cuadro 4 la comparación de la recaudación tributaria del año 2012 con la del año 2013, muestra que la recaudación bruta reportó Q3,170.2 millones más que lo recaudado en 2012, y que hubo un crecimiento del 7.0%; mientras que al analizar la recaudación neta²¹ se observa que la recaudación se incrementó en 8.2% con respecto al 2012, recaudando Q3,496.6 millones adicionales. El incremento en la recaudación se vio influenciado en parte por las reformas tributarias, pero también pudieron influir otros factores económicos, con lo cual se confirma que la reforma tributaria fue positiva en cuanto a incrementar los ingresos tributarios, aunque se vio debilitada por los eventos anteriormente comentados en el presente documento.

²¹ La recaudación neta es equivalente a la recaudación bruta menos la devolución de crédito fiscal.

Cabe mencionar que durante los últimos 15 años se ha observado un incremento del monto de crédito fiscal que ha sido devuelto, sin embargo para los años 2012 y 2013, a este respecto se observa una disminución de 14% en 2012 y 13% para 2013. La reforma tributaria también permitió que se dé este efecto a raíz de los cambios en el régimen de pequeño contribuyente, dado que las facturas correspondientes no están sujetas a devolución de crédito fiscal, por lo que hay menos reclamos tanto en monto como en número de contribuyentes (ver gráfico 12).

Gráfico 12
Devolución de crédito fiscal
Años 1995 - 2013



Fuente: Elaboración propia basada en información de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Se observa que la recaudación tributaria de los impuestos administrados por la SAT —afectados por la reforma tributaria—, representan en 2013 un 11.2% del PIB, por lo que no existió variación; mientras que en 2012 durante el mismo período estos representaron un 10.3% del PIB, como señal de leve mejora de

Cuadro 4
Cuadro comparativo de la Recaudación Tributaria, años 2012-2013
 (Cifras en millones de quetzales y en porcentaje del PIB)

Descripción de Impuestos	Cifras en millones de Quetzales		Como % del PIB	
	2013	2012	2013	2012
Recaudación Tributaria SAT	47.377,2	44.010,7	11,2%	11,2%
Impuestos Directos	16.052,8	13.453,7	3,8%	3,4%
Impuesto Sobre la Renta	12.775,4	10.595,3	3,0%	2,7%
de Personas Jurídicas	11.477,0	8.656,0	2,7%	2,2%
de Personas Individuales	1.246,1	1.476,0	0,3%	0,4%
Otros	52,2	463,4	0,0%	0,1%
Otros impuestos directos	3.277,5	2.858,4	0,8%	0,7%
Impuestos Indirectos	31.324,4	30.557,0	7,4%	7,8%
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	10.404,8	9.802,2	2,5%	2,5%
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	13.619,0	13.587,1	3,2%	3,5%
Derechos Arancelarios	1.965,0	2.310,9	0,5%	0,6%
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	429,6	877,3	0,1%	0,2%
Impuesto Sobre Tabaco y sus Productos	385,2	312,4	0,1%	0,1%
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	589,6	554,3	0,1%	0,1%
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	99,9	102,4	0,0%	0,0%
Impuesto Sobre Primera Matricula	694,1	330,6	0,2%	0,1%
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	835,8	573,1	0,2%	0,1%
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2.297,5	2.103,2	0,5%	0,5%
Otros	3,9	3,5	0,0%	0,0%
RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES	1.089,1	1.285,5	0,3%	0,3%
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	849,3	1.053,7	0,2%	0,3%
Salida del País.	239,9	231,8	0,1%	0,1%
Total de Ingresos Tributarios Brutos	48.466,3	45.296,2	11,5%	11,5%
Devolución de Crédito fiscal	2.149,9	2.476,3		
Total de Ingresos Tributarios Netos	46.316,4	42.819,9	11,0%	10,9%

Fuente: Elaborado con información de la SAT y Banguat.

la recaudación respecto del PIB. Aunque dentro de la estructura tributaria siguen prevaleciendo los impuestos indirectos, se observa un ligero adelanto en cuanto a la regresividad del sistema con respecto al año anterior, los impuestos directos en importancia pasaron de 30.5% en 2012, a 33.8% en 2013, con respecto del total; mientras que los impuestos indirectos de 66.9% en 2012 bajaron a 64.0% en 2013.

