

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



**"EVALUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DE LA REFORMA TRIBUTARIA
2012 EN GUATEMALA "**

BENEDICTO NICOLÁS ROMERO GARCÍA

ECONOMISTA

GUATEMALA, JUNIO DE 2017

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ECONOMÍA

**EVALUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DE LA REFORMA TRIBUTARIA 2012
EN GUATEMALA**

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

BENEDICTO NICOLÁS ROMERO GARCÍA

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

ECONOMISTA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, JUNIO DE 2017

MIEBROS DE LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III:	Vacante
Vocal IV:	P. C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal V:	P. C. Carlos Roberto Turcios Pérez

EXONERADO DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

Con promedio de 75.07 puntos conforme el artículo 15 del Reglamento para Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas y Examen Privado de Tesis y al punto QUINTO, inciso 5.3, subinciso 5.3.2, subinciso 5.3.2.1 del Acta 3-2014, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 18 de febrero de 2014.

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Oscar Erasmo Velásquez Rivera
Examinador	Lic. Edwin Rolando García Caal
Examinador	Lic. Werner Santos Salguero García

Guatemala 10 de noviembre de 2016

Licenciado
Luis Antonio Suarez Roldan
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad San Carlos de Guatemala
Su Despacho.

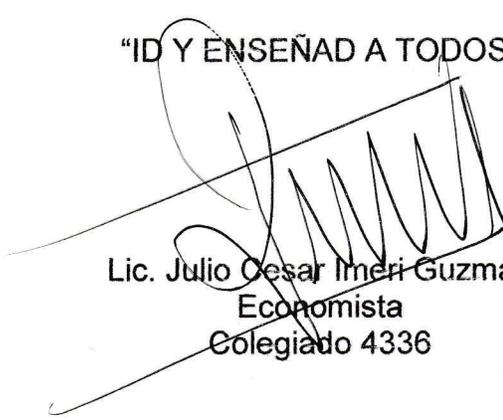
Señor Decano:

Atentamente me dirijo a usted atendiendo al Dictamen Esc. Economía 12-2015 del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas, donde fui asignado para asesorar el trabajo de tesis titulado **“Evaluación económica y social de la reforma tributaria 2012 en Guatemala.”** Presentado por el estudiante Benedicto Nicolás Romero García, carné 200715502.

El trabajo de tesis en referencia a sido elaborado de conformidad a los métodos y técnicas de investigación requeridas, razón por la cual me permito recomendarlo para su defensa en el Examen Privado de Tesis.

Sin otro particular, me es grato suscribirme del señor Decano.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Lic. Julio Cesar Imeri Guzmán
Economista
Colegiado 4336

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO 'S-8'
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, GUATEMALA,
VEINTICUATRO DE MARZO DE DOS MIL DIECISIETE.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.1, subinciso 4.1.2 del Acta 04-2017 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 13 de marzo de 2017, se conoció el Acta ECONOMÍA 17-2017 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 16 de febrero de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "EVALUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DE LA REFORMA TRIBUTARIA 2012 EN GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó el estudiante **BENEDICTO NICOLÁS ROMERO GARCÍA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch



DEDICATORIA

A mi amada madre:

Fidelina García Sánchez, que ha sido como un árbol de las cuales sus hojas me han brindado de su sombra, me han protegido del calor, de la lluvia, las tempestades y me ha proporcionado todo lo necesario para mi existencia, además, de la oportunidad para terminar mis estudios, demostrándome a través de su esfuerzo, sus desvelos y su lucha titánica de cada día, su infinito amor.

A mi amado padre:

Benedicto Romero Gutiérrez por el apoyo incondicional que me brindó en todo momento y el conocimiento espiritual que me inculcó para sobrellevar de mejor manera la existencia.

A mis amados hermanos:

Quienes me apoyaron de todas las maneras posibles en mis estudios universitarios, me dieron el mejor de sus consejos, me arroparon de sobrinas y sobrinos que con su cariño alimentaban mi alma; y entre todos me alentaban seguir siempre adelante.

AGRADECIMIENTO

A mis amadas abuelas y abuelos

Por brindarme desde niño su cariño, amor y apreciación y la oportunidad de poseer en mis genes las raíces de una madre y un padre que me han enseñado todo en la vida.

A mi amada familia

Tías, tíos, primas, primos y demás familia en general, porque fueron parte de las etapas de mi vida, a la vez del recorrido en mis estudios y entre todos formaron como un lienzo gigantesco con cariño y amor.

A mis apreciadas amigas y amigos

Leticia, Graciela, Mildred, Guadalupe, Margarita, Mirna, Lizbeth, Luci, Gaby, Marimar, Lorena, Nancy, Carmen, Luisa, Beatriz, Mónica, Cindy, Hugo, Ludwin, Majorie, Noemy, Omar, Pedro, Byron, Luis, Evelyn, David, Eliza, Edwin, Michell, Carlos, por estar pendientes siempre de mí y ser una fuente de liberación ante la presión que generan los estudios y la vida misma.

A mis colegas

Arcely, Cynthia, Gerson, Juan, Javier y Luis quienes empezaron a mi lado los estudios universitarios, así como a Carlos, Jimmy, Jorge, Alejandro, Paulo, Ernesto, Idalia, Milton, Factor, Cristian, Glenda, Reyna, Carol, Aida, Marlon, Dulce, Rodrigo, Edwin, y Hugo que me apoyaron de distintas maneras en la Gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala.

A mi Asesor

Licenciado Julio César Imeri, por su apoyo en el proceso de elaboración de tesis, que desde un inicio no dudó en ningún momento en asesorarme y brindarme todo su conocimiento para terminar de elaborarla.

ÍNDICE

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

Marco Conceptual

1.1. Antecedentes	1
1.1.1. La tributación en la edad antigua	1
1.1.2. La tributación en la edad media	4
1.1.3. La tributación en la edad moderna	6
1.1.4. La tributación en la edad contemporánea	10
1.2. Concepciones y generalidades teóricas de las tributación	16
1.3. El gasto público y los impuestos: instrumentos de política fiscal y su impacto en la distribución del ingreso	23
1.3.1. Instrumentos de política fiscal	23
1.3.2. Impacto en la distribución del ingreso	25
1.4. La política fiscal y sus desafíos en la implementación de las reformas.....	27

CAPÍTULO II

Antecedentes de la Reforma Tributa 2012

2.1. Orígenes del pacto fiscal guatemalteco derivado de los Acuerdos de Paz.....	32
2.2. Elementos de la propuesta de modernización fiscal del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal.....	34

2.3. Contexto económico, social y político de la actualización tributaria 2012.....	36
2.3.1. Objetivos originales de la reforma tributaria 2012	39
2.3.2. Ley anti-evasión II (Decreto 4-2012)	40
2.3.3. Ley de actualización tributaria (Decreto 10-2012)	41
2.3.4. Aspectos considerados en la Reforma Tributaria	41
2.3.5. Recursos de inconstitucionalidad planteados a las reformas	44
2.4. La política fiscal guatemalteca y sus desafíos en la implementación de las reformas.....	47

