

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Análisis de la implementación de la reforma tributaria de Guatemala, 2012

Maynor Cabrera



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
española

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Análisis de la implementación de la reforma tributaria de Guatemala, 2012

Maynor Cabrera



NACIONES UNIDAS



Este documento fue preparado por Maynor Cabrera, consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el marco de las actividades del proyecto CEPAL/AECID: Política fiscal para el crecimiento económico y la cohesión social (AEC/11/002).

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la organización.

Publicación de las Naciones Unidas

ISSN 1680-8843

LC/L.3929

Copyright © Naciones Unidas, noviembre de 2014. Todos los derechos reservados

Impreso en Naciones Unidas, Santiago de Chile

Los Estados miembros y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a las Naciones Unidas de tal reproducción.

Índice

Resumen	7
Introducción	9
A. Evolución económica y situación de las finanzas públicas previas a la reforma	9
B. La ruta política hacia la aprobación de la reforma	10
C. Principales cambios promovidos por la reforma 2012	11
1. Ley antievasión 2 (Decreto 4-2012).....	11
2. Ley de actualización tributaria (Decreto 10-2012)	12
I. Condicionantes del impacto de la reforma fiscal	15
A. El marco económico y político posterior a la reforma fiscal.....	15
1. Situación económica	15
2. Factores políticos	17
B. Reacciones y cambios en la legislación posteriores a la reforma.....	19
1. Recursos de inconstitucionalidad.....	19
2. Modificaciones legales promovidas por el organismo ejecutivo	20
II. Efectos observados de la reforma fiscal	23
A. Tendencias de la recaudación tributaria.....	25
1. Desempeño por tipo de impuesto	26
2. Recaudación proveniente de aduanas y de impuestos internos	27
B. Comportamiento de los impuestos luego de la reforma	28
1. Impuesto sobre la renta	28
2. IVA	31
3. Impuestos específicos	34
4. Análisis de la variación geográfica y temporal de la recaudación	35
C. Relaciones entre la recaudación tributaria y variables económicas	36
III. Impacto sobre la equidad	39
A. El impacto del sistema tributario antes de la reforma	39
B. La reforma aprobada	39

IV. Conclusiones	43
Bibliografía	47
Anexos	49
Anexo 1 Estimación de impacto de eliminación de tope a gastos deducibles (regla 97-3).....	50
Anexo 2 Índice de precios de las importaciones FOB (países seleccionados), 2010-2013.....	50
Anexo 3 Descomposición del cambio en las importaciones.....	51
Anexo 4 Indicadores de incidencia distributiva de reforma fiscal.....	52
Anexo 5 Siglas.....	53
Serie Macroeconomía del Desarrollo: números publicados	54

Índice de cuadros

CUADRO 1 MEDIDAS APROBADAS POR LA LEY ANTIEVASIÓN 2.....	11
CUADRO 2 GUATEMALA: PRINCIPALES MEDIDAS APROBADAS EN LA REFORMA FISCAL, 2012.....	13
CUADRO 3 EVOLUCIÓN RECIENTE DEL COMERCIO EXTERIOR, 2006-2013.....	16
CUADRO 4 RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LEY ANTIEVASIÓN 2.....	20
CUADRO 5 RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	20
CUADRO 6 PRINCIPALES CAMBIOS REALIZADOS A LEY ADUANERA NACIONAL.....	21
CUADRO 7 EVOLUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO DEL GOBIERNO CENTRAL, 2004-2008 Y 2009-2012.....	24
CUADRO 8 CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, 2011-2013.....	25
CUADRO 9 DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN, SEGÚN IMPUESTO.....	26
CUADRO 10 DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.....	27
CUADRO 11 DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.....	27
CUADRO 12 EFECTOS ESTIMADOS DE RECAUDACIÓN DEL ISR PARA 2013.....	29
CUADRO 13 AUMENTOS EN LA RECAUDACIÓN DEL ISR, 2011-2013.....	29
CUADRO 14 EFECTOS ESTIMADOS DE RECAUDACIÓN DEL IVA PARA 2013.....	31
CUADRO 15 VARIACIÓN DEL IVA IMPORTACIONES POR CAPÍTULO ARANCELARIO.....	32
CUADRO 16 EFECTOS DE VARIACIÓN DEL IVA IMPORTACIONES, 2012-2013.....	33
CUADRO 17 VARIACIÓN DEL IVA DOMÉSTICO POR ACTIVIDAD ECONÓMICA, 2011-2013.....	34
CUADRO 18 RECAUDACIÓN ESTIMADA DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS PARA 2013.....	34
CUADRO 19 AUMENTO EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS, 2011-2013.....	35
CUADRO 20 INCIDENCIA REFORMA ISR ASALARIADOS (SEGÚN RANGOS DE INGRESOS).....	41

Índice de gráficos

GRÁFICO 1 EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, 2009-2013.....	16
GRÁFICO 2 INFLACIÓN Y PRECIO PROMEDIO DE LAS IMPORTACIONES, 2009-2013.....	17
GRÁFICO 3 GASTO PÚBLICO, INGRESOS Y CARGA TRIBUTARIA, 2005-2012.....	23
GRÁFICO 4 DÉFICIT FISCAL Y DEUDA PÚBLICA DEL SNPF, 2004-2008, 2009-2012 Y 2013.....	24
GRÁFICO 5 CRECIMIENTO INTERANUAL DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, 2011-2013.....	25
GRÁFICO 6 TENDENCIA DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANEROS, 2011-2013.....	28
GRÁFICO 7 SIMULACIÓN DE EFECTOS DE LA REFORMA SOBRE ASALARIADOS, 2012.....	30
GRÁFICO 8 CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA, 2011-2013.....	32
GRÁFICO 9 RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS POR ADUANA, 2010-2013.....	36

GRÁFICO 10	RELACIÓN ENTRE IMPUESTOS INTERNOS E IMAE, 2010-2013	36
GRÁFICO 11	RELACIÓN ENTRE IMPUESTOS EXTERNOS E IMAE, 2010-2013	37
GRÁFICO 12	PRODUCTIVIDAD DEL IVA, 2004-2013	38
GRÁFICO 13	IMPACTO POR DECIL DE LAS MEDIDAS APROBADAS EN LATINOAMÉRICA	40

Resumen

El objetivo de este trabajo es identificar cuáles han sido los principales impactos en la recaudación tributaria de las reformas fiscales aprobadas en el año 2012 (Ley Antievasión 2 y Ley de Actualización Fiscal). Además, se plantea que uno de los objetos claves del estudio propuesto es el distinguir entre el impacto sobre la recaudación de factores relacionados con la reforma, sea bien cambios en la política o administración tributaria, y aquellos factores exógenos a la misma, como puede ser la situación económica.

Este informe consta de cinco secciones incluyendo la introducción, en la segunda se analizan los antecedentes de la reforma, se resume el contenido de la reforma, se describen los cambios que esta ha sufrido. En la tercera sección se explican los factores económicos y políticos que estarían teniendo influencia sobre los resultados de la misma. En la cuarta sección se analizan los efectos observados de la reforma, como las tendencias y comportamientos de cada uno de los impuestos con posterioridad a los cambios en la normativa fiscal. La sección quinta aborda el análisis del impacto en la equidad de la reforma tributaria.

Los principales hallazgos del estudio se resumen en que el impacto de la reforma ha estado por debajo de lo esperado, aunque se considera que las reformas del ISR forman parte de una tendencia positiva que ha hecho que la recaudación sea mayor que en ausencia de la reforma. No obstante, el bajo desempeño de los impuestos recaudados en las aduanas (IVA, aranceles, petróleo, entre otros), combinado con una gestión poco favorable de la administración y política tributaria posterior a la reforma, así como la reversión en ciertas medidas y ampliación de beneficios fiscales. Todo lo anterior se ha combinado con la debilidad en el comercio exterior, principalmente un ambiente de bajo crecimiento de las exportaciones así como de los precios y las cantidades de las importaciones. Los resultados indican que la capacidad recaudadora del país se ha reducido en términos del principal impuesto del país, como es el IVA. Finalmente, el impacto sobre la equidad ha sido nulo, aunque se identificaron efectos regresivos en la reforma del ISR, que habría aliviado el pago de los asalariados de rentas altas y perjudicado a los asalariados de clase media. A su vez, la eliminación del aumento a la tasa del impuesto de circulación redujo la progresividad de la reforma.

Introducción

En esta sección se presenta una breve descripción de la situación económica y política previa a la reforma. Se presenta una síntesis de los principales cambios promovidos por la reforma. Como se explica en las siguientes secciones, la aprobación de la reforma fue un proceso prolongado y complejo. El deterioro de los indicadores fiscales unido al cambio de gobierno habrían sido factores que favorecieron la aprobación de la reforma. Sin embargo, su rápida aprobación no estuvo libre de imprevistos, los cuales ya han hecho mella en el contenido de la reforma, tanto en el contenido que fue aprobado, como en los cambios que ya ha empezado a sufrir. A continuación se explica el contexto de la economía nacional antes de la reforma, la ruta política hacia su aprobación y una síntesis de los cambios legales aprobados.

A. Evolución económica y situación de las finanzas públicas previas a la reforma

El ambiente económico era favorable para el financiamiento del sector público durante los años 2004 al 2007. Durante ese lapso, la economía guatemalteca, durante los años 2004 al 2007, mantuvo tasas de crecimiento económico por encima del 5%. Esto favoreció a un aumento importante de la carga tributaria, que llegó a niveles históricos del 12,1% del PIB durante el año 2007; así como a una reducción en los niveles de endeudamiento del país y al incremento en los niveles de gasto público.

Dicha mejora en la actividad económica y en los ingresos fiscales fueron interrumpidas por el debilitamiento de la economía y de la recaudación tributaria a partir del año 2008. Consecuencia de ello, el PIB del primer y segundo trimestres del año 2009 fue negativo, además de que la recaudación fiscal mostró fuertes caídas, principalmente en lo que se refiere a los impuestos recaudados en las aduanas. De hecho, la abrupta baja de las importaciones redujo sustancialmente los ingresos fiscales.

El gobierno de turno durante los acontecimientos mencionados, conducido por Álvaro Colom, priorizó programas sociales y estableció mecanismos para evitar que la baja en la actividad económica y en los ingresos fiscales se tradujera en ajustes fiscales. Por ello, el déficit fiscal aumentó a un promedio del 3% del PIB durante el período 2008-2011, lo cual contrasta con el promedio de 1,5% que se había observado durante los años 2001-2007. Dada la irregularidad mostrada por los ingresos fiscales, las

brechas generadas para cumplir con las obligaciones presupuestarias fueron cubiertas con deuda pública. Por ello, la relación deuda pública a PIB alcanzó su nivel máximo al 25% en el año 2010. El agravamiento de la situación fiscal del país era una nueva señal de alerta sobre la necesidad de buscar soluciones, ante la baja en los recursos para financiar el presupuesto.

B. La ruta política hacia la aprobación de la reforma

La administración gubernamental del período 2008-2011 había buscado infructuosamente la aprobación de una reforma fiscal. Para ello, ya contaba con una propuesta de acciones y reformas en materia tributaria, así como en la calidad y prioridad del gasto público, transparencia fiscal y reforma tributaria, a la cual se le denominó *Propuesta de Modernización Fiscal*, que estaba basada en el trabajo del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal (GPDF)¹. Sin embargo, razones de naturaleza política interfirieron en la aprobación de dicha propuesta, entre las que pueden mencionarse la falta de cohesión interna del partido de gobierno, cabildeo político por parte de grupos de interés y tácticas dilatorias de oposición por parte de las cámaras empresariales.

Aunque la propuesta de reforma fiscal no fue aprobada durante la Administración 2008-2011, las negociaciones y diálogo sostenido entre el Gobierno de Colom y otros sectores de la sociedad, principalmente el sector empresarial, habría allanado el camino para la aprobación de la propuesta. A este acuerdo se suma un grupo de cuarenta expertos en política fiscal y ex Ministros de Finanzas y Economía, denominado G-40, hace un llamado público reiterando la urgente necesidad de aprobar una reforma tributaria y una serie de medidas en materia de calidad y transparencia del gasto público.

Aprovechando los acuerdos construidos durante entre funcionarios de la administración gubernamental 2008-2011 y el sector empresarial, esta propuesta fue acogida por el ganador de las elecciones generales del año 2011, el militar Otto Pérez Molina del Partido Patriota (PP). Por eso, el Ministro de Finanzas designado inició acercamientos con el sector empresarial organizado en el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Industriales y Financieras de Guatemala (CACIF). Las medidas de política tributaria que fueron negociadas estaban basadas en acuerdos entre el gobierno de Colom y el CACIF, que incluye acciones para el combate a la evasión tributaria, la defraudación aduanera y el contrabando, así como por los proyectos de reforma elaborados en 2008 por la administración de Álvaro Colom, con base a la propuesta del GPDF.

Estas negociaciones concluyen exitosamente en enero de 2012 y favorecen la aprobación de medidas anti evasión y de la reforma fiscal en pocas semanas al inicio de 2012. Estas medidas fueron aprobadas en dos decretos legislativos: en primer lugar, se aprueban las *Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando*, o Ley Antievasión 2, Decreto del Congreso de la República número 4-2012, aprobado el 26 de enero de 2012. Posteriormente, se aprueba la *Ley de Actualización Tributaria*, Decreto del Congreso de la República número 10-2012, aprobado el 16 de febrero de 2012.

Para poder culminar con la aprobación de la reforma fueron necesarias negociaciones de último momento entre el partido de gobierno y las fuerzas políticas al interior del Congreso de la República. Esto tuvo consecuencias, como algunas inconsistencias entre partes del texto aprobado, falta de involucramiento de la administración tributaria y que el proceso de discusión no haya incluido a otros sectores de la sociedad guatemalteca. Ello provocó protestas por parte de distintos grupos de interés y acciones de bloqueo a los recintos aduaneros², debido a inconformidad con las medidas aprobadas y trabas en el flujo de mercancías, lo cual era previsible dado que la Superintendencia de Administración Tributaria no estaba preparada para incorporar los cambios de las nuevas leyes, lo cual tuvo como consecuencia que se entorpeciera la marcha del comercio exterior. Como consecuencia, el Presidente de la República suspendió la aplicación de parte de las reformas orientadas al control aduanero.

¹ Grupo integrado por expertos guatemaltecos reconocidos en materia de política fiscal y representantes de distintos sectores del país, nombrados por el Consejo Nacional de los Acuerdos de Paz en el año 2006.

² Véase en http://www.prensalibre.com/noticias/Perdidas-millonarias-paro-aduanas_0_665333498.html

Posteriormente, el cuerpo legal de la reforma empezó a vislumbrarse una ruta de modificaciones la reforma fiscal. En primer lugar, por la interposición de acciones de inconstitucionalidad. Segundo, derivado de los problemas con la Ley de Aduanas se instala una mesa de negociación entre el gobierno y el sector privado a través del CACIF. Y posteriormente, aunque no era previsible, el Organismo Ejecutivo promueve modificaciones que incluso revierten algunos cambios que incorporaba la reforma e impulsan nuevos beneficios fiscales³.

C. Principales cambios promovidos por la reforma 2012

1. Ley antievasión 2 (Decreto 4-2012)

La Ley Antievasión 2 contiene medidas enfocadas a mejorar el control y fiscalización de los impuestos, así como combatir la evasión tributaria. Para ello se modifican los siguientes impuestos y disposiciones tributarias: Impuesto sobre la renta (ISR), Impuesto al valor agregado (IVA), Reformas a la Ley Antievasión 1 (Decreto 20-2006), Impuesto de circulación de vehículos terrestres y marítimos, Reformas al Código Tributario, Reformas al Impuesto al Tabaco y al Código Penal.

Las medidas que modifican el ISR están orientadas a mejorar el control de los gastos deducibles. Para ello, se definen con mayor claridad en la ley ciertas deducciones, se limita la deducción de intereses (capitalización débil) y se establecen requisitos para poder aceptar algunas de ellas. Por ejemplo, se aceptan como gastos deducibles los sueldos y salarios, siempre que se hayan efectuado retenciones del ISR y se adjunte la copia de la planilla del seguro social.