En el cuadro 5 se contrastan los datos de recaudación con las metas revisadas a junio del 2013 y se observa que la recaudación quedó 95.3% por debajo de lo que se esperaba ya que los ingresos tributarios netos ascendieron a Q46,316.6 millones, mientras que se esperaba que cerraran en Q48,580.0 millones. Al tomar en consideración lo estipulado para la Devolución de Crédito Fiscal a los ingresos netos, se obtiene la recaudación bruta de Q48,466.5 millones.

A pesar de que la recaudación superó lo realizado en el año 2012, se observa que esto no fue suficiente para alcanzar la meta que habían estimado. El ISR recaudó un 90% de lo que se esperaba, faltando por recaudar Q1,423.8 millones. Asimismo se observa que impuestos como el IVA proveniente de importaciones y el DAI, tampoco alcanzaron la meta estimada, aunque les faltó poco para hacerlo. Por su parte el IVA recaudado por transacciones domésticas superó la meta en 14.1%, recaudando Q1,282.5 millones más de lo esperado.

Cuadro 5

Cuadro comparativo de la Recaudación Tributaria y la meta de recaudación, 2013

(Cifras en millones de quetzales y en porcentaje)

Descripción de Impuestos	Cifras en millones de Quetzales		Ejecución de la Meta/2	
	Cierre estimado 2013/1	Recaudación 2013	Valores porcentuales	Valores absolutos
Recaudación Tributaria SAT	47.583,3	47.377,3	99,6%	(206,0)
Impuestos Directos	17.372,2	16.052,9	92,4%	(1.319,3)
Impuesto Sobre la Renta	14.199,2	12.775,4	90,0%	(1.423,8)
IETAAP	1,0	20,6	2060,0%	19,6
Impuesto de Solidaridad -ISO-	3.158,8	3.242,8	102,7%	84,0
Sobre el Patrimonio	13,2	11,5	87,2%	(1,7)
Otros Directos (Ej. IEMA)	N.A.	2,7		
Impuestos Indirectos	30.211,1	31.324,4	103,7%	1.113,3
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	9.122,3	10.404,8	114,1%	1.282,5
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	13.768,0	13.619,0	98,9%	(149,0)
Derechos Arancelarios	2.121,4	1.965,0	92,6%	(156,4)
Sobre Distribución de Bebidas	583,9	589,6	101,0%	5,7
Impuesto Sobre Tabaco y sus Productos	409,5	385,2	94,1%	(24,3)
Impuesto sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2.285,9	2.297,5	100,5%	11,6
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	103,9	99,9	96,2%	(4,0)
Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	443,3	429,6	96,9%	(13,7)
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	621,1	835,8	134,6%	214,7
IPRIMA	746,9	694,1	92,9%	(52,8)
Otros Indirectos	4,9	3,9	79,6%	(1,0)
RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES	996,7	1.089,2	109,3%	92,5
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	748,8	849,3	113,4%	100,5
Salida del País.	247,9	239,9	96,8%	(8,0)
Total de Ingresos Tributarios Netos	48.580,0	46.316,6	95,3%	(2.263,4)
Devolución de Crédito fiscal	2.414,1	2.149,9		
Total de Ingresos Tributarios Brutos	50.994,1	48.466,5	95,0%	(2.527,6)

Fuente: Elaborado con información de la SAT y Ministerio de Finanzas Públicas

^{1/} Nota: Metas estimadas obtenidas de la presentación del Ministerio de Finanzas Públicas en la Reunión de la Comisión Técnica de Finanzas Públicas, en junio de 2013, que fue la meta acordada con el nuevo Superintendente Carlos Muñoz.

^{2/} Nota: Se refiere al porcentaje en que se cumplió o no se cumplió la recaudación con respecto a la meta. Las cifras en color rojo se refieren a la meta no alcanzada

B. Conclusiones

Si bien la reforma tributaria fue positiva por haber sido aprobada a inicios de la nueva administración gubernamental, como culminación de varios intentos previos y por sus efectos potenciales para agenciarle más recursos al gobierno y facilitar la implementación de sus políticas mediante el incremento sostenido en los ingresos tributarios, hasta el momento no ha rendido lo que se había planificado, que incluso obligó a realizar revisiones a la baja de la meta de recaudación durante el año 2013. De ahí que la recaudación tributaria neta fue de Q46,316.6 millones para el cierre del período 2013, es decir, Q2,263.4 millones menos que lo esperado en el Presupuesto de Ingresos y Gastos para el año 2013 y superior en 7.0% con lo recaudado en 2012.