CAPÍTULO III

Evaluación económica y social de la reforma tributaria 2012 en Guatemala

3.1. Impactos de la actualización tributaria decretada en el año 2012	53
3.1.1. Análisis	53
3.1.2. Evaluación de la recaudación tributaria 2012-2015.....	63
3.2. Características del sistema tributario guatemalteco	71
3.2.1. Estructura del sistema tributario	71
3.2.2. Impacto de la reforma tributaria 2012 en el sistema tributario guatemalteco.....	74
3.3. Evolución de la carga tributaria guatemalteca	77
3.4. Características del gasto público guatemalteco	79
3.4.1. Composición del gasto público total	80

3.4.2. Evolución del gastos público y gasto social.....	81
3.4.3. Fuentes de financiamiento del gasto público.....	91
3.4.4. Eficiencia y eficacia del gasto público	93
Conclusiones.....	119
Recomendaciones.....	122
Bibliografía	124

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1: Estimación de la recaudación tributaria adicional, 2012-2015.....	54
Cuadro 2: Recaudación observada adicional del impuesto sobre la renta, 2013-2015..	55
Cuadro 3: Recaudación adicional observada de los impuestos específicos, 2012-2015	60
Cuadro 4: Recaudación adicional observada de los impuestos afectos por la Ley Anti Evasion II, 2012-2015.....	61
Cuadro 5: Línea de tiempo del crecimiento interanual de la recaudación tributaria, 2000-2011	64
Cuadro 6: Crecimiento interanual de la recaudación tributaria, 2012-2015	65
Cuadro 7: Composición del crecimiento interanual de la recaudación tributaria, 2012-2015	67
Cuadro 8: Composición del crecimiento de la recaudación tributaria, 2012-2015.....	67
Cuadro 9: Impacto en el coeficiente de Gini por las modificaciones al ISR asalariados y no asalariados	75
Cuadro 10: Impacto de la reforma sobre el ISR de asalariados.....	76
Cuadro 11: Asignación del gasto social prioritario, 2013-2015	87
Cuadro 12: Indicador de eficiencia educacional, 2000-2015	98
Cuadro 13: Crecimiento y brecha de escolaridad, 2000-2015	100
Cuadro 14: Indicadores de logro educativo, 2000-2015	101
Cuadro 15: Red de servicio de salud, 2013 y 2015	103
Cuadro 16: Indicadores de salud, 2000-2015	107

Cuadro 17: Avance físico de producto institucionales y programa de extensión de cobertura, 2015	109
Cuadro 18: Avance de programa de extensión de cobertura, 2015	110
Cuadro 19: Ejecución promedio del gasto en infraestructura, comunicación y vivienda, 2000-2015	115
Cuadro 20: Déficit habitacional de Guatemala, 2011-2015.....	117

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: Crecimiento interanual de la recaudación tributaria, 2000-2011.....	64
Gráfica 2: Composición de la estructura tributaria guatemalteca, 2000-2015.....	71
Gráfica 3: Evolución de la composición en la estructura tributaria guatemalteca, 2000-2015	72
Gráfica 4: Distribución y comportamiento de la carta tributaria guatemalteca, 2000-2015	77
Gráfica 5: Composición del gasto público, 2000-2015.....	80
Gráfica 6: Evolución del gasto total y social, 2000-2015.....	81
Gráfica 7: Crecimiento promedio quinquenal del gasto total y gastos social, 2001-2015	82
Gráfica 8: Evolución del gasto total y social, 2000-2015.....	84
Gráfica 9: Gasto total de América Latina y el Caribe, 2014	85
Gráfica 10: Comportamiento del producto interno bruto y el gasto social de Guatemala 2000-2015	86
Gráfica 11: Evolución de la pobreza total en Guatemala, 2000-2014	88
Gráfica 12: Evolución de la pobreza extrema en Guatemala, 2000-2014	89

Gráfica 13: Comportamiento del primer quintil de ingresos con respecto al ingreso total 2000-2014	90
Gráfica 14: Fuentes de financiamiento del gasto público, 2000-2015.....	91
Gráfica 15: Gasto público en educación, 2000-2015	95
Gráfica 16: Evolución de la tasa bruta y neta de escolaridad, 2000-2015	97
Gráfica 17: Brecha de escolaridad total, 2000-2015	99
Gráfica 18: Gasto público en salud, 2000-2015.....	105
Gráfica 19: Financiamiento del gasto en salud en Guatemala, 1995-2013.....	111
Gráfica 20: Gasto en infraestructura, comunicación y vivienda, 2000-2015	112
Gráfica 21: Gasto público en infraestructura, comunicación y vivienda, según etapa, 2000-2015	114

Introducción

A partir de un mundo globalizado y la liberación de los mercados, asegurar el bienestar de la sociedad por medio del Estado, es un fin en sí mismo; esto quiere decir, garantizar a la población, el acceso a la salud, educación y servicios básicos, primordialmente en aquellos sectores sociales más desprotegidos.

En este aspecto, Guatemala presenta indicadores económicos y sociales poco alentadores, con una demanda creciente e insatisfecha de los servicios públicos, que no permiten vislumbrar en el horizonte más cercano la erradicación de estos problemas en el país.

A esta situación, se suma el deterioro constante de las finanzas públicas del gobierno guatemalteco, principalmente en lo que respecta a la captación de ingresos financieros. Sus efectos negativos se reflejan inmediatamente en la asignación de recursos al gasto público, específicamente al de inversión social, variable que en el corto plazo tiene un impacto significativo en la redistribución del ingreso y es más perceptible sus efectos en la población más vulnerable.

Ante este panorama no es difícil afirmar que la insuficiencia de estos recursos genera las condiciones necesarias para el planteamiento constante de cambios y/o modificaciones de los ingresos que tiene el Gobierno. En Guatemala, generalmente la discusión se centra en los impuestos, porque representan la mayor captación de fondos para el erario nacional.

En esta misma línea de ideas, se ha presenciado un rechazo constante por parte de los diferentes sectores económicos (empresas, asalariados, profesionales y la sociedad civil en general) cada vez que se intenta modificar los tributos ya que ven afectados sus intereses.

Bajo este contexto, se decidió realizar el estudio denominado “Evaluación económica y social de la reforma tributaria 2012, en Guatemala” que pretende

evaluar a través del análisis económico, matemático, estadístico y comparativo el comportamiento de las principales variables de la estructura y composición tributaria, como consecuencia de haber sido aprobada la reforma 2012.