CUADRO 1
MEDIDAS APROBADAS POR LA LEY ANTIEVASIÓN 2

Impuesto	Medidas 2009
ISR	Medidas administrativas: Mejores controles para gastos deducibles, normativa para <i>facturas especiales</i> , establece obligación de contar con solvencia fiscal
IVA	Aumento de base: Elimina el crédito fiscal para las facturas de pequeño contribuyente
Específicos	Impuestos sobre vehículos: Se establecen multas y e intereses por atraso o incumplimiento en el pago. Papel sellado: se aumentan las tarifas Tabacos: Se establece una nueva base imponible y nuevas tasas para el impuesto
Otras	Reformas a la Ley Antievasión1: Se fortalecen los mecanismos administrativos, haciéndolos consistentes con las reformas a las leyes del ISR y del IVA. Adicionalmente, fortalece los requerimientos y condiciones para la obligatoriedad de declarar por medios electrónicos.

Fuente: Elaboración propia basada en Legislación Tributaria.

En el IVA se introducen mejoras al control de contribuyentes exentos; se fortalecen los requerimientos formales y los procedimientos para el control, fiscalización y documentación del crédito fiscal; se incorporan controles para el débito fiscal⁴; se agrega la obligatoriedad de emitir facturas por cualquier faltante en el inventario. Por otro lado, en el régimen del pequeño contribuyente se realizaron los cambios más significativos, al eliminar el crédito fiscal, que era aplicado de forma anómala y generaba

³ Véase el detalle de esos cambios en la sección I.B.

⁴ El artículo 14 “A” indica que “En el caso que un contribuyente en un plazo de 3 meses, reporte en su facturación precios de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, la Administración Tributaria podrá determinar la base de cálculo del débito fiscal, tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente dentro del mismo plazo”.

pérdidas importantes para el fisco⁵. Este impuesto se convierte en un *monotributo* directo de 5% mensual sobre ventas, con exención de ISR. Además, el criterio de elegibilidad se amplió para todo tipo de personas (antes excluía a los profesionales), y además se elevó el límite de los ingresos anuales para ser considerado pequeño contribuyente se elevó de Q 60 mil a Q 150 mil anuales (alrededor de USD 19.200 anuales). Se esperaba que con esta medida se ampliase la base tributaria del IVA. Además, se incorporan mejoras en la normativa para la emisión de *facturas especiales*⁶ por cuenta de exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados; así como requerimientos sobre la documentación que respalda la determinación del IVA en el caso de bienes inmuebles y vehículos.

2. Ley de actualización tributaria (Decreto 10-2012)

Los siete componentes que comprende la Ley de Actualización Tributaria son los siguientes: i) nueva ley del ISR; ii) introducción del impuesto de Primera Matrícula (Iprima); iii) disposiciones aduaneras; iv) reformas al IVA; v) reformas al Impuesto Sobre Circulación de Vehículos; vi) reformas al impuestos sobre timbres fiscales y papel sellado; y vii) normas sobre vigencia y disposiciones transitorias.

Las reformas del ISR establecen cuatro esquemas: rentas de ingreso asalariado, régimen simplificado (pago sobre ingresos brutos), régimen de utilidades (pago sobre ingresos netos) y las rentas de capital (dividendos, intereses y ganancias de capital). A su vez, se introduce un control mejorado de costos y gastos deducibles, se incorporan normas para tributación internacional: precios de transferencia, y se reducen las tasas del ISR para no domiciliados.

Para las personas individuales asalariadas se reduce el número de tramos de renta imponible, de cuatro a dos, se aumenta el mínimo vital de 36 a 48 mil quetzales, y se reducen las deducciones, siendo ahora solamente las contribuciones a la seguridad social, el bono 14, aguinaldo, primas de seguro de vida y donaciones. Es importante la eliminación el crédito por la planilla del IVA, que es sustituido por una deducción de hasta Q 12.000 por concepto de IVA pagado en facturas que presentadas en la declaración. En segundo lugar, el régimen simplificado⁷, aplicable para personas individuales y jurídicas, los ingresos brutos por debajo de 30 mil quetzales mensuales seguirán pagando a una tasa del 5%, mientras que por encima de esa cantidad pagarán Q 1.500 más un 7% por la diferencia entre ese monto y Q 30.000⁸. En tercer plano, el régimen de utilidades, aplicable sobre los ingresos netos, sufrirá una reducción en la tasa del 31 al 25%; se elimina el techo de gastos deducibles como proporción de la renta, que estaba en 97%; se exige documentación para deducir gastos como salarios, entre otros. Finalmente, en el régimen de ingresos del capital, un cambio importante es que constituyen un gravamen del 5% para los dividendos, que anteriormente pagaban el impuesto de timbres fiscales a una tasa del 3%.

Se establece un nuevo impuesto a la primera matrícula de vehículos (Iprima) con el objeto de restablecer la recaudación proveniente de los vehículos, que ha venido en retroceso desde el año 2004, lo que surge al aplicar el artículo VII del GATT a la importación de estos bienes, por lo que los impuestos se calculan con base a factura y según su precio de mercado. Esto dio lugar a la proliferación de casos de facturas falsas o subvaluadas. Por ello, esta medida elimina los aranceles a los vehículos y los reemplaza con un impuesto interno que fija la base imponible a precios de mercado basada en una tabla de valores para calcular el valor del impuesto. Sin embargo, como resultado de las negociaciones al momento de la aprobación de la reforma, para determinar la base imponible puede seguir usándose la factura como método de valoración, si bien ahora la SAT podrá verificar la autenticidad de la misma.

⁵ De las tres opciones que tenía el modelo anterior, la más simple era un impuesto trimestral de 5% sobre las ventas de los contribuyentes cuyos ingresos no excedieran los Q 60 mil anuales (USD 7.600), dejándolos además exentos del ISR. Además las facturas de los pequeños contribuyentes generaban un débito fiscal del IVA equivalente al 5% de las ventas declaradas, pero para los compradores, generaban crédito fiscal del 12% sobre las compras a pequeños contribuyentes. Esta anomalía constituía un incentivo perverso que propició que un grupo importante de los proveedores de grandes empresas se inscribieran como pequeños contribuyentes, con el sólo propósito de beneficiar al comprador de sus productos con crédito fiscal espurio. El nuevo régimen de pequeño contribuyente corrige el problema, ya que ahora las facturas que emiten estos contribuyentes no generan crédito fiscal (ICEFI, 2012).

⁶ Se denomina factura especial a la facturación por cuenta del vendedor, la cual se emite cuando un contribuyente adquiere bienes de otra persona individual y esta no entrega la correspondiente factura. Esto se debe a que el proveedor no está registrado como contribuyente del IVA.

⁷ Anteriormente denominado Régimen General.

⁸ La tasa aumentará gradualmente desde 6% en 2013 hasta 7% en 2014.

CUADRO 2
GUATEMALA: PRINCIPALES MEDIDAS APROBADAS EN LA REFORMA FISCAL, 2012

Impuesto	Medidas 2009
ISR	Tasas Personas naturales: Ingresos brutos 5% y 7% para el exceso de Q30 mil (USD 3.700) Personas naturales asalariadas: 5 y 7% (renta imponible por encima de Q30 mil al mes) Personas jurídicas: 5% régimen bruto y reducción gradual del 31 al 25% 5% para los dividendos Base: Aumenta el mínimo exento para asalariados (de 36 a Q48 mil), la planilla del IVA de un crédito transforma en una deducción de la renta imponible con un tope de hasta Q12 mil Administrativas: Normas de precios de transferencia, capitalización débil.
IVA	Se reforma el IVA sobre la venta secundaria de bienes inmuebles, se norman las exenciones para iglesias y centros educativos.
Específicos	Se crea el impuesto de primera matrícula: elimina los aranceles a la importación de vehículos y los sustituye por un impuesto interno. Se duplica el impuesto de circulación de vehículos. Sin embargo, esta medida fue revertida en el año 2013, por iniciativa del Presidente de la República.

Fuente: Elaboración propia basada en Legislación Tributaria.

El resto de medidas contienen las polémicas reformas al régimen de Aduanas así como disposiciones relacionadas con el IVA, en cuanto a la segunda y sucesivas ventas de inmuebles y se norman las exenciones para iglesias y centros educativos. El pago del IVA se sustituye por el cobro de timbres por el traspaso de bienes inmuebles. Finalmente, la reforma incluyó la duplicación de la tasa del impuesto de circulación de vehículos, en el año 2013, según una propuesta del Organismo Ejecutivo, el Congreso de la República aprobó una rebaja del impuesto. Es decir, las tasas de este impuesto quedaron exactamente iguales que antes de la reforma.

I. Condicionantes del impacto de la reforma fiscal

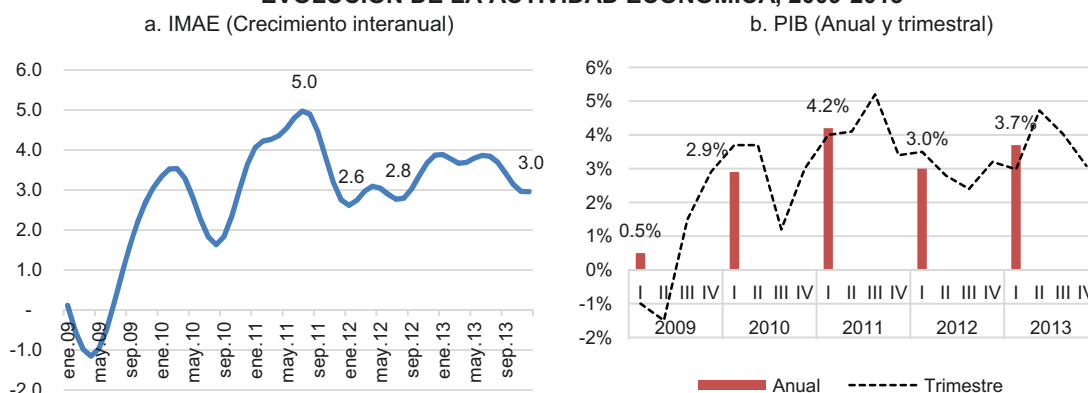
La aprobación de la reforma fue un hito importante en materia de política fiscal para Guatemala. Como se verá a continuación, los resultados que pueden obtenerse de la misma están influidos por el contexto económico en el cual se desarrolla, así como la respuesta de los distintos actores con capacidad de influencia y la capacidad de gestión por parte del gobierno, incluyendo su capacidad técnica y el grado de permeabilidad ante grupos de interés. Por otro lado, el proceso de reforma no finalizó en el año 2012, ya que se han aprobado nuevas medidas, algunas de ellas que reducen la capacidad recaudatoria de lo aprobado originalmente a inicios de esta administración gubernamental. Por ello, se expone a continuación cuáles son los factores del entorno económico y político con incidencia en la reforma, así como la respuesta que ha tenido el Organismo Ejecutivo.

A. El marco económico y político posterior a la reforma fiscal

1. Situación económica

La recuperación de la economía guatemalteca es moderada. Si bien pareciera estar descartada una vuelta a la crisis, tampoco se avizora un crecimiento vigoroso en los próximos años como el mostrado durante los años 2004-2008, cuando el PIB creció a un ritmo del 4,3% anual. El crecimiento se ha situado por debajo en los meses recientes, de acuerdo con el índice mensual de actividad económica (IMAE), que puede observarse en el gráfico 1.a. Luego de la crisis se observó una recuperación fuerte hasta marzo 2011. Desde esa fecha, la recuperación se debilitó ya que el crecimiento interanual del IMAE ha sido oscilado en torno al 3,6%, con algunos altibajos, pero sin mostrar una aceleración en el crecimiento de la actividad económica. A su vez, si se analiza el comportamiento del PIB trimestral, la situación es similar a la descrita anteriormente. La economía inicia su recuperación en el cuarto trimestre del año 2009 y logra un máximo de crecimiento en el tercer trimestre del año 2011, luego inicia un retroceso con tasas interanuales decrecientes de aumento en el PIB trimestral con una recuperación luego a partir del tercer trimestre de 2012, que llegan a un punto máximo (4,7%) en el segundo trimestre 2013, pero luego vuelven a decrecer, como se aprecia en la gráfica de la derecha. En todo caso, la recuperación aún es moderada, con tasas de crecimiento económico alrededor el 3,6% anual.

GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, 2009-2013



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Banco de Guatemala.

La recuperación se ha observado pese a que el desempeño del sector externo ha estado deprimido. A ello ha influido que los principales socios comerciales, como Estados Unidos y América Central no están teniendo un desempeño fuerte. Ello ha incidido en la contracción de las exportaciones durante 2012 y 2013. Como puede observarse en el cuadro 3, las exportaciones han mostrado un desempeño negativo a partir del año 2012, incluso su valor al cuarto trimestre 2013 es inferior al observado en el primer trimestre del año 2011. Por otro lado, las importaciones también han mostrado tasas de crecimiento bajas y algunas caídas durante el año 2012. Durante los últimos dos años (2012-2013) las tasas de aumento promedio son apenas un tercio de las que se observaban en los años 2006-2008, e incluso no son ni la mitad de las registradas en los años 2009-2011. Esta situación de debilitamiento del sector externo no solo influye en la recuperación débil que muestra la economía guatemalteca, sino que incide en la baja captación de impuestos externos.

CUADRO 3
EVOLUCIÓN RECIENTE DEL COMERCIO EXTERIOR, 2006-2013

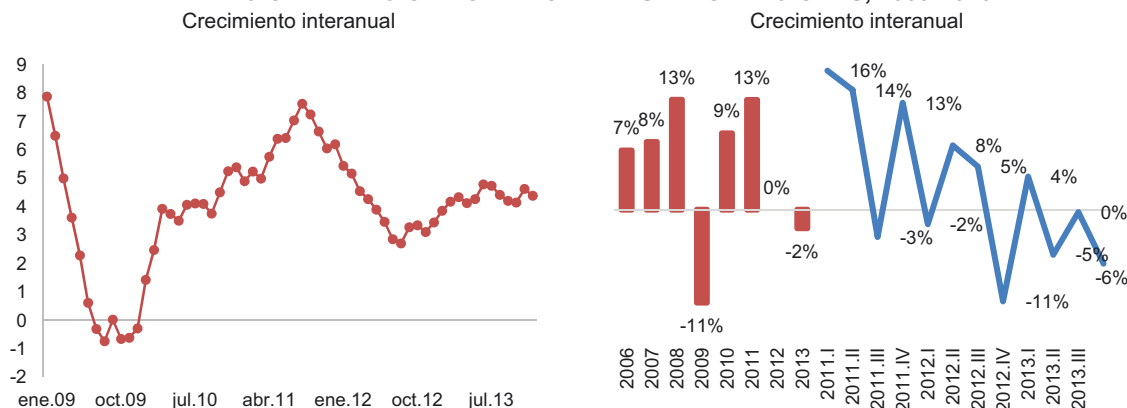
	Exportaciones	Importaciones		Exportaciones	Importaciones
2006	12,0	13,6	2012.I	-3,0	7,1
2007	14,5	13,9	2012.II	-4,6	-1,1
2008	12,6	7,2	2013.III	-3,8	-2,4
2009	-7,1	-20,7	2012.IV	-4,9	6,3
2010	17,3	20,0	2013.I	-1,2	0,5
2011	22,9	20,1	2013.II	3,3	5,5
2012	-4,1	2,3	2013.III	-1,8	5,9
2013	0,4	3,1	2013.IV	1,4	0,3
2006-2008	13,0	11,5			
2009-2011	11,0	6,4			
2012-2013	-1,8	2,7			

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Banco de Guatemala.

La inflación ha estado controlada. Esto se debe a que no han existido presiones para el alza en los precios por el lado de la aceleración de la demanda interna ni tampoco por la vía del aumento de precios externos, representados por los de las importaciones. Como puede verse en el gráfico 2, la inflación y los precios externos respondieron a la crisis del año 2009 con una fuerte caída. Posteriormente, al evidenciarse la recuperación, la inflación y los precios de las importaciones mostraron un crecimiento sostenido hasta el tercer trimestre del año 2011, cuando empieza a descender hasta llegar al punto más bajo un año después. Luego, la inflación muestra el mismo patrón del IMAE, sube levemente hasta mediados del año 2013,

donde se mantiene oscilando en una tasa interanual de entre 4 y 5%. Sin embargo, a partir del año 2011, los precios promedio de las importaciones han mostrado una clara tendencia a la baja, lo que ha contribuido a que la inflación no se haya elevado. Esta situación también incide en el crecimiento de la recaudación proveniente de las importaciones, que no ha tenido un empuje vía mayor demanda de productos al exterior ni tampoco por la vía de precios de importaciones más elevados.