Se observa un cambio en la estructura tributaria, y se califica de acertada la reforma integral al ISR por el esfuerzo realizado para simplificar un impuesto tan importante pero a la vez complejo. Sin embargo, cabe señalar que el régimen de asalariados se observan dos cambios importantes, por un lado se eliminaron una serie de beneficios tributarios como la acreditación del IVA al pago del ISR, sin embargo también se redujo considerablemente la tasa imponible, así que el efecto en este caso aún no está claro.

Con la implementación del Decreto 19-2013 a finales del mes de diciembre de 2013 se aclaran algunos aspectos que fueron objeto de impugnación, pero también se amplían algunos beneficios, incluso el tratamiento especial a proyectos inmobiliarios, lo cual no debió realizarse porque representa una contraposición a los fines de la reforma original.

Asimismo, se estima que se dio un retroceso a una medida que hubiera sido importante mantener en el caso del ISCV, dado que no se debió reducir al 50% la tarifa que se había

establecido con la reforma tributaria, al menos para los estratos más altos de ingreso, o sea para vehículos de modelos recientes. Este tipo de medidas crean incertidumbre entre los contribuyentes, y desmotiva el pago voluntario de los tributos. Se deben mantener firmes las decisiones de reforma, sobre todo si se trata de impuestos que gravan bienes que atienden a la capacidad de compra del consumidor.

Se observa que la reforma tributaria no fue suficiente para incrementar la carga tributaria ya que no varió de 2012 (10.9%) a 2013 (11.0%). Lo anterior indica que a pesar de que la producción se incrementa y la recaudación también, esta no lo hace al mismo ritmo de crecimiento, por lo que se requeriría que la recaudación creciera en una proporción mayor que el crecimiento de la producción. En este sentido se puede observar que la reforma tributaria introdujo cambios sustanciales en impuestos como el ISR e IVA, los de más peso en la estructura de la recaudación, sin embargo, hay que considerar que hay impuestos específicos que permanecen estables y que se relacionan directamente con el incremento en la producción nacional, como el caso del Impuesto sobre la Distribución de Cemento, Impuestos al Tabaco y sus Productos, Impuesto sobre Distribución de Bebidas entre otros. En la medida que la distribución de la carga tributaria sea equitativa entre todos los sectores del país, se puede esperar un crecimiento sustancial de la carga tributaria.

Sobre la base de los resultados de esta investigación, se recomienda a las autoridades reforzar a la SAT para implementar las medidas que se estipulan en la reforma tributaria, tal es el caso de la legislación relacionada con las medidas aplicadas a los precios de transferencia, fiscalización y medidas orientadas a disminuir el contrabando. Asimismo, se recomienda disminuir todo tipo de beneficios tributarios contenidos en exenciones y exoneraciones tributarias, que menoscaban la recaudación y requieren de controles específicos, para evitar el abuso de las mismas.

Referencias

- Álvarez, L. (4 de agosto 2008). Gobierno apresto a enviar reforma fiscal. *El Periódico*.
- _____, L. (10 de noviembre 2010). Déficit fiscal se duplicó en los últimos tres años. *El Periódico*.
- _____, L. (27 de junio 2013). CC Libera importación de automotores usados. *El Periódico*. Recuperado de: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20130627/economia/230241/>
- Aristizábal Botero, C. A. (2008). *Fundación Universitaria Luis Amigo*. Recuperado el 21 de junio de 2012, de sitio web de Fundación Universitaria Luis Amigo: <http://www.funlam.edu.co/administracion.modulo/NIVEL-06/TeoriaYMetodologiaDeLaInvestigacion.pdf>
- Asociación de Investigación y Estudios Sociales. (2013). *Primera Encuesta Empresarial de Occidente*. Quetzaltenango.
- Carías Samayoa, D. J. (2011). *Estudio de las reformas tributarias recientes en América Central*. Guatemala: ICEFI.
- Comisión de seguimiento del Pacto Fiscal. (2003). *El grado de cumplimiento del Pacto Fiscal en tres años después de su suscripción*. Guatemala.
- Corte de Constitucionalidad. (2013). Expediente de la CC 259-2013, 259-2013.
- Dardón, B. (15 de marzo 2012). Ley aduanera causa retrasos en fronteras. *Prensa Libre*.
- _____, y Contreras, G. (17 de marzo 2012). Pérdidas millonarias por paro en aduanas. *Prensa Libre*.
- Desciende importación de vehículos a Guatemala. (25 de febrero 2013). *El Economista*. Recuperado el 14 de abril 2013, <http://www.eleconomista.net/component/content/article/142965-desciende-importacion-de-vehiculos-a-guatemala.html>