Como hipótesis general se planteó que: “A pesar de la existencia de un Pacto Fiscal, derivado de la Firma de los Acuerdos de Paz; la actualización tributaria 2012 fue ineficiente, aunado a esto, la inequidad tributaria, con una carga tributaria en descenso y un gasto público inadecuado, insuficiente y de baja calidad; ha provocado el rechazo por parte de los contribuyentes a las modificaciones de los impuestos a pagar, así como inconformidad de la población por el incumplimiento del Gobierno hacia sus demandas sociales, en el periodo comprendido del 2000 al 2014”

En lo que respecta al contenido, presentación y estructura de la información, ésta se ha dividido en tres capítulos, los cuales abordarán el tema de la siguiente manera:

El capítulo I, expone lo concerniente a los antecedentes de la tributación y busca proporcionar una retrospectiva sobre los indicios de los temas tributarios; así mismo, los conceptos y definiciones que se crearon con el tiempo y las teorías que se vieron involucradas.

Un apartado fundamental que se desarrolla, es la política fiscal, sus instrumentos, lo relacionado a la implementación de reformas y los desafíos que se presentan en el proceso de cambios impositivos.

En el capítulo II, se hace una especificación de los temas fiscales en el ámbito guatemalteco para lograr comprender sus peculiaridades, de igual forma se pretende determinar el origen y los intentos de reformas tributarias que se dieron en el transcurso de los años, hasta finalmente llegar, a la reforma tributaria 2012.

Se describe y enumeran por lo tanto, las principales modificaciones, que se dieron, es decir: la implementación de la Ley Anti-evasión II y el decreto 10-2012 conocido comúnmente como Ley de Actualización Tributaria.

También se incluye en éste capítulo, los distintos recursos de inconstitucionalidad presentados por los diferentes actores sociales económicos del país, que vieron afectados sus intereses como consecuencia de su aprobación.

Para terminar el capítulo II, se desarrolla el tema sobre la política fiscal guatemalteca y sus desafíos en el proceso de implementación de los cambios tributarios, ya que estos juegan un papel fundamental al momento de plantear o intentar proponer modificaciones a la estructura fiscal del país.

El capítulo III, contiene la evaluación económica y social de la reforma tributaria guatemalteca 2012, analizando el comportamiento y la tendencia de la recaudación tributaria, carga tributaria, gasto público, las características y estructura del sistema tributario, la composición fiscal, la progresividad y regresividad de los impuestos.

Finalmente, lo que se busca, es proporcionar el sustento científico para la comprobación de la hipótesis y concluir cuáles son las causas económicas y sociales del rechazo por parte de los contribuyentes a las modificaciones de los impuestos a pagar, así como la inconformidad de la población por el incumplimiento del Gobierno hacia sus demandas sociales, durante el período comprendido entre el año 2000 al 2014.

En definitiva, la investigación pretende elaborar un tema de interés nacional, en el ámbito tributario, debido al rechazo de la población por la implementación y modificación de los impuestos aprobados en el año 2012 en Guatemala.

CAPÍTULO I

Marco Conceptual

Es en el propio proceso de la evolución humana y en el establecimiento de los grupos sociales que surge el Estado Nación y los elementos inherentes a su propia naturaleza. Es decir, que del mismo Estado, se presenta una serie de términos, definiciones y teorías que tratan de explicar su funcionamiento en la sociedad y como estos a la vez se van modificando en el transcurso del tiempo, tanto en alcance, como en contenido, y es a partir de esa situación, que es importante desarrollar los siguientes apartados.

1.1. Antecedentes

Los orígenes que dieron paso al nacimiento de los temas tributarios se pueden conocer a través de su historia, ya que proporciona los elementos necesarios que permiten comprender su propia evolución.

Cabe recordar, que los temas tributarios están vinculados directamente con las diferentes formas de Estado y de Gobierno que han adoptado las distintas civilizaciones. Por lo que es importante abordar los antecedentes de la tributación en la edad antigua, media, moderna y contemporánea.

1.1.1. La tributación en la edad antigua

Este período comprende aproximadamente los 3,000 años a.C., hasta finales del siglo V d C, iniciando con la invención de la escritura y finalizando con la caída del imperio romano.

Es en “Egipto, Mesopotamia y China que surgen las primeras civilizaciones complejas que marcaron el inicio de la historia” (Claudio, 2014).

Las primeras leyes tributarias aparecen en este período, y es en el Antiguo Egipto donde se centralizó el primer Estado, “Esto significó también, que fueron los primeros en cumplir con una de las obligaciones ineludibles de los ciudadanos en todas la épocas y todos los lugares: pagar impuestos” (Ortíz J. M., 2011).

Egipto, como lo indica Adams (2002) era una tierra que no se encontraba solamente inundada del río Nilo, sino continuamente llena de recaudadores de impuestos denominados en esa época como “escribas” y era tal su importancia, que de acuerdo a un papiro egipcio, 1200 a.e.c., decía: El escriba está más adelante que todos, el que trabaja en la escritura no paga impuestos, marcadlo bien.

Los egipcios dividieron su renta, en tres partes: La primera, para los sacrificios y sacerdotes; la segunda, para el mantenimiento de la casa real y pagar los gastos públicos, la tercera para los soldados, a quienes mantenía constantemente, para utilizarlos en caso de necesidad (Mun, 1954). En esta sociedad también existió la inmunidad de impuestos, estos alcanzaron enormes proporciones para los templos y sacerdotes, ya que un tercio de todas las tierras, eran propiedad de los templos. El antiguo historiador griego Herodoto, viajó a Egipto, y en su historia informa que cada sacerdote recibía doce yugos¹ de tierra, libres de impuestos.

Ellos gravaban impuestos casi a todo²: ventas, extranjeros, esclavos, importaciones, exportaciones, negocios -producción agrícolas-, inclusive a los jardines en casa y artesanías (Adams, 2002).

Pasando a la civilización China, sus grandes pensadores tuvieron bastante influencia en la forma de gobernar y por consiguiente en la aplicación de impuestos. Hubo una época donde el emperador, para mantener su legitimidad tenía que realizar su política de impuestos en línea con las enseñanzas de los confucianos y taoístas³ (Adams, 2002).

Confucio fue uno de los pensadores más grandes de su historia, a la vez fungió como inspector de hacienda y estableció una filosofía de impuestos que perduró más de dos mil años, él decía: Que al pueblo no se le podía dirigir bien por las

¹ El yugo es una medida agraria de superficie que equivale a 2,700 m².

² Para hacerse una idea, el término de libertad en Egipto hacía referencia al estado fiscal de las personas y no al estado del individuo en los aspectos sociales y espirituales del que se habla en la actualidad.