GRÁFICO 2
INFLACIÓN Y PRECIO PROMEDIO DE LAS IMPORTACIONES, 2009-2013



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Banco de Guatemala.

El valor total de las importaciones muestra una tendencia hacia el estancamiento, que es resultado de la baja de precios de estos bienes, combinada con un desempeño modesto del volumen de bienes y servicios importados. De acuerdo con información del Banco de Guatemala, que proviene de las pólizas aduaneras que registra la SAT, durante los años período 2012 y 2013, el promedio del crecimiento de valor las importaciones fue del 1,8%, mientras que el volumen creció al 2,3% y los precios se redujeron en 1%. En todo caso, es notoria la debilidad que presenta el desempeño de las importaciones, que afecta directamente la recaudación de impuestos recaudados en las aduanas.

Es síntesis, el escenario económico en general ha sido poco favorable para una mejora en los ingresos fiscales. El lado positivo es que la economía se ha recuperado, aunque las tasas de crecimiento son moderadas. Mientras que el factor negativo más importante es el desempeño de las importaciones que han mostrado tasas de aumento de apenas del 2%, con lo cual era de esperarse que la recaudación arancelaria y del IVA importaciones se mantuviesen prácticamente sin cambios. Más adelante, en el capítulo II se analizará con más detalle cómo influyeron cada uno de estos factores.

2. Factores políticos

Se considera que algunos factores políticos habrían afectado el desempeño de la reforma, como: la estrategia de aprobación, la administración tributaria e inconsistencias en las acciones del Organismo Ejecutivo. Es sumamente complicado ponderar cuál de ellos habría tenido un impacto mayor, pero es relevante mencionarlos para su consideración.

El gobierno de turno escogió una estrategia de *Big Bang*, como la define Schneider (2006), es decir una aprobación inmediata de la reforma. En términos de aprobación de la reforma este enfoque fue exitoso, algo que no había sido posible en los cuatro años previos. La premisa en la que se habrían basado las autoridades es que una discusión más incluyente, mediante una convocatoria a un pacto fiscal habría podría haber sido inviable por las experiencias negativas de negociación de reformas fiscales en el pasado reciente y por la coyuntura de un escenario de confrontación en el Congreso de la República.

Algunos sectores criticaron la falta de una discusión exhaustiva de la reforma que hubiera podido darse mediante la convocatoria a un pacto fiscal donde distintos segmentos de la sociedad participaran en la

negociación, como había sucedido en el país en el año 2001⁹. Ello puede verse desde distintas ópticas. Una de ellas es que la reforma, en su mayoría, corresponde a la que planteó el GDPF en 2008, por lo cual ya había sido conocida por distintos segmentos de la sociedad, debido a los esfuerzos que realizó la administración gubernamental 2008-2011. Sin embargo, como parte de las negociaciones por parte del Partido Patriota para aprobar la reforma, esta sí fue discutida con el sector empresarial y parte de los acuerdos que viabilizaron su aprobación fueron adecuar algunas normas de la reforma tributaria como condición a no presentar una oposición a que la misma fuese aprobada. Dado que otros segmentos de la sociedad no fueron incluidos, no se visualizó la propuesta como consensuada y como un pacto fiscal.

Además de los cuestionamientos de una discusión poco inclusiva, la celeridad con la cual se aprobó condujo a errores en la redacción final del texto legal. Esto fue resultado de modificaciones de última hora, que fueron resultado de negociaciones en el seno del Congreso de la República que permitieron llegar a acuerdos para aprobar la reforma, pero alteraron partes de la reforma y que a la larga provocaron inconsistencias en el conjunto de la misma. Esto motivó la discusión posterior y aprobación de reformas a la Ley de Actualización Tributaria en el año 2013¹⁰.

Las inconsistencias en el texto aprobado de la reforma y la falta de discusión fueron aprovechadas por grupos de presión para promover en los medios de comunicación el rechazo a la reforma. Uno de los argumentos principales sobre la misma fue su defectuoso diseño técnico y que “castigaba exclusivamente a la clase media”. Aunque el segundo argumento fue presentado sin evidencias que lo respaldaran, en el caso del primero, las dificultades que se observaron con la aplicación de la Ley, principalmente en el caso de las Aduanas, sirvieron como fundamento para atacar la calidad técnica de la reforma. Lo anterior fue aprovechado por algunos grupos de interés para establecer mesas de renegociación de la reforma con el Organismo Ejecutivo, con las cuales lograrían revertir medidas que les generaban mayor imposición y en algunos, algunos sectores como el inmobiliario obtuvieron beneficios fiscales.

Como se mencionó un punto original de tensión en la reforma fue la inoperancia de las aduanas en el marco de la reforma, lo cual condujo al cierre de las mismas. El punto anterior lleva a una de las variables claves durante la aprobación y vigencia de la reforma: la administración tributaria. Por la celeridad con la que fue aprobada la reforma, no se involucró a funcionarios de la SAT en este proceso. Luego, ha contado con tres autoridades máximas en el lapso de quince meses, en medio de una reforma fiscal, en la cual no estuvo involucrada desde el inicio. En febrero 2012, el Superintendente de Administración Tributaria presentó su renuncia ante el Presidente de la República, lo cual sucede en medio de la aprobación de la reforma, en la cual la SAT no había sido involucrada y no se contaba con el grado de preparación adecuado para implementar la ley de aduanas que entró en vigencia en marzo 2012, semanas después de la aprobación. Esto tuvo consecuencias negativas, que incluyeron el cierre de las aduanas. Posteriormente, es nombrada una nueva autoridad de la SAT, la cual, realiza cambios importantes en el personal de esta institución, lo cual dificulta la aplicación de los cambios derivados de la nueva legislación¹¹. Además, nunca existió un espíritu de colaboración entre las autoridades del Ministerio de Finanzas y la SAT, ni tampoco un acuerdo entre ambas sobre cuál era el potencial recaudatorio de la reforma. Todo ello derivó en la remoción del jefe de la SAT y del nombramiento de un nuevo Superintendente en mayo 2013.

En el ramo de la administración tributaria se argumenta que uno de los problemas que está afectando la recaudación tributaria es la corrupción existente en las aduanas del país, donde se observan los principales problemas en la recaudación. Este fenómeno que está enraizado en las estructuras criminales del país y que se remonta al conflicto armado interno, durante el cual grupos de contrabando operaron en colaboración con el ejército de Guatemala (Porras, 2009). De acuerdo con los acontecimientos recientes, existe una percepción sobre que el fenómeno parece haberse exacerbado. De hecho, a finales del año 2013, el Presidente de la República ordenó una intervención operativa de las aduanas, con participación del ejército de Guatemala.

⁹ Véase Fuentes y Cabrera (2006).

¹⁰ Véase el contenido de las reformas en el capítulo I sección B.2.c.

¹¹ La remoción de personal de la SAT se argumentó que estaba fundamentada en hallazgos sobre participación en estructuras criminales vinculadas al contrabando y defraudación aduanera.

Finalmente, otro factor político que puede haber influenciado los resultados de la reforma son las inconsistencias en las acciones del Organismo Ejecutivo. Para principiar, las medidas contenidas en la Ley de Regularización Tributaria, que reducen el pago del impuesto de circulación de vehículos, cuando se argumentaba escasez de recursos para financiar el presupuesto, además de que la aprobación de la amnistía fiscal, que no solo redujo las multas, sino condona parte de los impuestos omitidos. Luego, la promoción de una serie de medidas que si bien corrigen los defectos de la Ley de Actualización Tributaria, introducen nuevas exoneraciones fiscales, es inconsistente en medio de un escenario de restricción de recursos.

Es muy probable que los hechos mencionados anteriormente hayan tenido influencia negativa en la recaudación tributaria, ya que algunos de ellos afectaron el cobro de los impuestos, redujeron las bases fiscales e influyeron en el comportamiento de los contribuyentes. Sin embargo, aunque es sumamente complejo cuantificar la contribución de cada uno de ellos al menor logro de la recaudación fiscal, está claro que el comportamiento de los ingresos recaudados en aduanas han sido atípicos, considerando la recuperación en la actividad económica.

B. Reacciones y cambios en la legislación posteriores a la reforma

La reacción posterior a la reforma no se hizo esperar y distintos grupos de presión influyeron en que se realizaran cambios a la reforma. Un grupo de ellos viene por la interposición recursos de inconstitucionalidad, que han eliminado partes del texto aprobado. Además, derivado de mesas de renegociación de la reforma entre el Organismo Ejecutivo y el sector privado, se introducen cambios para eliminar inconsistencias pero que también contemplaron beneficios fiscales. Finalmente, posiblemente motivado por algunas consideraciones de índole política, el Gobierno decide revertir la aprobación del incremento del impuesto a la circulación de vehículos.

1. Recursos de inconstitucionalidad

A lo largo del año 2012 y 2013 se han presentado ante la Corte de Constitucionalidad una cantidad considerable de impugnaciones sobre las reformas fiscales aprobadas. Estos recursos han sido presentados principalmente por Cámaras empresariales (Cámara de Industria, Cámara de Comercio, Cámara del Agro, entre otras) y partidos de oposición.

La Ley Antievasión 2 se ha visto afectada por la suspensión de las normas que se enumeran en el cuadro 4. Es importante tomar en cuenta que, hasta el momento, la eliminación de las mismas no ha afectado directamente la definición de la base o tasa de algún impuesto. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias tiene como resultado reducir la potestad de fiscalización de la SAT.

En el caso de la Ley de Actualización Tributaria, también se han impuesto una cantidad numerosa de recursos de inconstitucionalidad. La mayor parte de estos recursos han sido declarados inconstitucionales o suspendidos temporalmente, donde las que más habrían afectado en términos recaudatorios en el corto plazo son la disposición relacionada con las ganancias de capital y la que eliminaba la exoneración de intereses del exterior. Otra medida impugnada podría tener efectos en la aplicación de los precios de transferencia, al eliminar la recalificación de operaciones, aunque su efecto no sería de corto plazo y tampoco alteraría en esencia la normativa relacionada con los precios de transferencia. A continuación se enumeran los artículos que han sido declarados inconstitucionales por la Corte de Constitucionalidad.

CUADRO 4
RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LEY ANTIEVASIÓN 2

Artículo impugnado	Cambio derivado de la acción de inconstitucionalidad
2	Establecía que las deducciones de aportes a planes de previsión social debían de corresponder a planes autorizados por una autoridad competente.
7	Se elimina la disposición sobre que la facturación debía corresponder a precios de venta promedios tomando en cuenta el precio de venta promedio del mismo producto en otras operaciones de otros contribuyentes dentro del mismo plazo.
31	Elimina la figura de "simulación fiscal" que aplicaba a los contribuyentes que realizaran actividades ficticias, dado que dictaminar esto le correspondería a un juez.
38	Elimina la potestad de la SAT para establecer cuáles son los requisitos para obtener la "solvencia fiscal". Al no establecerse en la ley cuáles son los procedimientos y formularios necesarios para la solicitud de la misma es demasiado amplia, y puede prestarse a abusos de la SAT y perjudicar al contribuyente.
50	Se suspendió provisionalmente la medida del cierre temporal de negocios.

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas, Corte de Constitucionalidad y SAT.

CUADRO 5
RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Artículo impugnado	Cambio derivado de la acción de inconstitucionalidad
4	Se suprime la inclusión de los ingresos provenientes de pensiones, jubilaciones y montepíos.
61	Suspensión de la potestad de la SAT de recalificar operaciones, como puede suceder en la caso de aplicar precios de transferencia.
84	Eliminación de la disposición que consideraba a las revaluaciones de inmuebles como constitutivas de ganancias de capital. Por ello, estas revaluaciones se habrían gravado al 10%.
109	Se remueve la prohibición de importar vehículos que tengan más de diez años de antigüedad.
180	Se restablece la exoneración de intereses remitidos al exterior.

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas, Corte de Constitucionalidad y SAT.

2. Modificaciones legales promovidas por el organismo ejecutivo

a) Reducción de las tasas del impuesto de circulación de vehículos y amnistía fiscal

El Presidente Pérez Molina propone, en el mes de julio 2013, una reducción en el 50% del monto del impuesto de circulación de vehículos, la cual es aprobada de urgencia nacional por el Congreso de la República, como la Ley de Regularización Tributaria Decreto 1-2013. La aprobación de esta medida plantea una rebaja para las contribuyentes que ya habían cancelado el impuesto a lo largo del año.

A la par de esta medida se otorga una condonación parcial al pago de impuestos atrasados del año 2011, sin incluir al IVA, la rebaja aprobada contempla un 10% menos de impuestos durante los primeros dos meses de vigencia y luego cinco por ciento al tercer mes. A su vez, se aprobó un acuerdo gubernativo para exonerar las multas y moras correspondientes.

b) Modificaciones a la Ley de Aduanas

La aplicación de la Ley de Aduanas que fue aprobada mediante la Ley de Actualización Fiscal nunca estuvo vigente. Esto se debió a que originalmente se evidenciaron serios problemas en la aplicación de esta normativa, debido a la falta de preparación de la SAT para aplicar estos cambios. A la vez, la ley contemplaba fuertes sanciones por faltas o infracciones en procedimientos aduaneros, lo cual ocasionó fuerte oposición por parte de cámaras empresariales.

Todo lo anterior condujo a un proceso de negociación entre el sector privado, legisladores y el organismo ejecutivo, que dio como resultado la aprobación del Decreto 14-2013 denominado *Ley Nacional de Aduanas*. En el siguiente cuadro se resumen las medidas aprobadas, las cuales estuvieron orientadas a reducir las sanciones administrativas (multas), se elimina el seguro de tránsito de mercancías y los tribunales especializados en materia tributaria.

CUADRO 6
PRINCIPALES CAMBIOS REALIZADOS A LEY ADUANERA NACIONAL

Contenido de los cambios
La ley establece exclusión de sanciones para ciertas actividades (empresas de zonas francas, maquilas y empresas de Courier) y reduce el monto de las multas correspondientes. Las infracciones aduaneras se reducen a USD 300, o su equivalente en quetzales. Cuando un mismo procedimiento administrativo y disciplinario genere más de una multa, se aplicará una sola. En la Ley anterior, se establecían multas de hasta USD 1.000.
Se elimina la figura del seguro de mercancías en tránsito o traslado, por medio del cual el transportista aduanero, el importador, el consignatario o quien comprobare derecho sobre las mercancías, garantizará los derechos arancelarios y demás impuestos a que estuvieren afectas las mercancías. Esta norma está contemplada en el Código Aduanero Centroamericano (Cauca) y su reglamento (Recauca), y es aplicada sin dificultades en otros países centroamericanos.
Se elimina la creación de tribunales especializados en materia tributaria.
Se establece como delito el uso o consumo de combustibles exentos para actividades o fines distintos para los que motivaron su otorgamiento

Fuente: Elaboración propia.

c) Readecuación de la Ley de Actualización Tributaria

Debido a los problemas que se identificaron al aplicar las normas tributarias e inconsistencias que se habían detectado con la implementación de la Ley de Actualización Tributaria, el Organismo Ejecutivo propone una serie de medidas encaminadas a corregirlos. Estos cambios que son resultado de una mesa de renegociación entre el sector privado y el Organismo Ejecutivo no solo resultan en medidas para solventar las dificultades mencionadas, sino también son aprovechadas por algunos grupos para generar nuevos beneficios tributarios para los desarrolladores inmobiliarios y restablecer deducciones que habían sido eliminadas hace años, que estaban vinculadas a los gastos empresariales en actividades recreativas. Es decir, esta ley mejora la redacción de algunos artículos¹², pero erosiona la recaudación al incluir nuevos beneficios fiscales, elimina el principio de renta nacional reforzada, establece como gastos deducibles hasta el 100%, montos derivados del funcionamiento y mantenimiento de escuelas, clínicas, etc., en beneficio gratuito de los trabajadores (también su depreciación).