- Diputados aprueban reforma fiscal de urgencia nacional con 110 votos. (15 de febrero 2012). *Prensa Libre*.
- Emisoras Unidas. (29 de octubre de 2013). *Emisoras Unidas*. Recuperado el 2014 de enero de 20, de SAT espera recuperar Q9 millones diarios con intervención de aduanas: <http://noticias.emisorasunidas.com/noticias/nacionales/sat-espera-recuperar-q9-millones-diarios-intervencion-aduanas>
- Fondo Monetario Internacional. (2013). *Declaración final de la Misión sobre el Artículo IV*. Guatemala: Fondo Monetario Internacional.
- García, E., y Santos, J. (11 de octubre 2013). Centeno solicitó intervenir las aduanas. *El Periódico*.
- Gobierno de Guatemala. (2000). *Pacto Fiscal*. Guatemala.
- Gobierno busca el control de aduanas. (16 de octubre 2013). *Prensa Libre*. Págs. 2-3.
- Guerra-Borges, A. (2004). *Guatemala: 60 años de historia económica*. Guatemala: Armar Editores.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la Investigación* (5a ed.). México: Mc Graw Hill.
- Horton, M., & El-Ganainy, A. (junio de 2009). *Fondo Monetario Internacional*. Recuperado el 18 de julio de 2013, de Fondo Monetario Internacional: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2009/06/pdf/basics.pdf>
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2013). *Guatemala: de la aprobación a la implementación de la reforma fiscal*. Guatemala.
- Menchú, S., y Álvarez, L. (20 de febrero 2013). Sat confirma que Q500 millones son irre recuperables. *El Periódico*, pág. 32.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2013). *Análisis de coyuntura sobre la Actualización Tributaria*. Guatemala: Ministerio de Finanzas Públicas.
- Murga Armas, J. (2012). *Lo “no dicho” de la reforma tributaria*

- del gobierno de Otto Pérez Molina*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Noriega, A., Álvarez, E., y Chocoj, M. (2001). *Cuando la sociedad guatemalteca se encuentra: La negociación política del pacto fiscal*. Guatemala: Instituto de Estudios Políticos, Económicos y Sociales, IPES.
- Otto Pérez Molina evalúa intervención de aduanas. (12 de octubre 2013). *Prensa Libre*.
- Pérez Molina anuncia que pedirá al Congreso rebajar en 50 por ciento el Impuesto de Circulación. (11 de junio de 2013). *El Periódico*. Recuperado de: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20130611/pais/229581>.
- Por interés para comprar calcomanía. (26 de abril 2013). *Prensa Libre*.
- Resico, M. (2011). *Introducción a la Economía Social de Mercado*. Río de Janeiro: Konrad-Adenauer Stiftung.
- Rosen, H. S. (2002). *Hacienda Pública*. Madrid: Mc Graw Hill.
- Santos, J. E. (17 de agosto de 2013). Incertidumbre fiscal empuja caída del IVA. *El Periódico*.
- Superintendencia de Administración Tributaria. (2004). *Qué es la SAT*. Recuperado el 20 de enero 2014. <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/que-es-la-sat.html>
- _____. (2006). *Memoria de Labores 2006*. Guatemala.
- _____. (2009). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.
- _____. (11 de julio 2013). *Portal de la SAT*. Recuperado el 8 de agosto 2013, de Portal de la SAT: http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/3655-inconstitucionalidades2012-2013.html.
- _____. (s.f.). *Memoria*.
- Vásquez, B., y Bolaños, R. (25 de enero 2013). Impugnada la Ley de Actualización Tributaria. *Prensa Libre*.



**Asociación de Investigación
y Estudios Sociales**

**Apartado Postal 1005 A
Ciudad de Guatemala,
Guatemala, C.A.**

Publicación registrada
en la Dirección General
de correos de Guatemala,
como correspondencia
de segunda clase,
bajo el No. 2660

**PORTE
PAGADO**