³ Se le denomina de esa manera, a los discípulos que siguieron profesando los principios morales y sociales establecidos por Confucio y Lao Tsé. El primero trató de ayudar a los gobernantes a mantener el orden interno y un nivel de vida constante para los campesinos que pagan impuestos. El segundo aconseja una línea política liberal y pacifista, indicando a las autoridades intervenir lo menos posible en la vida de los pueblos y no agobiarles con impuestos y reglamentaciones.

excesivas cargas de impuestos (Velásquez, 2011), esto como consecuencias de los abusos que se le daban a los mismos.

Con él, se desarrollaron los primeros indicios de justicia tributaria, ya que denegaba a los emperadores el uso libre de la imposición fiscal. También estableció el ideal de un sistema impositivo justo, fijando las tasas de impuestos a un diez por ciento para todos aquellos que tributaban.

Por otro lado, Mesopotamia comprendida entre el río Tigris y el Éufrates, estaba habitada principalmente por asirios y babilónicos. Ambos se dedicaron a conquistar tierras adyacentes y después de victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas.

A pesar de que Egipto, China y Mesopotamia fueron las primeras civilizaciones denominadas como tal, no se puede dejar de mencionar la antigua Roma y Grecia.

Roma, organizaba los pueblos conquistados, les exigía su tributo y les imponía su civilización. También había ciertos impuestos a la herencia “Que solo podía pagar los ciudadanos romanos (...) al generalizar la ciudadanía (...) aumentaban los ingresos provenientes de esos impuestos” (Asimov, 1999).

Tan importante fue la imposición en la antigua Roma, que muchos de los historiadores no dejan de mencionar la influencia de estos en la caída del imperio, por ejemplo para Perkins (2007) “El elemento interno clave para el éxito o fracaso de Roma era el bienestar económico de sus contribuyentes. Como en un estado moderno, los impuestos que pagaban decenas de millones de individuos civiles financiaban un cuerpo defensivo de élite (...) la fuerza del ejército estaba estrechamente vinculada a la buena marcha del sistema de cobro de impuestos que los sostenía”.

Para Castellanos (2012) “Elementos actuales de recesión, inflación, reformas económicas, gasto público, subida de impuestos, presión fiscal ya importaban hace 1,500 años y sus consecuencias provocaron la caída del Imperio Romano”.

Con respecto a Grecia, uno de sus mayores aportaciones fue la participación de los ingresos sin burocracia, el sistema de rentas era progresivo, es decir los ciudadanos más ricos pagaban una parte mayor de impuestos (Adams, 2002).

Al comercio se le grababa con la mayor parte de impuestos, dado que era principalmente una nación comerciante. El sistema tributario no era el que extraía la mayor cantidad de riqueza a un ciudadano privado rico. Esto se lograba con la liturgia⁴ que se aplicaba cuando se necesitaba una mejora pública (puentes, teatros y otros), no era un impuesto, ni una confiscación. Las diversiones públicas, juegos atléticos y equipo militar, todo era comprado por ciudadanos ricos.

En términos generales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Incluso los seres humanos eran parte de los tributos y destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos.

Se puede concluir que desde la antigüedad se presentaron indicios relacionados a la tributación, el uso de políticas impositivas, formas de recaudación, exoneración, evasión de impuestos, progresividad y regresividad tributaria.

1.1.2. La tributación en la edad media

Esta parte de la historia comprende la caída del imperio romano en el siglo V d.e.c, hasta finales del siglo XV, y está estrechamente relacionada con el feudalismo e inicios del mercantilismo.

El feudalismo fue el régimen económico social imperante en la Europa Occidental durante la llamada época medieval. Las relaciones de producción que la caracterizan era la servidumbre. Tiene por base la propiedad privada del señor feudal sobre la tierra y la propiedad parcial sobre los trabajadores –campesinos, siervos de la gleba- quienes poseen tierra en usufructo (Camargo, 2003).

⁴ La alternativa voluntaria a un tributo progresivo, es decir una contribución voluntaria a la ciudad-estado.

En esta época, en lo que respecta a los impuestos o tributos, los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones que de acuerdo a Velásquez (2011) “Las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie”.

El diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos. Las iglesias estaban exoneradas, y esto incluía sus tierras. Los monasterios y abadías se extendían por todo el campo, y con frecuencia tenían tierras vastas y ricas, que no podían ser gravadas. Los peajes por puentes y caminos con frecuencia estaban exonerados para los clérigos.

En el caso de Inglaterra, diseñaron un impuesto llamado danegeld muy impopular en su momento, de igual manera se creó otro denominado scutage (escudo) que suplantaba el anterior servicio que hacían los caballeros ante el rey. Existió otro llamado tallage⁵ feudal o llamada impuesto a la tierra o al capital sobre bienes muebles y fue usada en sentido genérico refiriéndose a cualquier impuesto arbitrario y opresivo (Adams, 2002).

A los comerciantes, se les gravaba sin piedad por autoridades locales y por los recaudadores del rey.

Un caso excepcional en esta época lo representa la España Imperial ya que ninguna nación ha igualado su poder en esa etapa. El impuesto más odiado y más efectivo a la vez era la alcabala⁶, similar al impuesto sobre la renta y producía tantos ingresos que no podía ser abolido (pese a las solicitudes de la Reina Isabel de eliminarlos); en realidad, se expandió hasta incluir alimentos, y las tarifas aumentaron, convirtiéndose en el impuesto más lucrativo de todos.

Tuvo un efecto perjudicial en la industria y el comercio, porque a medida que cambiaban los bienes de manos, pagaban impuestos y se gravaba a un precio

⁵ Un escritor indica en 1211 cuando el Rey Juan sufre terribles problemas financieros “A causa de sus guerras él los despellejó con impuestos y tallages hasta llegar a los huesos”.

⁶ Era un impuesto especial del 10% sobre las transferencias de todos los bienes inmuebles y muebles. Los musulmanes inventaron este impuesto y lo trajeron a España en la edad media.

mayor. En definitiva, el sistema legal se transformó en un instrumento para obtener la mayor cantidad de ingresos posibles, con la menor consideración a los derechos de los tributarios.

Se llegó a un punto tal, que el cumplimiento voluntario del tributo era desconocido para ellos, los recaudadores españoles recurrían a la violencia, hasta desarrollar un sistema de fraude y evasión fiscal.

Ahora bien, en el oeste de Europa, específicamente en Rusia, el campesino tenía que pagar impuestos, también debía de hacer el pago a su antiguo amo. La tierra era la fuente de riqueza. Había tres tipos de siervos: El zar tenía un enorme cuerpo de siervos de la corona, con frecuencia exonerados de impuestos, deudas y otras obligaciones, también se encontraban los de obruk gravados en base a la aldea y los de bartschina gravados con el trabajo forzado. En resumen, la servidumbre, formó la base para la colectivización de la agricultura soviética. Cada estado mantenía una estrecha vigilancia sobre su fuente primaria de ingresos. Lo que es gravado debe estar bajo control. Si el impuesto es importante, entonces los controles debían de ser efectivos (Adams, 2002).