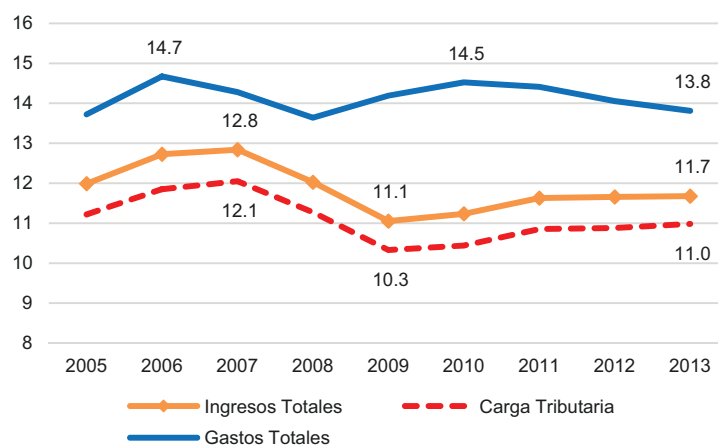
Anteriormente, solo podía deducirse el 50%. Establece un tratamiento especial para los proyectos inmobiliarios, dado que establece que solo el 30% del ingreso total del proyecto podrá ser trasladado como acciones a los compradores. Esta venta, además, estará exenta del IVA y del ISR, ya que por ella solo se cancelarán timbres fiscales. Adicionalmente, se aplaza por un año la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia.

¹² Los cambios que mejorar la redacción destacan que: establece que la renta presunta de los profesionales admite prueba en contrario; agrega a la renta bruta las ganancias cambiarias originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad y adiciona como gasto deducible a las pérdidas cambiarias, solo en el caso de operaciones efectuadas con instituciones financieras supervisadas por la Superintendencia de Bancos y no solamente aquellas derivadas de simples partidas contables; en el caso de los créditos o cuentas por cobrar con garantía hipotecaria o prendaria, se consideran solamente los valores residuales pendientes de cobro; no es posible deducir las depreciaciones que excedan el valor de la matrícula fiscal; corrige los porcentajes a retener del ISR, además que establece no existe obligación de retener que para valores menores a Q 2.500; no constituyen rentas de capital las que se obtengan del giro habitual del negocio (créditos de cualquier naturaleza, regalías, derechos de llave y similares); la base imponible para ganancias y pérdidas de capital en la enajenación de acciones o participaciones sociales el costo es el valor de adquisición documentado.

II. Efectos observados de la reforma fiscal

El marco descrito de recuperación moderada e importaciones deprimidas ha influido negativamente en los ingresos fiscales. De un máximo de 12,8% del PIB en el año 2007, los ingresos fiscales se han mantenido en alrededor del 11,7% con relación al producto durante el período 2011-2013, y la carga tributaria se ha situado entre 10,9 y 11% del PIB durante esos años. Como consecuencia de la menor disponibilidad de recursos, principalmente los tributarios, el Gobierno se ha visto obligado a contener el gasto público, lo cual se puede apreciar en el gráfico 3.

GRÁFICO 3
GASTO PÚBLICO, INGRESOS Y CARGA TRIBUTARIA, 2005-2012
 (En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

La contención del gasto público, sin embargo, se ha observado por el lado del gasto de capital. En contraste, el gasto corriente aumentó, sin compensar la caída en la inversión pública. Al comparar los promedios de los componentes del gasto público respecto a los valores que mostraban durante los años 2004-2008, es evidente que por parte del gasto corriente, los rubros de salarios y de bienes y servicios fueron los rubros con mayor crecimiento. Asimismo, el monto de intereses también aumentó, aunque en menor proporción que los mencionados anteriormente. Por el contrario, las transferencias corrientes se reducen, al igual que todos los componentes del gasto de capital (inversión y transferencias de capital).

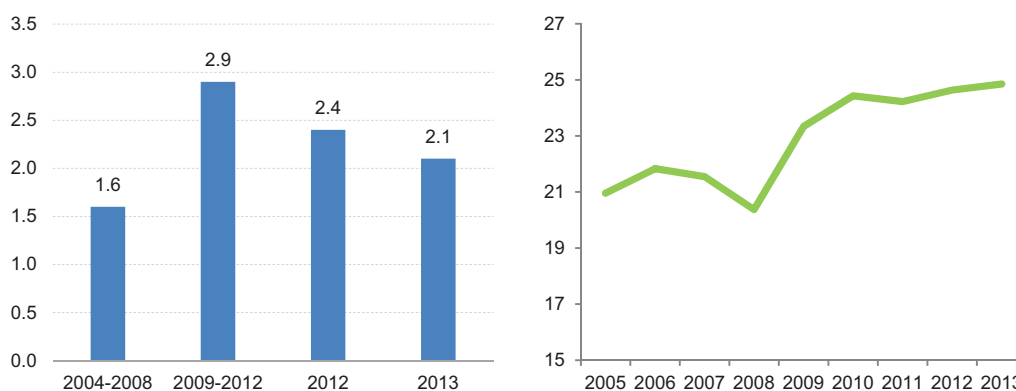
CUADRO 7
EVOLUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO DEL GOBIERNO CENTRAL, 2004-2008 Y 2009-2012
(En porcentajes del PIB)

	2004-2008	2009-2012	2013	Cambio 2009-2012 vs. 2004-2008	Cambio 2013 vs. 2004-2008
Gasto corriente	9,3	10,4	10,8	1,2	1,5
Salarios	4,1	4,6	4,9	0,5	0,8
Bienes y servicios	1,3	2,0	2,1	0,7	0,8
Intereses	1,4	1,5	1,6	0,1	0,2
Transferencias	2,5	2,3	2,3	-0,1	-0,2
Gasto de capital	4,7	3,9	3,0	-0,8	-1,7
Inversión	1,6	1,6	0,9	0,1	-0,7
Transferencias de capital	3,1	2,2	2,1	-0,9	-1,0
Total	13,9	14,3	13,8	0,4	-0,1

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas.

La contención del gasto público en un marco de menores ingresos fiscales, evitó que el déficit fiscal aumentara e incluso que se redujera en los últimos dos años. A pesar de que durante los años 2008-2011, las cuentas fiscales empeoraron debido a la crisis económica, el nivel de endeudamiento se ha estabilizado desde el año 2010, además que aún es uno de los más bajos de la región centroamericana y aún no rebasa el 25% del PIB.

GRÁFICO 4
DÉFICIT FISCAL Y DEUDA PÚBLICA DEL SNPF, 2004-2008, 2009-2012 Y 2013
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas.

El desempeño de las finanzas públicas ha estado condicionado por la recaudación tributaria. En las siguientes secciones se explica cuáles han sido las tendencias y luego se contrasta cómo ha sido la evolución de los impuestos acorde a lo esperado y a lo observado a finales del año 2013.

A. Tendencias de la recaudación tributaria

La recaudación tributaria mostró una mejora en el año 2013. Los ingresos tributarios crecieron durante ese año en 8,2%, mientras que para el año 2012 habían aumentado en 6,3%. Esta recuperación, sin embargo, estuvo por debajo del monto necesario para financiar el presupuesto del ejercicio fiscal del año 2013, basándose en los escenarios de rendimiento de la reforma el Organismo Ejecutivo había estimado que la recaudación tributaria debía crecer a una tasa anual del 17%. A su vez, el crecimiento observado de la recaudación fue insuficiente para cumplir con la meta de recaudación por parte de la SAT, equivalente a Q 47 millardos, cantidad que se redujo en tres ocasiones respecto al dato estimado para el presupuesto 2013 (Q 50,3 millardos).

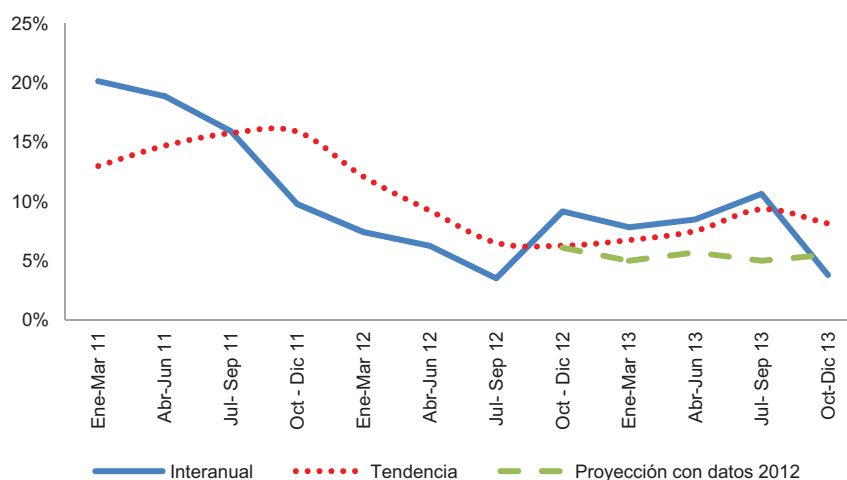
CUADRO 8
CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, 2011-2013

	Observado		Crecimiento interanual	
	Millones de quetzales	Nominal	Real	Millones de quetzales
2011	40 292	15,9%	9,1%	5 520
2012	42 820	6,3%	2,7%	2 528
2013	46 336	8,2%	3,6%	3 516

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas y Banco de Guatemala.

De no haberse realizado la reforma la situación podría haber sido peor. Aunque no se observa hasta finales del año 2013 una mejora extraordinaria en los niveles de recaudación, al menos se detuvo la tendencia en su caída. Durante el año 2013, el ritmo de la tendencia de la recaudación ha estado entre 6 y 9%. Como se puede observarse en el gráfico 5, de haberse mantenido el ritmo de crecimiento observado hasta el año 2012, la recaudación habría estado por debajo de lo observado durante el año 2013, ya que se hubiese mantenido la baja en los impuestos externos sin la mejora del impuesto sobre la renta.

GRÁFICO 5
CRECIMIENTO INTERANUAL DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, 2011-2013



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas y Banco de Guatemala.

Nota: La tendencia es igual al crecimiento del promedio móvil anual, la proyección con datos a 2012 está basada en un modelo de suavizamiento exponencial con efectos estacionales (Holt-Winters).

De esta forma, las tasas de crecimiento observadas han estado muy por debajo del 17% esperado para el presupuesto 2013, aunque se ha visto una mejora que evitó una caída mayor en la recaudación gracias a la vigencia de la reforma fiscal aprobada en 2012. A continuación se analiza cuál ha sido el comportamiento según cada uno de los impuestos, discriminando aquellos cobrados en aduanas y su relación con variables económicas como las importaciones, precios y actividad económica.

1. Desempeño por tipo de impuesto

La recaudación durante el año 2013 mostró aspectos positivos y negativos. Dentro de las tendencias positivas está el desempeño del ISR y en menor grado del IVA y del ISO. Al descomponer el crecimiento de la recaudación tributaria según su aporte proporcional, puede verse que la mayoría está explicado por el crecimiento del ISR (5,1 puntos de 8,2 corresponden a este impuesto). Luego, le sigue el IVA doméstico (2,2) y la suma del ISO/IEMA/IETAAP (1,0 de los 8,2 observados). Es decir, estos tres impuestos estuvieron detrás del incremento de la recaudación. También se observó un aporte positivo pero poco significativo del impuesto de circulación de vehículos, tabaco, derivados del petróleo, regalías y bebidas.

Las tendencias negativas están del lado del magro desempeño del IVA importaciones, así como de la baja de los timbres fiscales y los aranceles, que redujeron en 1,0% la recaudación observada. El primer cambio ha perjudicado la captación de impuestos, mientras que la baja en los otros dos impuestos se debe a reasignaciones hacia otros tributos, derivado de la reforma. Por ejemplo, los aranceles se reducen en gran parte porque la aprobación del Iprima implicó una eliminación del cobro de aranceles a los vehículos que se trasladaron a este impuesto y en el caso de los timbres, el cobro se trasladó al ISR de dividendos. Por lo tanto, si se agrupan los aranceles junto con el Iprima, el aporte no es negativo, sino de un crecimiento nulo, como puede apreciarse en el cuadro 9.

CUADRO 9
DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN, SEGÚN IMPUESTO

	2011	2012	2013
Total	15,9	6,3	8,2
ISR	6,7	1,3	5,1
IVA	7,2	3,6	2,2
Doméstico	2,7	1,9	2,2
Importaciones	4,5	1,7	0,1
ISO + IETAAP y otros	0,2	0,5	1,0
Aranceles	0,5	-0,6	-0,8
Aranceles + Iprima	0,5	0,3	0,0
Combustibles	-0,2	-0,1	0,5
Otros	1,6	0,6	-0,6
Patrimonio	0,0	-0,0	0,0

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas y Banco de Guatemala.

De la recaudación observada al año 2013, era esperado que el ISR fuese el impuesto con mayor aumento, dado que en éste se concentraron la mayor parte de reformas. Por otro lado, la situación del Iprima no es del todo favorable, porque no se evidenció un aporte de recaudación adicional por esta vía. El factor que alteró negativamente el panorama fue el desempeño del IVA importaciones, algo que no había sido considerado en las estimaciones de ingresos.

Como resultado de las mejoras del ISR y de la baja en los impuestos cobrados en aduanas como aranceles e IVA importaciones, los impuestos directos aumentaron su participación. Tan solo el ISR y el ISO explican más del 75% del aumento de la recaudación, cuando su participación es menor a un tercio del

total. Este cambio en la proporción de impuestos directos no refleja un cambio significativo en la estructura tributaria, además que también es una señal de la debilidad que han mostrado los impuestos indirectos.

CUADRO 10
DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Total	15,9	6,3	8,2	100%	100%	100%
Directos	6,8	1,8	6,1	31%	30%	32%
Indirectos	9,0	4,4	2,1	69%	69%	67%

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas y Banco de Guatemala.

2. Recaudación proveniente de aduanas y de impuestos internos

Las situaciones de rumbos dispares mencionadas en la sección anterior se marcan con mucha claridad al comparar a los impuestos internos y aquellos cobrados en las aduanas. El síntoma más claro del decaimiento en la evolución de los ingresos tributarios está asociado a la menor recaudación de los impuestos cobrados en aduanas (IVA importaciones, aranceles, Iprima e impuestos a los combustibles). Mientras que durante el año 2011, el aporte de las aduanas al crecimiento de la recaudación fue en 4,8 puntos porcentuales, para el año 2012, se redujo a tan solo 1,9 puntos porcentuales, pero para el año 2013 no llega ni siquiera a un punto de los 8,2% que creció la recaudación.

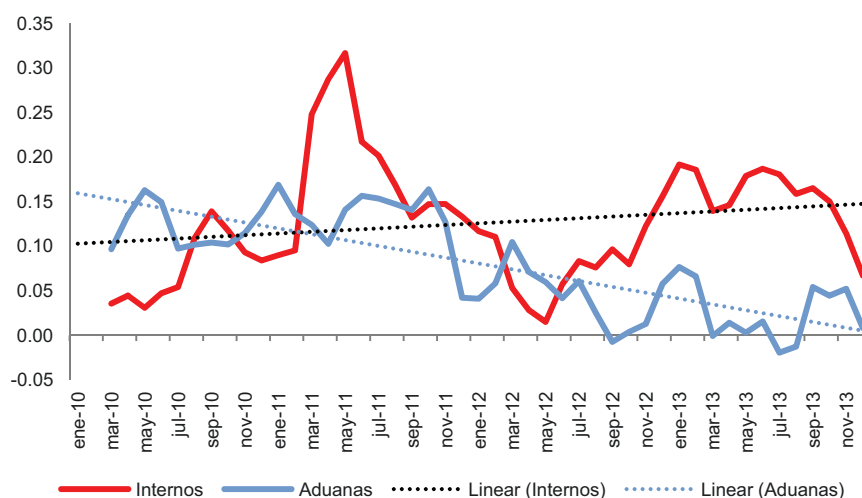
CUADRO 11
DESCOMPOSICIÓN DEL CRECIMIENTO DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS

	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Total	15,9	6,3	8,2	100%	100%	100%
Interno	11,1	4,3	7,6	59%	60%	62%
Aduanas	4,8	1,9	0,6	41%	40%	38%

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Al analizar las tendencias de la recaudación interna y la procedente de las aduanas es notorio un patrón divergente entre ambas. Mientras que la recaudación aduanera mantiene una tendencia hacia la baja desde noviembre 2011, mientras que la captación de impuestos internos inició una tendencia alcista a partir de mayo 2012, la cual mejora durante el año 2013. Por lo anterior, es necesario analizar las dos fuerzas detrás de la evolución de los impuestos durante el año 2013: una positiva, detrás del ISR principalmente, y una negativa, resultado de la evolución de la recaudación en aduanas.

GRÁFICO 6
TENDENCIA DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANEROS, 2011-2013



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Nota: La serie corresponde a un promedio móvil del crecimiento interanual de tres meses.