En este panorama y dentro de la estructura económica feudal es que nace la producción mercantil, esta “Representaba una organización de la economía caracterizada porque la producción de los bienes materiales, no tiene por destino el consumo propio o autoconsumo, sino el cambio mediante la compra-venta en los mercados. Es condición indispensable de su existencia la división social del trabajo y la propiedad privada sobre los medios de producción” (Cruz, 2008).

Es bajo el mercantilismo que se abre paso a la edad moderna, donde las nuevas clases sociales buscan erigirse en toda Europa por medio del Estado.

1.1.3. La tributación en la edad moderna

Corresponde al período posterior del descubrimiento de América (siglo XV), hasta la revolución francesa (siglo XVIII), en esta fase de la historia los temas

empezaron a centrarse en la intervención del Estado sobre la economía y el establecimiento de las monarquías (Sanz, 2005).

Es conveniente hacer énfasis que todo un bagaje de pensamiento económico se gestaría aquí en adelante, ya que la discusión va más allá de temas impositivos, porque hay un involucramiento mayor en definir las funciones del Estado, su injerencia en la actividad económica y por ende la creación de un nuevo orden jurídico, económico y político.

Ésta etapa estuvo representadas a través de los intereses y ambiciones de mercaderes que formaban parte de una nueva fuerza social en crecimiento denominados mercantilistas.

Su esfuerzo se centraba en desarrollar y consolidar el Estado. Bien lo especifica (Agudelo, 2011) citando a Heckscher (1943) el Estado es, a la par, el sujeto y el objeto de la política económica del mercantilismo. Los temas de riqueza, comercio, intervencionismo económico, impuestos (con énfasis en los impuestos al exterior) y moneda, son piezas que tenían la intención de ayudar a construir el Estado Nación.

La concepción mercantilista de riqueza se centraba en la acumulación de metales preciosos (oro y plata) ya que cumplían la función de mercancía, de dinero, haciendo a las personas más ricas. Proponían el fortalecimiento y supervaloración de la balanza comercial, gravando mayormente la importación de bienes.

Varios fueron los pensadores a favor del mercantilismo y la intervención estatal, sin embargo se mencionan los aportes más significativos de sus máximos representantes.

Jean Bodín (Angers 1530 - Laon 1596), fue partidario de la intervención del Estado a favor de la industria nacional, propugnando una serie de límites frente a la arbitrariedad del soberano, prohibiendo la imposición de nuevos tributos sin consentimiento de los representantes de los contribuyentes. En todo caso, el soberano y los súbditos deben trabajar por la gloria y enriquecimiento de la nación,

los dos deben tener el mismo objetivo y deben complementar sus actuaciones (Agudelo, 2011).

En 1576 publica su obra “Los seis libro de la República”, describiendo los procedimientos de recaudación de fondos para la hacienda y estos los dividía en: patrimonio de la república⁷, conquista a los enemigos⁸, presentes de los amigos, las pensiones o tributos de los aliados⁹, el tráfico comercial, los derechos sobre las exportaciones e importaciones y los impuestos sobre los súbditos.¹⁰

Jean Baptiste Colbert (1619-1683), político francés nacido en Reims, fue ministro de Luis XIV, creo la contabilidad pública moderna, obligando a llevar un libro de entradas uno de salidas y uno de fondos, protegió el comercio interior de la competencia extranjera (Velásquez, 2011).

El francés Sébastien Le Prestre en la obra “Projet de dîme royal” propicia la imposición directa sobre la indirecta y manifiesta una preocupación por la justicia tributaria y critica las injustificables exenciones tributarias que gozaban las clases privilegiadas.

Sir Thomas Mun (1571-1641) considerado el máximo exponente del mercantilismo inglés, público en 1664 “La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior” donde expone varias de sus ideas, entre ellas “Vender más anualmente a los extranjeros en valor a lo que consumimos de ellos” (Mun, 1954). Le concede importancia a la política de precios y sobre los impuestos menciona que deben contribuir al mejoramiento de la balanza comercial; para tal finalidad los impuestos a la exportación deberían ser bajos para evitar un incremento excesivo del precio de venta al exterior que desalentaría la demanda.

⁷ El patrimonio, lo representaba como el más honesto de todos ya que al fundar las repúblicas o establecer nuevas colonias, destinaban, además de calles, templos y teatros, un cierto número de bienes en propiedad a la república, para uso común de todos.

⁸ Su finalidad era retribuir el gasto realizado en la guerra.

⁹ Su finalidad es asegurar la protección y la defensa contra los enemigos o para disponer de consejo, auxilio y ayuda en caso de necesidad.

¹⁰Esta forma de recaudar fondos debe utilizarse cuando los demás medios fallan y urge acudir a las necesidades de la república. En todo caso, dado que la tutela y la defensa de los particulares dependen de la conservación pública, es razonable que todos lo asistan.

También existieron los bullionistas como una corriente que asumía que la riqueza reside en la posesión de metales preciosos y no articulaba un sistema productivo propio, se dio principalmente en Portugal y España (Serrano, 1996).

A finales del siglo XVI, existió otro grupo denominado Camaralistas que defendían de una manera extrema el mercantilismo, concentrándose aún más en construir un poder estatal y en subordinar todas las partes de la economía y la política al estado y su burocracia. Para ellos, el príncipe y el pueblo eran una sola entidad, integrada en el Estado y de la cual el príncipe era la encarnación; el bienestar del primero era lo importante y no se preocuparon por problemas como el de la justicia tributaria y la legalidad de los impuestos.¹¹ Sus mayores representantes fueron los austriacos Wilhelm Von Hornigk y Wilhelm Von Schroder quienes publicaron sus trabajos en 1684 y 1686 respectivamente. El primero enfocó su pensamiento en hacer de Austria autosuficiente, eliminando todas las formas de comercio. El segundo era un defensor extremo del príncipe, destacando la importancia de acelerar la circulación del dinero y tener un sistema bancario que pudiera expandir la oferta de billetes y depósitos.

Al transcurrir el siglo XVII y por la misma evolución del pensamiento económico enfocado siempre a los menesteres del Estado, fue surgiendo una agrupación denominada Fisiócratas¹² que dieron preponderancia a la actividad agrícola y las creencias en leyes naturales.

Se basaban en mantener el régimen y sus reformas económicas, que solo podían llevarse a la práctica bajo el impulso y la dirección de un gobierno fuerte, es decir, mediante un despotismo¹³ ilustrado, ejercido por una monarquía absoluta¹⁴ (González, 2005).

¹¹ Velásquez, Ó. E. (2012). *Notas del curso de finanzas públicas*. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Economía.

¹² El economista francés Nicolas Baudeau fue el primero en utilizar el término fisiócrata en su libro *Première introduction a la philosophie économique ou analyse de étatspolicés* –Primera introducción a la filosofía económica o análisis económico de estados civilizados- publicado en 1771.

¹³ Constituye una forma de organización social en la que el gobierno tiene la potestad ilimitada sobre todos sus súbditos.

¹⁴ Forma política en el que una persona tiene derecho por vía hereditaria a reinar como cabeza de un estado con carácter vitalicio y el poder es absoluto.

Sus principales exponentes fueron: “Francois Quesnay, Willian Petty y Richard Cantillón” (Hebert, 2007), otros autores incluyen a Jean Claude Marie, el Marqués de Mirabeau, Pierre-Paul Mercier de la Rivière, Nicolas Baudeau y Dupont de Nemours.

El Dr. Quesnay con su Tableau Économique¹⁵ (1758) y su segundo problema económico (1767), dio unidad a esta forma de pensamiento, en el que la agricultura toma gran relevancia como fuente generadora de riqueza.

Esta escuela sustentaba el orden natural como principio básico. La naturaleza regida por la ley natural, es la que debe gobernar todas las instituciones humanas, la riqueza y la productividad es exclusiva de la agricultura (González, 2005).

Al terminar el siglo XVIII se desvanecen las concepciones mercantilistas de protección estatal y nace el capitalismo industrial, esto implicaría un nuevo orden social respondiendo a los nuevos intereses, basada en una economía de libre mercado, defendiendo los postulados de libertad individual, propiedad privada y limitando la intervención del Estado.

A los mercantilistas se le reconoce su papel clave en la transición entre el feudalismo y el capitalismo, en la construcción del objeto de la economía y su ayuda a la creación de las bases para el sistema de mercado (Agudelo, 2011).

1.1.4. La tributación en la edad contemporánea

Este período histórico corresponde a la revolución industrial (último cuarto del siglo XVIII) hasta la actualidad. Se interesa principalmente por el consumo, la demanda y la utilidad (Roll, 1994).

El pensamiento económico de esta etapa parte del rompimiento de los fundamentos mercantilistas, para intentar brindar una respuesta coherente, por así decirlo, a las nuevas relaciones sociales de producción, determinadas por el capitalismo.

¹⁵ El Cuadro económico, que representa de forma aritmética como se distribuye la suma de la producción anual de la tierra.

De esta manera surge una serie de pensadores, filósofos y economista que se alejaron del análisis que se centraba en los intereses y/o clases de gobernantes, enfocándose en el interés del individuo, la propiedad privada y la economía de mercado a través del *laissez faire, laissez passer*.¹⁶

Entre sus principales exponentes, que posteriormente fueron denominados como los representantes de la escuela clásica,¹⁷ estaban: Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, Jean Baptiste Say, entre otros.

Pero es Adam Smith, el filósofo escocés convertido en economista, el máximo exponente de la escuela clásica, su obra: “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones” provoca una revolución en el pensamiento económico ya que logra una consistencia lógica y científica a todo el cumulo disperso de tratados económicos de sus antecesores. Reconoce que ciertas funciones son inherentes al Estado, a pesar de que es reaccionario al control estatal, en su obra, establece:

- a) “La primera obligación del Soberano, es la de proteger la sociedad contra la violencia y de la invasión de otras sociedades independientes, esta no puede realizarse por otro medio, que el de la fuerza militar”.¹⁸
- b) “El segundo deber del Soberano, que consiste en proteger, hasta donde sea posible, a los miembros de la sociedad contra las injusticias y opresiones de cualquier otro componente de ella, o sea al deber de establecer una recta administración de justicia”.¹⁹
- c) “La tercera y última obligación del Soberano y del Estado es la de establecer y sostener aquellas instituciones y obras públicas (...) las

¹⁶Expresión francesa que significa “dejar hacer, dejar pasar” que se refiere al libre mercado y mínima intervención de los gobiernos, usada por primera vez por Vicent de Gournay, fisiócrata del siglo XVIII.

¹⁷Los economistas clásicos, fue un término acuñado por Karl Marx para referirse a Smith, Ricardo, James Smill y sus predecesores.

¹⁸Smith A. (2008). *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (Decimosexta ed.). (E.Cannan, Ed., & G. Franco, Trad.). México: Fondo de la Cultura Económica. Pág. 614.

¹⁹ *Ibid.*, p. 628.

principales son aquellas que sirven para facilitar el comercio de la nación y fomentar la instrucción del pueblo”.²⁰

Sustenta que no sólo la agricultura genera riqueza sino también la industria y el trabajo. En síntesis, puede precisarse la influencia del pensamiento de Smith en la ciencia económica a través de los siguientes puntos:²¹

- a) Dio una visión sistemática a los estudios financieros.
- b) Formula las reglas clásicas de la imposición.
- c) Al sustentar que la industria y el trabajo también son generadoras de riqueza, amplió el campo de la tributación.²²

Ahora bien, los países capitalistas industrializados se enfrentaron a finales del siglo XIX con graves problemas económico-sociales. La destrucción de la producción industrial tradicional y el enfrentamiento entre campo y ciudad había llevado a una situación de miseria, tanto a las poblaciones urbanas como al campo en los países centrales.

Como bien menciona Rajland (2005) citando a Hinkelammert (1984) existía por lo tanto un desequilibrio de zonas periféricas, que parecía amenazar la existencia del sistema capitalista en los centros. El surgimiento de movimientos de masas y la consiguiente política de tipo populista determinó programas destinados a incorporar a estas masas marginadas. Las clases poseedoras comenzaron a temer por el potencial de beligerancia de las masas oprimidas. Había que encontrar una solución que restableciera el orden social y esta se dio a través de la construcción del Estado de Bienestar,²³ que consistía en la obligación explícita que asume el aparato estatal de suministrar asistencia y apoyo a los ciudadanos que sufren necesidades y riesgos específicos característicos de la sociedad capitalista; esto, a partir de pretensiones legales otorgadas a los ciudadanos; y el reconocimiento del papel formal de los sindicatos tanto en la negociación colectiva como en la formación de los planes públicos (Rajland, 2005).

²⁰ *Ibíd.*, p. 639.

²¹ Velásquez, Ó. E. (2012). *Óp. Cit.*

²² En otras palabras, amplió lo que se conoce actualmente como base tributaria.

²³ Término nacido en Alemania a finales del siglo XIX por iniciativa del canciller alemán Otto von Bismarck (1815-1898).

Siguiendo los acontecimientos más relevantes, en la tercera década del siglo XX, el mundo se sumió en la depresión más aguda que se había conocido. En los Estados Unidos de Norteamérica ya como potencia mundial, por ejemplo, significó una pérdida del 36% de su renta nacional.

A partir de ese momento, se empiezan a cuestionar los principios y postulados de la escuela clásica, ya que “El análisis que hacían del proceso económico resulto notoriamente insatisfactorio, porque el reajuste automático de la economía no se producía como ellos lo sustentaban” (Roll, 1994).