B. Comportamiento de los impuestos luego de la reforma

1. Impuesto sobre la renta

a) Rendimientos esperados de la reforma

El rendimiento esperado de la reforma sobre la recaudación del impuesto sobre la renta para el año 2013 correspondería a 0,75% del PIB, de acuerdo con Icefi (2012b) sobre la base de proyecciones oficiales (véase el cuadro 12). Este crecimiento se deriva de cuatro componentes: adelantos a cuenta de la liquidación anual del período fiscal 2013, aumento de la tasa del régimen de ingresos brutos del 5 al 6% para las rentas por encima de Q 30 mil, eliminación del crédito fiscal del IVA y gravar los dividendos.

Como se puede observar en el cuadro 12, el aumento estimado más importante en la recaudación proviene de los adelantos a cuenta de la liquidación anual del período fiscal 2013. Este monto, sin embargo, no puede considerarse un aumento permanente, sino solamente un anticipo de lo que iba a percibirse en el cierre anual, cuyo pago se habría sido realizado en el año 2014 en un escenario sin reforma.

El aumento de la tasa del régimen de ingresos brutos del 5 al 6% para las rentas mayores a Q 30 mil es el componente de la reforma del ISR que genera un aumento permanente en la recaudación. Además, a partir del año 2014, se cobrará una tasa del 7% para las rentas por encima de Q 30.000, por lo cual se pueden captar más recursos por esta vía. Sin embargo, esto puede verse afectado por *migración* entre distintos regímenes tributarios, dado que al existir dos esquemas opcionales de pago del impuesto, es posible realizar arbitraje para reducir el pago del ISR, seleccionando el régimen que sea más conveniente¹³.

También se esperaba un efecto positivo de los pagos de los trabajadores en relación de dependencia por la eliminación del crédito fiscal por concepto de IVA y por el crecimiento de la cantidad de contribuyentes de este régimen, esto último es debido al establecimiento del requisito de aceptar salarios como gasto deducible solo si se les ha retenido ISR y han pagado contribuciones a la seguridad social. Los efectos de mayor recaudación por la eliminación del crédito fiscal pueden ser menores a lo esperado debido a que también se redujeron fuertemente las tasas que gravaban los salarios, la máxima era del 31% y ahora es del 7%, mientras que la mínima era del 15% y ahora es tan solo del 5%.

¹³ Una de las propuestas del GPDF era limitar el cambio de régimen hasta durante tres años, para evitar este tipo de arbitraje. Sin embargo, no fue incluido en la iniciativa de Ley presentada en el año 2012.

Se espera mayor recaudación resultado del gravamen de dividendos. Sin embargo, esto puede verse afectado porque durante el año 2012 se realizaron pagos importantes de dividendos, lo cual se vio reflejado en mayor recaudación del impuesto sobre timbres fiscales, que anteriormente gravaba la distribución de utilidades.

CUADRO 12
EFFECTOS ESTIMADOS DE RECAUDACIÓN DEL ISR PARA 2013

Concepto	Estimación % PIB	Monto (millones Q)
Aumento del 5 al 6% del régimen simplificado de entidades lucrativas (rentas mayores de Q 30 mil)	0,20	850
ISR sobre utilidades: recaudación de pagos trimestrales (adelantos a cuenta de la liquidación anual)	0,25	1 050
ISR relación de dependencia (vía crédito del IVA y mayor inscripción de asalariados)	0,15	640
Resto: principalmente pago de dividendos	0,15	640
Total	0,75	3 150

Fuente: Tomado ICEFI (2012b) basado en estimaciones oficiales.

b) Resultados obtenidos

El impuesto sobre la renta ha mostrado una mejora en el año 2013 respecto a lo observado en el año 2012, lo cual se debe en gran parte al incremento en la recaudación del ISR de personas jurídicas y del Impuesto de Solidaridad (ISO). Es importante notar que en ambos rubros existe una proporción importante de pagos adelantados del ISR futuro, tanto el ISO, como en los pagos trimestrales. El resto de componente del ISR no manifestó cambios significativos, la baja en el ISR en relación de dependencia se compensó con una subida en el ISR de no domiciliados.

El incremento en la recaudación del ISR ascendió a Q 2.571 millones, lo que incluye efectos de la reforma y del crecimiento de la economía guatemalteca en 2013, Estos resultados están por debajo en alrededor de 600 millones de quetzales respecto a lo esperado por efectos de la reforma, y al compararlo con proporción al PIB existe una brecha de 0,11 puntos del producto. El efecto de incremento en la recaudación en el largo plazo puede ser menor, porque en la reforma se han incluido pagos adelantados que habrían sido realizados en el año 2014 de no estar vigente la reforma. Adicionalmente, las tasas del ISR de actividades lucrativas se reducirán en el año 2014 al 28% y en el año 2015 al 25%, esto tendrá un efecto negativo en la recaudación de este impuesto. Por lo tanto, no es previsible un aumento similar al observado en el año 2013 en los próximos años.

CUADRO 13
AUMENTOS EN LA RECAUDACIÓN DEL ISR, 2011-2013

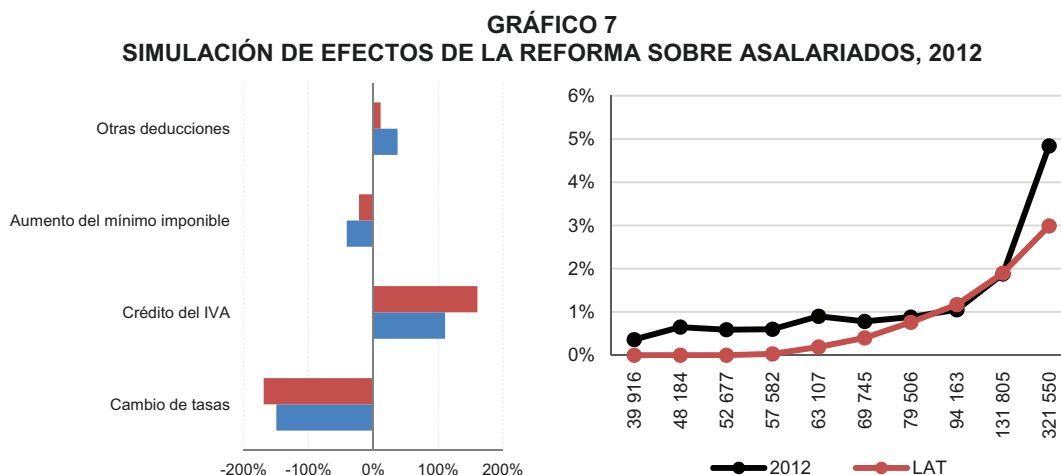
Componente del ISR	2011	2012	2013	2011	2012	2013
	(millones Q)			(porcentajes del PIB)		
ISR personas jurídicas	1 893	358	2 632	0,51	0,09	0,62
Utilidades	1 126	4	690	0,30	0,00	0,16
Simplificado	767	354	1 942	0,21	0,09	0,46
ISR personas individuales	98	-118	6	0,03	-0,03	0,00
Utilidades	4	17	16	0,00	0,00	0,00
Simplificado	94	-135	-10	0,03	-0,03	0,00
ISR relación de dependencia	146	134	-276	0,04	0,03	-0,07
Impuesto sobre productos financieros	17	60	-411	0,00	0,02	-0,10
ISR no domiciliados	185	108	216	0,05	0,03	0,05
Personas jurídicas	186	108	178	0,05	0,03	0,04
Personas individuales	0	0	37	0,00	0,00	0,01
Otros (multas e intereses)	-20	-10	14	-0,01	0,00	0,00
ISO (incluye IETAAP e IEMA)	57	216	391	0,02	0,05	0,09
Total	2 377	747	2 571	0,64	0,19	0,61

Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas, SAT y Banguat.

En el caso del ISR de personas jurídicas, el cambio más significativo fue el aumento del 5 al 6% de la tasa aplicable a las rentas superiores a Q 30 mil mensuales. De hecho, el aumento observado durante el año 2013 fue superior al efecto esperado, como proporción del PIB. Por otro lado, el pago del ISR del régimen de utilidades tuvo un desempeño menor al esperado. De acuerdo con estimaciones realizadas con declaraciones juradas de personas jurídicas, un factor que habría incidido negativamente es la eliminación de la regla del 97-3, ya que podría haber reducido la recaudación en un estimado de Q 90 millones (alrededor de 4% de la recaudación del ISR del régimen de utilidades). A su vez, puede prestarse a abusos en la determinación de la renta imponible¹⁴.

Las modificaciones al régimen de personas en relación de dependencia o asalariados fueron el rubro con mayor reducción. Se realizaron simulaciones sobre los efectos de la reforma en las declaraciones del ISR del año 2012, para comprender qué efectos habrían tenido una mayor incidencia en la reducción de la recaudación. Para ello, se aisló el efecto de las siguientes medidas: i) reducción de tasas y tramos de renta imponible; ii) eliminación del crédito del IVA y sustitución por una deducción; iii) aumento del mínimo imponible; y iv) reducción de las deducciones al ingreso imponible.

De acuerdo con dos escenarios de simulación realizados con las declaraciones del período fiscal 2012, está claro que hay dos factores positivos y dos factores negativos que incidieron en una menor recaudación teórica del ISR para asalariados. En primer lugar, la eliminación del crédito del IVA es positivo y de una magnitud importante, mientras que la eliminación de deducciones de la renta imponible del ISR para asalariados, habrían aumentado la recaudación, pero en una menor proporción. Luego, los factores negativos son dos: uno de menor importancia que es el aumento del mínimo imponible de 36 a 48 mil quetzales. Mientras que el efecto en la reducción de la tasa fue el de mayor importancia. Estos resultados no significan que la recaudación del ISR sobre asalariados deba reducirse, ya que debido a que aumenta la cantidad de contribuyentes y también por incrementos salariales, es posible que la recaudación aumente. Sin embargo, como resultado de la reforma, el efecto neto sobre las declaraciones presentadas en el año 2012 habría sido negativo.



Fuente: Elaboración propia basada en tabulaciones especiales de declaraciones del ISR 2012.

¹⁴ La Superintendencia de Administración Tributaria SAT, proporcionó datos de declaraciones juradas del impuesto sobre la renta del régimen optativo, hoy equivalente al régimen de utilidades. Las estimaciones presentadas fueron realizadas con una muestra de las declaraciones. Se excluyeron aquellas que presentaban inconsistencias en la información o datos faltantes. Los datos utilizados corresponden a un 80% de total de las declaraciones. Véase los resultados en el anexo 1.

La mayor proporción de perdedores, es decir aquellos que pagarán más ISR, se ubican en los ingresos comprendidos en un rango entre Q 69.745 a Q 94.163 al año (entre ocho y once mil dólares al año). Para el grupo que reporta ingresos entre 94.163 y 131.805, el pago habría sido el mismo, mientras que representó un alivio impositivo importante para aquellos contribuyentes con ingresos superiores a Q 320.000 anuales (aproximadamente USD 80.000). Estos resultados respaldarían que en cierta forma, los resultados de la reforma habrían impactado a la clase media¹⁵.

2. IVA

Las reformas realizadas en el año 2012 no se enfocaron directamente en este impuesto, aunque se tenía estimado un leve incremento en la recaudación proveniente del IVA, como resultado de las reformas realizadas el régimen del pequeño contribuyente donde se eliminaba el crédito fiscal¹⁶, lo cual amplía la base del impuesto, así como la implementación de la Ley Aduanera Nacional. Asimismo, la Ley Aduanera dotaría de mejores mecanismos para el control y fiscalización del comercio exterior, por lo cual también se habría esperado un alza leve derivado de esta medida. En el cuadro 14 pueden apreciarse los efectos estimados por el Gobierno de Guatemala.

CUADRO 14
EFFECTOS ESTIMADOS DE RECAUDACIÓN DEL IVA PARA 2013

Concepto	Estimación % PIB	Monto (millones Q)
Eliminación del crédito fiscal pequeño contribuyente	0,08	340
Ley Aduanera Nacional	0,05	210
Total	0,13	550

Fuente: Tomado de ICEFI (2012b) basado en estimaciones oficiales.

Los resultados de la recaudación del impuesto al valor agregado durante el año 2013 han sido poco favorables con un desempeño inferior a años anteriores por parte del IVA doméstico e importaciones en 2013. Se ha evitado una mayor caída en la recaudación de este impuesto debido a la contracción el monto de devoluciones de crédito fiscal (véase el gráfico 8), que en durante los últimos dos años se redujeron en alrededor de Q 600 millones. Esta baja en las devoluciones está influenciada por la modificación realizada sobre el régimen de pequeño contribuyente¹⁷, que redujo las devoluciones ya que se estaban aplicando de manera incorrecta. Además, a partir del año 2012 se observa una reducción sostenida en el crédito fiscal proveniente de la autoacreditación.

La recaudación del IVA importaciones en 2013 apenas aumentó en 0,3% respecto a la recaudación del año 2012. Es decir, el impacto esperado por el lado de las importaciones no fue perceptible. Esto se explica por dos factores. El primero es que la Ley de Aduanas nunca entró en vigor, además del bajo dinamismo de las importaciones, como se explicó anteriormente¹⁸.

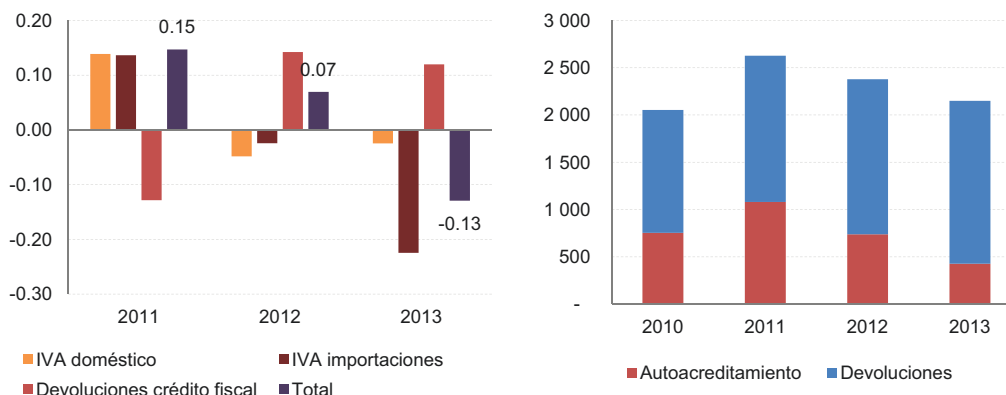
¹⁵ Esto será analizado con mayor detalle en las simulaciones que se realicen con la Encovi 2011, véase la sección III.B.

¹⁶ Como se explicó anteriormente, existía una anomalía en el manejo del crédito fiscal resultante de facturas extendidas por pequeños contribuyentes, las cuales generaban un crédito del 12% del valor de la compra, pero solamente un débito del 5%.

¹⁷ Véase la nota al pie 5 para una explicación sobre las anomalías que existían en la aplicación del crédito fiscal de las facturas del pequeño contribuyente.

¹⁸ Uno de los argumentos respecto a la baja en las importaciones ha sido un subregistro de las mismas derivado de problemas en las aduanas. Es decir, situaciones de corrupción que han reducido el pago de los impuestos cobrados en aduanas así como de las importaciones.

GRÁFICO 8
CRECIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA, 2011-2013
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Inició negativamente en la recaudación del IVA importaciones la baja en los precios de los bienes importados. Esto puede notarse en la evolución del IVA cobrado a las importaciones de combustibles (véase el cuadro 15). Esto también sucede en el resto de países centroamericanos, donde los precios promedio de las importaciones han caído en 0,7% en 2013 respecto al año 2011, solamente en El Salvador y en Panamá han subido los precios de los bienes importados, pero no más de 2%. Asimismo en América Latina y El Caribe, los precios de las importaciones subieron en 0,5% para el período mencionado, según cifras de la CEPAL¹⁹.