Los clásicos concibieron unas finanzas estáticas, sustentadas en los postulados siguientes:²⁴

- a) Las finanzas son una expresión parasitaria del sistema económico.
- b) Los gastos públicos deben limitarse a las funciones mínimas y esenciales del Estado.
- c) Los impuestos no deben afectar los ahorros y menos el capital y;
- d) Es un imperativo del sistema financiero sano que el presupuesto público sea rigurosamente equilibrado.

Es entonces, ante estos sucesos que el economista inglés John Maynard Keynes busca dar una respuesta coherente al funcionamiento de la economía y es en 1936 que publica su obra “Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero”, en la cual sostenía que los postulados de la teoría clásica solo son aplicables a un caso especial y no en general, por lo que al sistematizar sus propias ideas, elaboró su teoría en la que se destaca la función de la inversión, el ahorro y el consumo.

La influencia de Keynes “Transforma al Estado en intervencionista, mediante políticas anti cíclicas basadas en un sistema fiscal redistributivo, el desarrollo de la seguridad social, el déficit público, y las grandes obras y empresas públicas” (Camargo, 2003).

²⁴ Velásquez, Ó. E. (2012). Óp. Cit.

Sin embargo en la década de los años 70 (crisis energética) y 80 (crisis fiscal), las políticas económicas keynesianas e inclusive el Estado Benefactor que aún tenía vigencia, resultan inoperantes. El alza de los precios de la energía eléctrica, la estanflación²⁵ y déficit fiscal fueron los detonantes para buscar nuevos mecanismos y políticas que permitieran salir de la crisis.

Por lo tanto, después de 1980 el círculo virtuoso²⁶ del modelo keynesiano fue remplazado por un modelo de crecimiento neoliberal. Anteriormente el compromiso era el pleno empleo, es decir, el salario era el motor de la economía. Después fue la deuda y la inflación, los que se convirtieron en el motor.

En los años noventa el modelo neoliberal se orientaba a las exportaciones, donde el crecimiento de la demanda provenía de inversiones extranjeras directas. También se imponía la privatización, apertura de mercado, liberación de la cuenta capital y un tipo de cambio flexible.

El Fondo Monetario Internacional (FMI) fue la entidad encargada de aplicar las políticas liberales a los países afectados por la crisis de los setenta y ochenta a cambio de la asistencia financiera que necesitaban como consecuencia del incremento insostenible de la deuda, principalmente en la región Latinoamericana.

En el caso de Europa, en los noventa se sometieron a un régimen monetario y una política fiscal más estricta, con la introducción del Euro en 1999, este régimen continuó y se consolidó a través de la política del Banco Central Europeo y los requerimientos del déficit presupuestario del Tratado de Maastricht, (Palley, 2011).

Como bien lo menciona Camargo (2003) “La solución a la crisis estatal, se puede caracterizar por el énfasis en el mercado frente al Estado como mecanismo de superación de la crisis. Y esto implica reducir el Estado, su intervencionismo y su

²⁵ Fenómeno económico donde coexisten bajas tasas de crecimiento económico, con incremento del desempleo e inflación. La estanflación provocó un desconcierto ante las autoridades y los teóricos de la economía ya que con anterioridad se decía que el incremento de la inflación tenía una relación directa con el crecimiento económico, y no a la inversa, como sucedió entre los años de 1973-1975, esto condujo que la respuesta de las autoridades fueran inoportunas, lo que terminó empeorando la situación.

²⁶ Es modelo keynesiano indica que el crecimiento de la productividad impulsa el aumento del salario, este a su vez incrementa la demanda agregada y crea pleno empleo, provisto de incentivos a la inversión, impulsan aún más el crecimiento de la productividad.

tamaño, mediante la disminución de las prestaciones sociales en sanidad, desempleo y seguridad social en general, la privatización de empresas públicas, la desregulación, el equilibrio presupuestario, y el control de la inflación mediante la moderación salarial y una política monetaria restrictiva”.

En términos generales el cambio global debilitó los beneficios a los trabajadores, fortaleció a las grandes corporaciones y eliminó las trabas a los mercados financieros para servir a los intereses de las élites financieras y comerciales.

Posteriormente, en la primera década del siglo XXI surge la crisis financiera mundial, solo comparada con la gran depresión de los años treinta del siglo XX. Palley (2011) define tres perspectivas diferentes que tratan de argumentar las causas de la crisis y las explica de la siguiente forma:

La posición neoliberal argumenta que la crisis está enraizada en la burbuja inmobiliaria de los Estados Unidos, debido a las fallas en la política monetaria y en la intervención gubernamental en el mercado inmobiliario.

La posición de la Tercera Vía indica que la crisis se debe a la inadecuada regulación financiera que permitieron estructuras perversas de pagos de incentivos dentro de los bancos, que alentaron a sus administraciones para involucrarse en presionar y otorgar préstamos indiscriminados en vez de prestar responsablemente. Estas fallas contribuyeron a la colocación financiera errónea, incluyendo la mala asignación de ahorro externo suministrado por medio del déficit comercial.

La última argumentación le concede el nombre de perspectiva progresista, mencionando que la crisis está fundada en el paradigma económico neoliberal que ha guiado la política económica de manera global. Estados Unidos es el epicentro de la crisis, pero todos los países están implicados pues todos participaron en la adopción de un paradigma de política económica con fallas sistemáticas.

El paradigma se extiende a las finanzas por medio de una regulación inadecuada y al permitir arreglos defectuosos de pagos de incentivos, pero las finanzas son

sólo un elemento del problema y la causa es más profunda que sólo las fallas en la regulación. Las crisis de tales magnitudes no ocurren sólo a causa del fracaso de las regulaciones.

Es de esta manera que la disyuntiva entre la injerencia o no del Estado en la actividad económica se acrecienta, así como los límites de sus funciones y la manera de cumplirlas, basadas en todo el andamiaje de políticas y teorías que surgieron durante la edad moderna hasta la actualidad.

1.2. Concepciones y generalidades teóricas de las tributación

Contextualizando el tema, es oportuno sumergirse a las concepciones y generalidades actuales con respecto a la tributación.

En primera instancia se debe hacer una distinción de lo que se concibe como tributo. Etimológicamente proviene del latín tributum (aquello que se tributa) que de acuerdo a la RAE “Es la carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo”.

En el caso de Guatemala, su definición se encuentra en código tributario, capítulo III, artículo 9 el cual corresponde a: “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recurso para el cumplimiento de sus fines”, de igual manera los clasifica en: Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Ahora que se tiene una idea sobre la definición de tributo, es importante desarrollar lo que es un sistema tributario; en palabras de Sosa (2009): “Es el sistema impositivo o de recaudación, que consiste en la fijación, cobro, administración de los impuestos, derechos internos y los derivados del comercio exterior, que se recauda en un país”.