CUADRO 15
DESCOMPOSICIÓN DEL CAMBIO DEL IVA IMPORTACIONES POR CAPÍTULO ARANCELARIO
(En puntos porcentuales)

Sección del sistema arancelario centroamericano	2011	2012	2013
Sección I, animales vivos y productos del reino animal	-0,1	0,3	0,2
Sección II, productos del reino vegetal (plantas, hortalizas, productos de molinería)	1,2	0,1	-0,2
Sección III, grasas y aceites animales o vegetales; grasas alimenticias elaboradas	0,2	-0,1	-0,1
Sección IV, productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y tabaco	0,5	0,5	0,9
Sección V, productos minerales (minerales metalíferos y combustibles minerales)	6,3	0,9	-1,1
Sección VI, productos de las industrias químicas o de las industrias conexas	0,6	1,2	0,6
Sección VII, plástico y sus manufacturas, caucho y sus manufacturas	0,7	0,0	0,5
Sección VIII, pieles, cueros, peletería y manufacturas de estas materias	0,0	0,0	0,0
Sección IX, madera, carbón vegetal y manufacturas de madera; corcho y sus manufacturas	0,0	0,0	0,0
Sección X, pastas de madera, papel o cartón y sus aplicaciones	0,2	-0,4	0,1
Sección XI, materias textiles y sus manufacturas	0,2	0,0	0,1
Sección XII, calzado, sombreros y demás tocados, paraguas, quitasoles, bastones y sus partes	0,1	0,1	0,0
Sección XIII, manufacturas de piedra, yeso, productos cerámicos; vidrio y sus manufacturas	0,1	0,1	0,0
Sección XIV, perlas, naturales o cultivadas, piedras preciosas, bisutería; monedas	0,0	0,0	0,0
Sección XV, metales comunes y sus manufacturas (hierro, acero y sus manufacturas)	1,7	-0,6	0,5
Sección XVI, maquinas y aparatos (grabación, reproducción de sonido e imagen), material eléctrico	2,6	1,9	-0,6
Sección XVII, material de transporte (vehículos, tractores, etc., aeronaves, y sus partes)	1,1	0,6	-0,8
Sección XVIII, aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión	0,2	0,1	0,2
Sección XIX, armas, municiones, y sus partes y accesorios	0,0	0,0	0,0
Sección XX, productos diversos (muebles, mobiliario, juguetes y manufacturas diversas)	0,2	0,5	0,0
Sección XXI, objetos de arte o colección de antigüedades	0,1	0,1	0,0
Total	16,0	5,2	0,2

Fuente: Elaboración propia basada en datos de la SAT.

¹⁹ Véase el anexo 2.

Otro aspecto que habría incidido en la reducción del IVA es la composición de los bienes importados. Por un lado, se redujo la proporción de importaciones de territorio aduanero, es decir aquellas sujetas al pago de derechos arancelarios y el IVA. Mientras que durante los años 2007-2012 osciló alrededor del 81% del total de importaciones, para el año 2013, su participación se redujo al 78%, según estimaciones basadas en datos publicados por el Banguat. Además, la proporción de importaciones con tasa arancelaria igual a cero, aumentó al 82%, del 78% que se observaba en el año 2011 (SAT). Es decir, existieron cambios en la composición de las importaciones hacia actividades exentas, así como una baja en las importaciones que pagan aranceles. Es importante tomar en cuenta que los aranceles forman parte de la base de cálculo del IVA. Esto se debe a que debido al efecto de tratados comerciales que han ido reduciendo paulatinamente el arancel promedio, de 2,4 a 1,8% de 2011 a 2013, respectivamente. Además, debido al establecimiento del Iprima se redujo la base del IVA importaciones, dado que los vehículos ya no pagan aranceles por su entrada al país.

Para ilustrar cómo los efectos anteriores habrían afectado a la recaudación de IVA importaciones, se hizo un ejercicio²⁰ donde se desagregan los efectos derivados de las variaciones en los precios de las importaciones, el tipo de cambio, y la reducción de los aranceles de la base imponible del IVA. De acuerdo con los resultados obtenidos, el tipo de cambio fue el más importante en aumentar la recaudación, mientras que para el año 2013, el efecto del precio promedio de las importaciones fue el mayor. Los otros efectos que no fueron cuantificados corresponden a cambios en la composición de las importaciones hacia bienes exentos y mayor demanda en volumen de bienes del exterior.

CUADRO 16
EFFECTOS DE VARIACIÓN DEL IVA IMPORTACIONES, 2012-2013
(En millones de Quetzales corrientes)

	2012	2013
IVA importaciones del año anterior	12 910	13 587
Efecto precio	-	(136)
Tipo de cambio	619	342
Efecto reducción arancelaria	(40)	(42)
Otros efectos	98	(132)
IVA importaciones	13 587	13 619

Fuente: Elaboración propia.

Nota: El efecto precio en 2012 fue un cambio del 0% y en 2013, una caída del 1%; el tipo de cambio promedio usado para el cálculo en 2011 fue 7,7832, en 2012 7,8311 y en 2013 7,8565; el efecto reducción arancelaria se estimó aplicando la tasa arancelaria efectiva del año t a las importaciones del año t-1, a lo cual se aplicó la tasa del IVA para determinar el efecto derivado de la reducción de la base imponible; otros efectos corresponde al residuo.

El IVA doméstico mejoró en 2013 respecto al año anterior. Esto se explica porque la economía se está recuperando lentamente, y según las cifras reportadas esta mejora ha estado liderada por los sectores no transables, ya que las exportaciones han estado contraídas. Llama la atención, como puede apreciarse en el cuadro 17, que cómo las actividades de agricultura, ganadería, caza y silvicultura al igual que el suministro de electricidad, gas y agua han mostrado una reducción importante.

También se ha especulado sobre que la eliminación de la planilla del IVA puede haber tenido un efecto negativo, al reducir el incentivo a pedir factura por parte del contribuyente. Aunque es sumamente complejo determinar el efecto de esta medida, al tomar en cuenta que el monto acreditado de la planilla del IVA era equivalente a un 27% de la recaudación del IVA doméstico, en principio, los efectos de la eliminación de la medida no han sido catastróficos como se argumentaba. Ello no implica que deban tomarse medidas por parte de la administración tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para prevenir una eventual caída en la recaudación del IVA doméstico.

²⁰ Véase el anexo 3.

En síntesis, en el caso del IVA doméstico, la reforma habría tenido efectos positivos por el lado de los cambios realizados al régimen del pequeño contribuyente, no habría tenido impactos negativos severos por la eliminación de la planilla del IVA y el efecto habría sido nulo por el lado de la reforma a la Ley Aduanera. Además, el mejor desempeño de la actividad económica habría impulsado al IVA doméstico mientras que factores como baja en los precios de las importaciones, reducción de aranceles, mayor proporción de importaciones exentas y bajo dinamismo de las compras al exterior estarían detrás del magro desempeño del IVA importaciones. Sobre la baja en la recaudación de este impuesto es posible afirmar que la capacidad recaudatoria se ha deteriorado y que el comportamiento de la recaudación proveniente de aduanas es atípico. Es irregular el desempeño de las aduanas si se observa la relación entre la actividad económica y las estimaciones de la baja en la productividad del IVA, que se presentan en la sección IV.C.

CUADRO 17
VARIACIÓN DEL IVA DOMÉSTICO POR ACTIVIDAD ECONÓMICA, 2011-2013
(En millones de Quetzales corrientes)

Actividad económica	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Suministro de electricidad, gas y agua	(14)	47	(67)	-2%	8%	-11%
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	47	(118)	(38)	10%	-22%	-9%
Comercio al por mayor y menor	362	(139)	(30)	21%	-7%	-2%
Otras actividades	282	102	59	39%	10%	5%
Hoteles y restaurantes	31	12	39	17%	6%	18%
Industrias	101	90	115	9%	7%	8%
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	170	84	121	24%	10%	12%
Intermediación financiera	89	120	121	10%	12%	11%
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	364	176	283	24%	9%	14%
Total	1 432	375	603	18%	4%	6%

Fuente: Elaboración propia basada en datos de la SAT.

3. Impuestos específicos

Los efectos esperados de la reforma para los impuestos específicos durante el año 2013 son menores que los del ISR y el IVA. La mayor parte de los recursos adicionales estaba prevista que provendría del impuesto de circulación de vehículos. En segundo lugar, se esperaba que el Impuesto de Primera Matrícula (Iprima) aportara un monto adicional de recursos que los que se captaban vía aranceles a la importación de vehículos. Finalmente, la restitución del impuesto a los cigarrillos aportaría otro monto adicional de ingresos al presupuesto público. Como puede verse en el cuadro 18, el monto aportaría alrededor de 0,22% del PIB.

CUADRO 18
RECAUDACIÓN ESTIMADA DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS PARA 2013

Concepto	Estimación % PIB	Monto (millones Q)
Iprima	0,05	210
Circulación de vehículos	0,13	550
Tabacos	0,04	170
Total	0,22	930

Fuente: ICEFI (2012b) basado en estimaciones oficiales.

El Iprima, de acuerdo con las estimaciones al cierre del año, habría estado aportando alrededor de Q 694 millones durante el año 2013. Si se compara con la recaudación del año 2012, el aumento fue de Q 364

millones, lo cual reflejan un aumento de los recursos provenientes de este impuesto. Sin embargo, si se considera que el Iprima sustituyó a los aranceles, la comparación debe realizarse respecto a lo que este impuesto aportaba. Si se contrasta con lo recaudado durante los años 2010-2011 en la sección de materiales de transporte (vehículos, tractores, autonaves y sus partes) que correspondía a Q 700 millones, el Iprima estaría recaudando menos aún que los aranceles, con un valor similar al reportado durante el año 2010-2011. Es decir, el impuesto no contribuyó a generar recursos adicionales, en el mejor de los casos.

En el caso del impuesto sobre circulación de vehículos, al duplicarse la tasa se esperaba que la recaudación creciera en la misma proporción. De acuerdo con los resultados, esto podría haberse alcanzado, ya que la recaudación casi se duplica. Sin embargo, la medida fue revertida a mita del año por el Organismo Ejecutivo. Como la medida original duplicaba la tasa y algunos contribuyentes ya habían realizado el pago de este impuesto, para el año 2014 les será devuelto el monto pagado en exceso. Por lo tanto, el aumento fue en realidad solo un aumento temporal de la recaudación, ya que será realizada una acreditación por el pago realizado en exceso.

El impuesto sobre tabacos aumentó su recaudación, pero solamente a la mitad de valor esperado. No obstante, de los tres impuestos considerados fue el único que dio un aporte adicional al financiamiento del presupuesto público.

CUADRO 19
AUMENTO EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS, 2011-2013

	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Iprima	-	330	364	-	0,08	0,09
Circulación de vehículos	53	15	263	0,01	0,00	0,06
Tabacos	(87)	53	73	(0,02)	0,01	0,02
Timbres fiscales	66	240	(448)	0,02	0,06	(0,11)
Salida del país	(5)	12	8	(0,00)	0,00	0,00
Bebidas	46	31	35	0,01	0,01	0,01
Derivados del petróleo	(53)	(22)	194	(0,01)	(0,01)	0,05
Cemento	5	(2)	(2)	0,00	(0,00)	(0,00)
Total	25	655	(208)	0,01	0,17	0,03

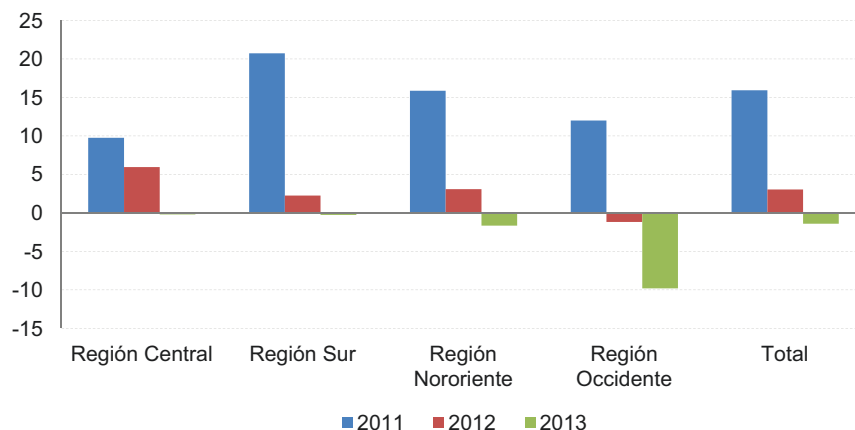
Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

4. Análisis de la variación geográfica y temporal de la recaudación

La información disponible sobre la recaudación de impuestos del comercio exterior (IVA importaciones y aranceles) indica que no existen noticias positivas sobre la situación de las aduanas al año 2013. En las aduanas de mayor recaudación (central y sur) han mantenido los mismos niveles de recaudación del año 2012. Además, las aduanas de la región occidente muestran una baja, la cual se explica principalmente por la recaudación proveniente de aranceles sobre vehículos usados en la Aduana de El Carmen y Tecún Umán. Finalmente, las aduanas de la región nororiental también cayeron, en gran parte por la baja en la recaudación de Puerto de Santo Tomás de Castilla.

El menor desempeño de las aduanas puede estar explicado por una serie de factores, además de la baja en la tendencia de las importaciones, que se explicó en la primera sección de este documento. El primero de ellos corresponde a altos niveles de rotación en el personal de aduanas a partir del año 2012, tanto a nivel de la Intendencia de Aduanas, como del personal de operaciones. En segundo lugar, el marco de legalidad bajo el cual operan las aduanas ha estado bajo cuestionamiento sobre posibles anomalías en el manejo de las mismas.

GRÁFICO 9
RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS POR ADUANA, 2010-2013
(En porcentajes)

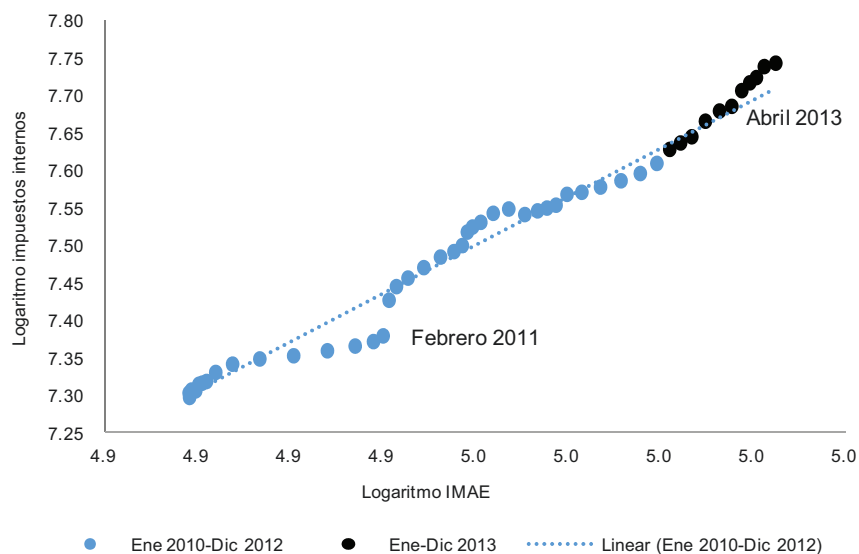


Fuente: Elaboración propia basada en datos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

C. Relaciones entre la recaudación tributaria y variables económicas

El comportamiento de la recaudación tributaria está influenciado por otras variables económicas, como la actividad económica y las importaciones. A continuación se presentan algunos hechos estilizados sobre la relación entre los ingresos tributarios y las variables mencionadas. Para ello se divide la recaudación entre impuestos internos y externos.

GRÁFICO 10
RELACIÓN ENTRE IMPUESTOS INTERNOS E IMAE, 2010-2013
(Escala logarítmica)



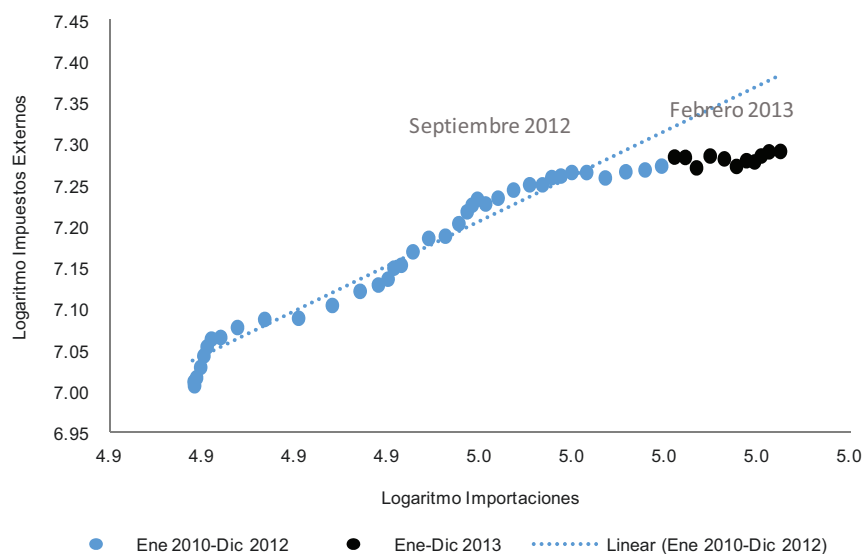
Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Los impuestos internos muestran una relación positiva con el índice mensual de la actividad económica. Esta relación mantiene una tendencia marcada desde febrero 2011 al mes de abril de 2013. En los meses previos a febrero 2011, aún no se habían recuperado los ingresos tributarios provenientes de impuestos internos. Por ello, se observa que los puntos se ubican por debajo de la línea de tendencia. Mientras tanto, a partir del mes de abril 2013, la recaudación crece por encima de la tendencia. Es decir, se aprecian efectos positivos de la reforma que hacen crecer a los impuestos internos por encima de la tendencia de los meses anteriores. Sin embargo, puede notarse que el crecimiento de la recaudación en 2013 por encima de la tendencia de los años se reduce progresivamente al acercarse al fin del año. Como se mencionó anteriormente, los impuestos han estado creciendo por encima de la tendencia observada hasta el año 2012, lo cual ha estado impulsado principalmente por el ISR y el IVA doméstico.

El comportamiento de los impuestos externos está ligado a las importaciones. Sin embargo, se espera que a mayor nivel de actividad económica, esto se traduzca en una mayor demanda de bienes domésticos e importados, con lo cual también las importaciones estarían incrementándose. Otros factores, como los precios internacionales de los bienes importados y el tipo de cambio también influyen en el comportamiento de las importaciones, que a su vez incide en la recaudación de impuestos externos. Durante el período mostrado abajo, de enero 2010 a septiembre 2012, puede encontrarse una relación muy estrecha entre la tendencia del IMAE y los impuestos externos. A partir del mes de septiembre 2012, se observa un debilitamiento en la tendencia de la recaudación, ya que la relación entre IMAE y recaudación de impuestos externos es más débil durante esos meses. Luego, a partir del mes de febrero 2013, los impuestos al comercio exterior se estancan, a pesar de que la actividad económica continúa creciendo.

De acuerdo con la comparación que se muestra en el gráfico 1, es claro que el desempeño de los impuestos al comercio exterior ha mostrado una dinámica distinta a años previos. Sin embargo, como se ha discutido en secciones previas, los únicos cambios realizados son el Iprima y la Ley de Aduanas, cuyos efectos no han sido significativos. Lo que está pesando son los factores que han perjudicado al IVA importaciones como baja en los precios de las importaciones, reducción de aranceles y otros efectos donde pueden incluirse problemas en la gestión aduanera.

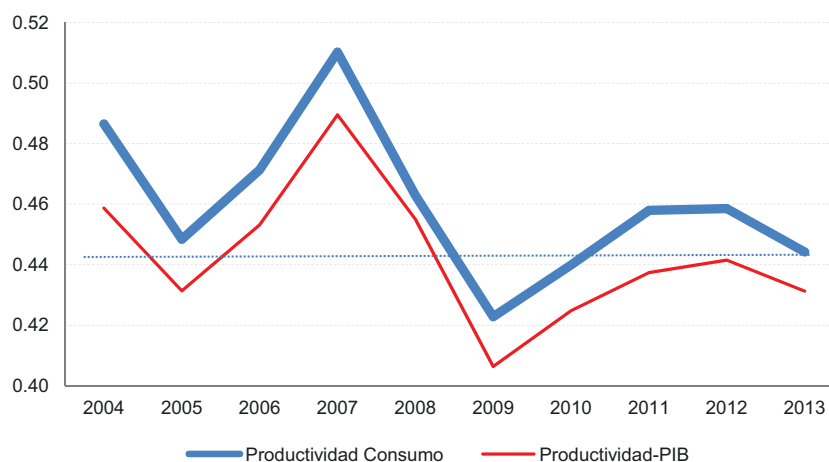
GRÁFICO 11
RELACIÓN ENTRE IMPUESTOS EXTERNOS E IMAE, 2010-2013
(Escala logarítmica)



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

A pesar de que a partir de los datos disponibles no se encontró evidencia contundente sobre comportamientos atípicos que pudieran sugerir que el contrabando o evasión han aumentado, al revisar las tendencias en la productividad del IVA queda claro que bajo comportamiento atípico subyace un debilitamiento de la capacidad recaudatoria del principal impuesto del país, la cual se está quedando rezagada con respecto al desempeño de la actividad económica. De hecho, la capacidad recaudatoria del IVA está por debajo de los niveles mostrados durante los años 2004-2008 e incluso se deterioró respecto a lo observado en los años 2011 y 2012. Como se explicó anteriormente, los cambios en las variables económicas no han sido favorables a la recaudación, pero tampoco han sido de magnitud elevada. Por ello, la baja tan pronunciada en la productividad del IVA sugiere la existencia de otros factores que están afectando negativamente a la recaudación tributaria.

GRÁFICO 12
PRODUCTIVIDAD DEL IVA, 2004-2013



Fuente: Elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

III. Impacto sobre la equidad

A. El impacto del sistema tributario antes de la reforma

De acuerdo con la situación del sistema tributario al año 2010, el sistema tributario tiende a ser regresivo (Lustig, Cabrera y Morán, por publicar). Esto se debe principalmente al predominio del impuesto al valor agregado, que comprende aproximadamente la mitad del total de impuestos pagados en Guatemala. Otro factor que hace que la progresividad del sistema sea muy baja tiene que ver con que el impuesto sobre la renta personal contribuye muy poco a la recaudación tributaria. De acuerdo con los datos al año 2010, tan solo un 3% del total de la recaudación tributaria correspondía al ISR personal.

B. La reforma aprobada

Para analizar qué incidencia tuvo en la equidad las reformas aprobadas en el año 2012, se identificaron cambios en el escenario inicial de impacto en la equidad del sistema tributario debido a las siguientes medidas²¹:

- Cambio en el régimen de asalariados
- Cambio en el régimen de personas individuales no asalariadas (régimen de utilidades y simplificado)
- Incremento del impuesto a dividendos del 3 al 5% (antes timbres fiscales ahora ISR)
- Duplicación de la tasa del impuesto sobre circulación de vehículos.

Se estimó un agregado de ingresos pre-acción fiscal con la Encuesta de Condiciones de Vida, al cual se estimó el impacto de los impuestos seleccionados anteriormente según las reglas para el año 2012. Luego, se simuló los cambios en las reglas tributarias para las categorías mencionadas. De acuerdo con

²¹ Es importante notar que la última medida fue revocada por el Organismo Ejecutivo. Sin embargo, se realizaron las estimaciones para todos los impuestos mencionados.

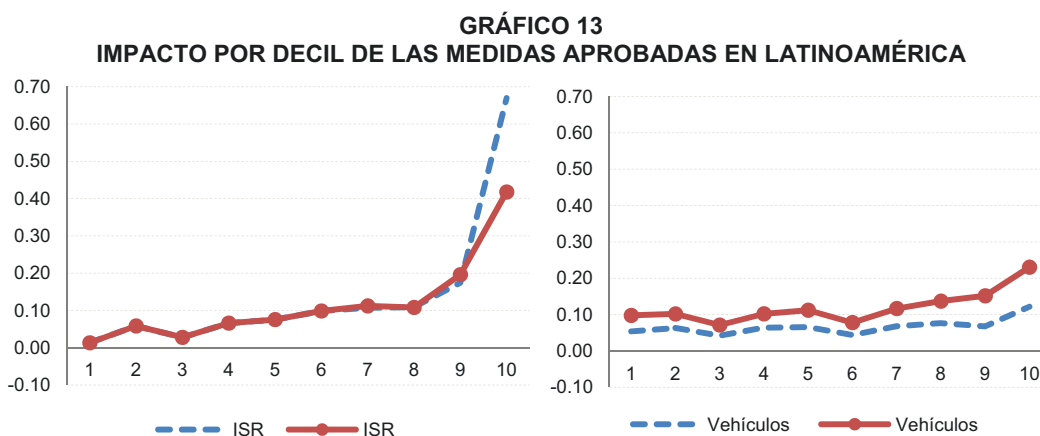
las simulaciones realizadas, el impacto sobre la equidad fue muy reducido, y se reduce aún más debido al efecto de la eliminación del incremento de la tasa del impuesto de circulación de vehículos.

Los cambios en el ISR de asalariados no tienen un efecto significativo en la distribución del ingreso, pero sí se volvería ligeramente más regresivo, debido a que se reduciría el pago del impuesto sobre la renta del decil más alto de ingresos. El efecto conjunto de la eliminación de la planilla del IVA y de otros gastos deducibles, la reducción de tasas combinada con el predominio de bajos ingresos, haría que la distribución se vuelva ligeramente más regresiva, pero sin llegar a alterar la distribución del ingreso²².

En el caso del ISR para no asalariados, se encontró que en general aumentaría el pago de prácticamente todos los deciles de ingresos, pero el cambio no llegaría del primero al noveno decil en más del 1% del ingreso pre acción fiscal. En este caso, un efecto importante se daría en el caso de los negocios registrados como personas individuales, los cuales tenían derecho al crédito del IVA. Además, en el caso de los contribuyentes de mayores ingresos, el incremento en la tasa del 5 al 7% haría que estas personas paguen más. En síntesis, el impuesto se vuelve más progresivo, pero tampoco altera la distribución del ingreso (como se puede apreciar en el anexo 4). Por otro lado, en el caso del impuesto a los dividendos, anteriormente timbres y ahora ISR, como afecta a los mismos contribuyentes la progresividad no se ve alterada y dado que la cantidad de personas que reportaron ingresos por dividendos no es muy elevada, la distribución del ingreso tampoco se altera.

Sobre el impuesto sobre circulación de vehículos, se prevé que su impacto afectará de forma creciente según el nivel de ingreso. Sin embargo, el mayor pago de impuestos será sumamente pequeño, y no superaría el 0,2% del ingreso. Debe tomarse en cuenta que esta medida fue revertida por el Organismo Ejecutivo. Reduce el impacto en la progresividad de la reforma aprobada, pero de forma mínima, como puede verse en el cuadro siguiente.

Finalmente, el impacto agregado del sistema tributario que proviene del solo del ISR, no modifica sustancialmente el pago de impuestos. Ya que se reduce en 0,15% para el decil de mayores ingresos y aumenta en 0,07% para el decil noveno. Es decir, el impacto de la reforma simulado en la distribución del ingreso de la Encovi es neutral. Ello puede cambiar en la medida en que el trabajo de la administración tributaria contribuya a captar más contribuyentes, así como respecto a las decisiones que estos tomen sobre cambiarse de régimen. Dado que la reforma simplifica el pago del ISR asalariados, en un escenario optimista podría observarse un mayor registro de contribuyentes en este régimen.



Fuente: Elaboración propia basada en tabulaciones especiales de la Encovi 2011.

²² Véase el anexo 4.

Una de las lecturas que se hizo de la reforma es que afectaba a la clase media. Usando las categorías del Banco Mundial basada en la paridad del poder adquisitivo, se estimó el impacto para los asalariados. Según estos datos, si habría existido un impacto, aunque poco significativo para el estrato socioeconómico de clase media. Lo que sí está claro y lo confirman los datos de las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta para asalariados, es que el grupo de mayores ingresos se vio beneficiado con una reducción del pago del ISR para este segmento de la población.

El impacto más importante en la equidad iba a resultar de la aplicación del impuesto sobre circulación de vehículos. Sin embargo, debido a que esta medida fue revertida, el único impacto resultaría de la modificación del impuesto sobre la renta. De acuerdo con estimaciones realizadas con la Encovi 2011, el impacto de las medidas no es significativo en el coeficiente de Gini, el cual permanece igual antes y después de la reforma²³. De hecho, los cambios en el ISR redujeron levemente la progresividad del impuesto, en particular por la reducción en el pago de los hogares de mayores ingresos.

CUADRO 20
INCIDENCIA REFORMA ISR ASALARIADOS (SEGÚN RANGOS DE INGRESOS)

Estrato socioeconómico ENCOVI	2012	Reforma	Cambio	Quintil declaraciones	2012	Reforma	Cambio
Pobre extremo	0,0	0,0	0,0	I	0,5	0,0	+0,5
Pobre moderado	0,0	0,0	0,0	II	0,6	0,0	+0,6
Vulnerable a la pobreza	0,0	0,0	0,0	III	0,8	0,3	+0,6
Clase media	0,3	0,4	-0,1	IV	1,0	1,0	0,0
Altos ingresos	0,8	0,2	+0,6	V	3,4	2,4	+0,9
Total de la población	0,2	0,1	+0,1	total declaraciones			

Fuente: Elaboración propia basada en tabulaciones especiales de la Encovi 2011 y declaraciones juradas de ISR asalariados.

²³ El coeficiente de Gini luego del ISR pre-reforma era 0,4978 y con la reforma aumentó a 0,4983. Según el análisis realizado la diferencia no es estadísticamente diferente de cero.

IV. Conclusiones

La reforma fiscal aprobada en el año 2012 constituye un hito importante para un país como Guatemala donde persisten grandes debilidades sociales, desafíos en términos de generar bienes públicos que eleven la competitividad y se carece de una política fiscal que pueda contribuir al desarrollo del país.

Los resultados de la reforma han estado por debajo de lo esperado. La carga tributaria no aumentó y por lo mismo, no se generaron recursos para ampliar el espacio presupuestario del país. Sin embargo, de acuerdo con el análisis de las tendencias de la recaudación es muy probable que la recaudación tributaria habría sido peor si no se realizan los cambios a las leyes tributarias. Se ha observado una mejora importante en el Impuesto sobre la Renta que ha compensado las tendencias negativas en la recaudación de los impuestos cobrados en aduanas y una gestión de la reforma poco adecuada: tanto en términos del debilitamiento de la administración tributaria como de las modificaciones que impulsó el ejecutivo que, si bien corrigieron algunos errores de la norma aprobada, han ampliado los beneficios fiscales y reducido la capacidad de recaudación de la reforma.

El lado positivo de la reforma lo ha aportado el ISR. Al aportar casi seis de nueve puntos de lo que ha crecido la recaudación impositiva. Esto ha sido resultado del incremento en la recaudación del ISR de personas jurídicas, gracias a una mayor recaudación del régimen simplificado. El impuesto cobrado a personas individuales se mantuvo constante y el pago de los asalariados se redujo. En el último caso, aunque la eliminación del crédito del IVA y la eliminación de deducciones tuvieron un efecto positivo, el aumento del mínimo imponible de 36 a 48 mil quetzales y la reducción de la tasas habrían tenido un efecto negativo que compensó a los dos primeros.

El IVA se situó en los impuestos con tendencia negativa, la cual fue resultado de la caída del IVA importaciones, ya que el IVA doméstico aumentó. Para el último rubro mencionado, la reforma habría tenido efectos positivos por el lado de los cambios realizados al régimen del pequeño contribuyente, no habría tenido impactos negativos severos por la eliminación de la planilla del IVA y el efecto habría sido nulo por el lado de la reforma a la Ley Aduanera. Además, el mejor desempeño de la actividad económica habría impulsado al IVA doméstico mientras que factores como baja en los precios de las importaciones, reducción de aranceles, mayor proporción de importaciones exentas y bajo dinamismo de las compras al exterior estarían detrás del magro desempeño del IVA importaciones. A partir de los datos disponibles, como la tendencia en la productividad del IVA, queda claro que la capacidad recaudatoria del principal

impuesto del país se está quedando rezagada con respecto al desempeño de la actividad económica. Este comportamiento atípico puede sugerir que pudieran sugerir que el contrabando o evasión han aumentado.

Otro aspecto que habría afectado negativamente a la reforma es la combinación de factores políticos y la administración de la reforma aprobada. Esto es resultado, a su vez de las complejidades del proceso político detrás de la reforma tributaria. En la aprobación de la misma fue importante contar con una reforma previamente diseñada y negociar con poderes fácticos como las cámaras empresariales. Esto último, sin embargo, aunque contribuyó a la aprobación de la reforma no eliminó el rechazo a la misma por algunas de las cámaras empresariales. El haber realizado negociaciones previas al cambio en la administración del país fue clave para viabilizar la reforma, pero reduce el grado de compromiso y el costo de salida del apoyo de estos sectores. Las negociaciones de último momento ayudaron a eliminar los obstáculos finales para la aprobación de la reforma. Sin embargo, introdujeron nuevas dificultades, al limitar el potencial recaudatorio de las modificaciones fiscales e incluso trajo consigo efectos no deseados como inconsistencias en los textos legales aprobados, que complicaron la aplicación de las reformas. De hecho, la negociación con cámaras empresariales no blindó a las reformas de recursos de inconstitucionalidad. Aunque hasta el momento no han eliminado partes esenciales de la reforma fiscal, siguen siendo un riesgo en el ambiente político guatemalteco.

La gestión de la reforma ha sido poco efectiva tanto por el lado de las medidas de administración y de política tributaria que han acompañado al proceso. En primer lugar, la falta de involucramiento de la administración tributaria tuvo consecuencias negativas para la aplicación de la ley de Aduanas. Esto tuvo consecuencias negativas, como la paralización de los recintos aduaneros y reformas que a la vez que eliminaron algunos problemas que traía consigo la ley, eliminaron partes importantes de la misma. Por otro lado, el rol del Organismo Ejecutivo mostró inconsistencias, como la reducción del impuesto de circulación de vehículos, que había sido aumentado en la reforma, así como el otorgamiento de nuevos beneficios fiscales al momento de introducir cambios para arreglar algunas inconsistencias en la Ley de Actualización Fiscal, que se generaron como resultado del proceso de negociación de última hora. También se otorgó una amnistía donde se condona impuestos omitidos.

El desempeño de la actividad económica no habría tenido una incidencia importante en los resultados de la reforma. Si bien el ritmo de la economía ha sido moderado y está por debajo de la tendencia de los años previos a la crisis del año 2009, la tasa de crecimiento económico se ha recuperado. En el caso de los impuestos internos, estos incluso están creciendo por encima de la tendencia de los meses previos a la reforma. Por el contrario, el entorno externo es débil, ya que las exportaciones están deprimidas mientras que los precios y volúmenes de las importaciones permanecen contenidos. Además, el bajo desempeño recaudación de impuestos externos, como el IVA doméstico, es reflejo de una reducción en las capacidades de recaudación de la administración tributaria, como es evidente en la fuerte contracción de la productividad del IVA.

El impacto sobre la equidad, según los resultados disponibles, es sumamente reducido como para modificar la distribución del ingreso. Si bien el ISR empeora ligeramente su progresividad, su impacto es muy reducido. Por otro lado, la reversión del aumento del impuesto de circulación de vehículos reduce la progresividad de la reforma aprobada.

Por lo discutido anteriormente, pareciera que el largo camino hacia la reforma tributaria será solo un alto en el camino, dado que no se prevé un cambio sustancial en los niveles de recaudación. Además, la próxima aprobación de leyes de exoneraciones fiscales para promover la inversión podría erosionar aún más la base tributaria, dependiendo de qué sea aprobado. Y como corolario, la aprobación de una reforma fiscal cuenta con reducidos espacios en Guatemala.

Para construir consensos hacia una reforma más efectiva será necesario ganar mayor legitimidad en el gasto público y en la administración tributaria. En primer lugar, en un contexto de una política fiscal débil también coincide con reducidos grados de legitimidad del gasto público, por lo cual el apoyo hacia la reforma fiscal es limitado. La reciente experiencia apunta a que es necesario contemplar la sostenibilidad política en una estrategia política encaminada hacia el fortalecimiento del sector público en Guatemala. Finalmente, involucrar a la Administración Tributaria en el proceso de formulación y negociación de las reformas tributarias es clave. Sin embargo, los intereses de la SAT y el Ministerio de

Finanzas deben estar mejor alineados, lo cual implica que el acompañamiento debe darse antes, durante y después de la reforma. Esto también apunta a darle sostenibilidad al proceso de reformas. Asimismo, los rendimientos de la reforma no son independientes de la administración tributaria. Por lo tanto, una estrategia de mejora de la SAT es necesaria para obtener mejores resultados.

Bibliografía

- Cabrera, M. y A. Schneider (2013), “Instituciones, impuestos y desigualdad en Guatemala”, Woodrow Wilson Center Update On The Americas, September 2013.
- Cabrera, M., N. Lustig y E. Morán (Por publicar), “Fiscal Policy; Inequality and The Ethnic Divide in Guatemala”, inédito.
- Fuentes, J.A y M. Cabrera (2006), “Pacto fiscal en Guatemala: lecciones de una negociación”, Revista de la CEPAL No. 88, LC/G.2289-P/E. Santiago de Chile.
- ICEFI (2012a), “Reformas tributarias en Guatemala 2009-2012”, documento elaborado para la CEPAL. Inédito.
- _____ (2012b), “Análisis breve de la reforma tributaria 2012”, documento elaborado para el Banco Mundial, Mimeo.
- Porras, G. (2009), *Las huellas de Guatemala*. Guatemala, F&G Editores.
- Schneider (2006), “Marco conceptual: Modernización del Estado con una visión político-económica”, Mimeo.

Anexos

Anexo 1

Estimación de impacto de eliminación de tope a gastos deducibles (regla 97-3)

	ISR reglas 2012	Simulación ISR eliminación 97-3	Diferencia	Diferencia
2008	2 038 884 479	1 942 054 545	(96 829 934)	-4,7%
2009	1 972 063 137	1 885 341 352	(86 721 785)	-4,4%
2010	2 137 717 502	2 061 923 312	(75 794 190)	-3,5%
2011	2 600 594 026	2 506 752 862	(93 841 164)	-3,6%
2012	2 521 304 113	2 410 900 449	(110 403 664)	-4,4%

Fuente: Elaboración propia basada en una muestra de declaraciones del ISR de personas jurídicas.

Anexo 2

Índice de precios de las importaciones FOB (países seleccionados), 2010-2013

Precios de las importaciones de bienes FOB	2009	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013
	Índice (2005=100)					Cambio respecto al año anterior (%)			
Costa Rica	101,3	103,4	110,6	110,6	109,2	2,0	7,0	0,0	-1,3
El Salvador	110,1	117,8	128,4	129,6	129,5	7,0	9,0	0,9	0,0
Guatemala	116,2	126,7	143,1	143,1	142,9	9,0	13,0	0,0	-0,1
Honduras	116,7	128,4	146,8	146,8	145,9	10,0	14,4	0,0	-0,6
Nicaragua	111,7	120,7	136,9	136,9	135,7	8,0	13,5	0,0	-0,9
Panamá	113,4	119,1	130,3	131,6	132,2	5,0	9,4	1,0	0,5
República Dominicana	105,2	114,7	130,8	130,8	128,9	9,0	14,0	0,0	-1,4
América Latina y el Caribe	114,0	119,3	131,4	131,9	132,1	4,7	10,1	0,4	0,2
América Latina	114,4	120,6	132,7	133,1	133,5	5,4	10,0	0,3	0,3
Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)	114,9	120,9	132,8	133,3	133,8	5,3	9,8	0,3	0,4
Comunidad Andina (CAN)	119,3	129,6	142,3	143,0	142,5	8,6	9,8	0,5	-0,4
Mercado Común del Sur (MERCOSUR)	117,6	123,7	138,9	140,2	140,4	5,2	12,3	0,9	0,2
Mercado Común Centroamericano (MCCA)	110,4	117,6	130,4	130,2	129,3	6,6	10,8	-0,1	-0,8
Comunidad del Caribe (CARICOM)	104,5	82,0	117,1	142,3	130,3	-21,5	42,7	21,6	-8,5
México	113,0	117,8	126,4	126,4	127,9	4,3	7,3	0,0	1,2

Fuente: CEPAL.

Anexo3

Descomposición del cambio en las importaciones

Partiendo de que las importaciones en el año t son iguales a $M_t = Q * P * E$

La recaudación del IVA importaciones es igual a $IVA_t = tiva_t * [(Q_t * P_t^* * E_t) * 1 + tdai_t] * \mu_t$

El cambio en la recaudación del IVA es resultado de

$$IVA_t - IVA_{t-1} = tiva * \{[(Q_t - Q_{t-1}) * (P_t^* - P_{t-1}^*) * (E_t - E_{t-1})] * 1 + (tdai_t - tdai_{t-1})\} * (\mu_t - \mu_{t-1})$$

Efecto precio Cambio en el precio: se deja todo constante con excepción de los precios, entonces

Entonces, se asume que el cambio en la recaudación del IVA solo corresponde al efecto precio:

$$IVA_{precio_t} = IVA_{t-1} * [(P_t^* - P_{t-1}^*)]$$

Luego, al valor calculado, se le incorpora el efecto tipo de cambio

$$IVAtipodecambio_t = IVA_{precio_t} * [(E_t^* - E_{t-1}^*)]$$

Posteriormente, se estima el Efecto reducción arancelaria, basándose en la diferencia de aranceles recaudados, aplicando la tasa del IVA

$$IVAranceles_t = IVAtipodecambio_t * [(DAI_t^* - DAI_{t-1}^*) * tiva]$$

Los otros efectos (incorpora cantidad y otros), se calcula de forma residual

$$Otros\ efectos_t = IVA_t - IVAranceles_t$$

Donde

IVA_t : Recaudación de IVA importaciones en el año t

P_t^* : Variación de precios de las importaciones en el año t

E_t : Tipo de cambio en el año t

M_t : Valor de las Importaciones en el año t

Q_t : Cantidad de las Importaciones en el año t

μ_t : Otros efectos (cantidad, evasión, composición de las importaciones)

Anexo 4

Indicadores de incidencia distributiva de reforma fiscal

COEFICIENTE DE GINI LUEGO DEL PAGO DEL ISR ASALARIADOS

Index	Estimate	Std. Err.	t	P>t	[95% conf.]	Interval]
Gini pre-reforma	0,4979946	0,0201384	24,7286	0	0,4584837	0,5375055
Gini post-reforma	0,4984987	0,0201041	24,7959	0	0,4590551	0,5379423
Diferencia	0,0005041	0,0002019	2,49678	0,0127	0,000108	0,0009002

COEFICIENTE DE CONCENTRACIÓN PAGO DEL ISR ASALARIADOS

Index	Estimate	Std. Err.	t	P>t	[95% Conf.]	Interval]
Pre-reforma	0,9655149	0,0091181	105,89	0	0,9476255	0,9834043
Post-reforma	0,9473764	0,0076132	124,439	0	0,9324395	0,9623133
Diferencia	-0,0181385	0,004088	-4,43701	0	-0,0261590	-0,0101180

COEFICIENTE DE GINI LUEGO DEL PAGO DEL ISR NO ASALARIADOS

Index	Estimate	Std. Err.	t	P>t	[95% Conf.]	Interval]
Gini pre-reforma	0,4987	0,0201	24,8047	0,0000	0,4593	0,5382
Gini post-reforma	0,4985	0,0201	24,7725	0,0000	0,4590	0,5380
Diferencia	-0,0002	0,0001	-2,0556	0,0400	-0,0004	-9,43e-06

COEFICIENTE DE CONCENTRACIÓN PAGO DEL ISR NO ASALARIADOS

Index	Estimate	Std. Err.	t	P>t	[95% Conf.]	Interval]
Pre-reforma	0,6802	0,0383	17,7229	0,0000	0,6049	0,7555
Post-reforma	0,7437	0,0341	21,8241	0,0000	0,6768	0,8106
Diferencia	0,0634	0,0319	1,98612	0,0472	0,0008	0,1261

Fuente: Estimaciones propias basadas en tabulaciones especiales de la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida Encovi 2011.

Anexo 5

Siglas

Banguat	Banco de Guatemala
Cacif	Cámara de asociaciones comerciales, industriales y financieras
CC	Corte de Constitucionalidad
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro interamericano de administraciones tributarias
FRG	Partido Político Frente Republicano Guatemalteco
GANAN	Partido Político Gran Alianza Nacional
GATT	Siglas en inglés del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GPDF	Grupo promotor del Diálogo Fiscal de Guatemala
Ietaap	Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz
Iprima	Impuesto a la primera matrícula
ISCV	Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos
ISO	Impuesto de solidaridad
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
INE	Instituto Nacional de Estadística
Minfin	Ministerio de Finanzas Públicas
OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económico
PIB	Producto Interno Bruto
PP	Partido Patriota
SAT	Superintendencia de administración tributaria
SPNF	Sector público no financiero
UNE	Partido Político Unidad Nacional de la Esperanza



NACIONES UNIDAS

Serie

CEPAL

Macroeconomía del Desarrollo

Números publicados

Un listado completo así como los archivos pdf están disponibles en

www.cepal.org/publicaciones

160. Análisis de la implementación de la reforma tributaria en Guatemala, 2012, Maynor Cabrera (LC/L.3929), 2014.
159. A periodization of Latin American development in the Robinsonian tradition, Matías Vernengo (LC/L.3926), 2014.
158. Gasto público ambiental: los casos del Perú y El Salvador, Nelson Shack (LC/L.3913), 2014.
157. Buenas prácticas que favorezcan una minería sustentable: La problemática en torno a los pasivos ambientales mineros en Australia, el Canadá, Chile, Colombia, los Estados Unidos, México y el Perú, Miryam Saade Hazin (LC/L.3885), 2014.
156. Calidad del gasto público y reformas institucionales en América Latina, Marianela Armijo (LC/L.3881), 2014.
155. Servicio civil en América Latina y el Caribe, Isabel Siklodi (LC/L.3880), 2014.
154. Análisis de la protección ante el desempleo en América Latina, Mario Daniel Velásquez Pinto (LC/L.3877), 2014.
153. Formación profesional y capacitación en México, Ívico Ahumada Lobo (LC/L.3874), 2014.
152. Crecimiento económico y productividad en América Latina. Una perspectiva por industria según la base de datos LA-KLEMS, Claudio Aravena y André Hofman (LC/L.3870), 2014.
151. El seguro de desempleo en México: opciones, características, ventajas y desventajas, Graciela Bensusán (LC/L.3857), 2014.
150. Structural change in four Latin American countries: an international perspective, Claudio Aravena, Juan Fernández, André Hofman and Matilde Mas (LC/L.3852), 2014.
149. Income inequality in Latin America, Giovanni Andrea Cornia (LC/L.3847), 2014.
148. Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución del ingreso. El caso de Bolivia (Estado Plurinacional de), Tatiana Genuzio (LC/L.3844), 2014.
147. Structural change in four Latin American countries: an international perspective, Claudio Aravena, Juan Fernández, André Hofman y Matilde Mas (LC/L.3840), 2014.
146. Experiencias internacionales en transparencia fiscal, María Dolores Almeida (LC/L.3765), 2014.
145. Empleo, crecimiento sostenible e igualdad, Jürgen Weller y Cornelia Kaldewei (LC/L.3743), 2013.
144. La descentralización y el financiamiento de políticas sociales eficaces: impactos, desafíos y reformas. El caso de la Argentina, Oscar Cetrángolo y Ariela Goldschmit (LC/L.3740), 2013.
143. Análisis de la reforma tributaria en el Ecuador, 2001-2012, Luis Castro, Víctor Aguiar y Mayra Sáenz, (LC/L.3739), 2013.
142. Política monetaria, cambiaria y macroprudencial para el desarrollo. Volatilidad y crecimiento en América Latina y el Caribe, 1980-2011, Ramón E. Pineda-Salazar y Rodrigo Cárcamo-Díaz (LC/L.3733), 2013.
141. Política tributaria y protección del medioambiente. Imposición sobre vehículos en América Latina, Juan C. Gómez Sabañi y Dalmiro Morán (LC/L.3732), 2013.
140. El desempeño mediocre de la productividad laboral en América Latina: una interpretación neoclásica, Claudio Aravena y Juan Alberto Fuentes (LC/L.3725), 2013.
139. Generating inclusive and sustainable growth. The role of policy and multilevel fiscal institutions, Ehtisham Ahmad (LC/L.3718), 2013.
138. Políticas fiscales para el crecimiento y la igualdad, Ricardo Martner, Andrea Podestá e Ivonne González (LC/L.3716), 2013.
137. Desarrollo minero y conflictos socioambientales. Los casos de Colombia, México y Perú, Miryam Saade (LC/L.3706), 2013.
136. Rasgos estilizados de la relación entre inversión y crecimiento en América Latina y el Caribe, 1980-2012, Luis Felipe Jiménez y Sandra Manuelito (LC/L.3704), 2013.
135. Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución de los ingresos. El caso de Perú, Andrés Escalante (LC/L.3699), 2013.

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO



COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE
ECONOMIC COMMISSION FOR LATIN AMERICA AND THE CARIBBEAN
www.cepal.org