Para Muñoz (2001) un sistema tributario debe ser aquel que esté diseñado de forma tal, que a medida que se incremente el ingreso y/o la producción nacional, aumenten correspondientemente la recaudación, además debe permitir que la

población de menores recursos, aporten menor proporción de sus ingresos, o por lo menos, cerciorarse que no existan impuestos que recaigan especialmente sobre los segmentos más pobres de la sociedad.

Por otro lado, en el análisis, formulación o implementación de los impuestos, se debe considerar dos concepciones generales que siempre estarán presentes en la discusión y análisis de la tributación, estas son: la “progresividad” y la “regresividad” que se distinguen como “la proporción en que el impuesto es pagado por las personas de acuerdo a sus niveles de ingreso”²⁷ esto quiere decir, que si un impuesto es pagado por los contribuyentes de mayores ingresos en un porcentaje superior, se hace referencia a un impuesto progresivo, en el caso inverso, si los contribuyentes de menores ingresos pagan un porcentaje superior de impuestos, se haría mención de un impuesto regresivo.

Aunado a ello, existe el principio de equidad tributaria horizontal y vertical: La primera, se centra en el concepto que dos individuos, naturales o jurídicos, que perciben ingresos reales equivalentes, sin importar la fuente, deberían ser tratados de la misma manera en cuanto a su obligación/carga tributaria.²⁸ El segundo principio, para Muñoz (2001) tiene más relación en cuanto a la función distributiva de los impuestos, ya que este implica que a medida que incrementan los ingresos de los individuos estos son sujetos de una carga impositiva mayor.

En general la equidad del sistema tributario “es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (Cepeda E., 2002).

En lo que respecta a la estructura tributaria, esta puede comprender un número elevado de impuestos, sin embargo, determinar la existencia de los ingresos

²⁷ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). *La política fiscal de Centroamérica en tiempos de crisis*. Guatemala. Artgrafic Internacional.

²⁸ *Ibid.*

fiscales que proporcionan al Estado la fuente necesaria para cumplir con sus funciones públicas es primordial.

En este caso Ortíz (2012) distingue tres tipos de ingresos: 1) Corrientes, 2) Capital e, 3) Impuestos directos e indirectos.

Dentro de la categoría de corrientes incluye los tributarios y no tributarios. El primero lo define como una carga fiscal o prestación en dinero o especie que la ley de un país fija con carácter obligatorio y general sobre las personas individuales y/o jurídicas, para cubrir los gastos que están a cargo del Estado; el segundo, como derechos por uso de bienes de dominio público; licencias para explotación y extracción minera, explotación del espectro electromagnético, así como las transferencias corrientes.²⁹

El ingreso de capital lo define como recursos provenientes de la venta de activos fijos y valores financieros, financiamiento interno y externo, así como transferencias del Gobierno para la inversión física, financiera y amortización de pasivos.

En el caso de los impuestos indirectos, como el pago obligado en dinero que exige el Estado a las personas o empresas que no están sujetos a contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y para la provisión de bienes y servicios de carácter público. Los directos, recaen sobre la renta o riqueza, o gravan directamente el ingreso de las personas y las empresas.

Entre los impuestos indirectos se pueden mencionar: el impuesto al valor agregado –IVA- y los específicos al consumo (tabaco, combustibles, bebidas alcohólicas, entre otras). Siendo estos lo más representativos en la estructura tributaria de la mayoría de países Latinoamericanos. Entre los impuestos directos: el impuesto sobre la renta aplicado sobre rentas empresariales, personas físicas y al patrimonio.

²⁹ Estos representan un porcentaje significativo de los ingresos en determinadas países de América Latina, como por ejemplo en Venezuela y México con el petróleo y el Cobre en Chile

Se debe considerar que en el análisis económico de la tributación, es relevante determinar la capacidad que posee un país para generar ingresos que permitan financiar el gasto público, el cual se establece a través del indicador denominado: carga tributaria “Que mide la recaudación tributaria total como porcentaje del PIB” (Martín, Rodríguez, & González, 2012).

Para obtener una visión de mayor amplitud sobre sus implicaciones en la estructura tributaria de las economías del mundo, se puede mencionar el informe de Estadísticas Tributaria en América Latina (ETAL) 1990-2012, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).³⁰

El informe expone que los impuestos directos para los países que conforman la OCDE representaban el 58% de los ingresos tributarios totales, un 22% más que el promedio Centroamericano.³¹

En el caso de la carga tributaria, países como Argentina en promedio representaba el (37.3%), Brasil (36.3%).³² En los extremos, se menciona a República Dominicana con (13.5%) y Guatemala con el (12.3%), este último “Tiene los niveles de ingresos fiscales más bajos y dependen casi exclusivamente de impuestos para financiar el gasto público, en donde la baja participación de los impuestos directos, en comparación con la alta contribución del IVA, influye en que el sistema tributario sea regresivo”.³³ Tampoco cuentan con ingresos de otras fuentes importantes, clasificados en los no tributarios.³⁴

En el caso de los países Europeos la carga tributaria es de (39.5%) donde los impuestos directos representaban con relación al PIB el 13.2% y 13.6% los indirectos; en el caso de los países nórdicos como Suecia, la carga tributaria es

³⁰ Agrupa 34 países miembros, que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial y 80% del Producto Nacional Bruto mundial. Su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

³¹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). Óp. Cit.

³² Ambos países, con cargas tributarias similares a las Europeas y que se encuentran por arriba del promedio de los países que conforman la OCDE (34.6%).

³³ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). Óp. Cit.

³⁴ Los ingresos no tributarios, para países como México, Bolivia, Ecuador y Venezuela le representa aproximadamente el 30% de sus ingresos fiscales.

del (44.2%), los indirectos contribuían 18.7% y directos 18.3%; Finlandia por su parte un (44.1%), compuesta en 16.3% directos y 14.7% indirectos, (Rallo, 2014).

Ahora bien, por un lado se han mencionado las fuentes de financiamiento del Estado para cumplir sus funciones, pero corresponde en este momento desarrollar su contraparte, es decir los egresos.

El rubro más importante de los egresos es el asignado al gasto público, que corresponde a “La erogación monetaria, realizada por la autoridad competente, en virtud de una autorización legal y destinada a fines de interés colectivo”.³⁵ Su importancia radica en el impacto directo que tiene sobre la distribución del ingreso.

El gasto público se puede clasificar en: gasto social, con influencia directa sobre la equidad, ya que puede ser destinada a la educación, salud, asistencia social, pensiones, vivienda, entre otros, donde los primeros tres, en su mayor parte son utilizados por la población más vulnerable, sin olvidar los denominados programas de protección social de las transferencias monetarias condicionadas que funcionan también como una fuente de redistribución del ingreso de mayor popularidad en los últimos años.

También, se tiene el gasto en inversión pública o de capital. Su aportación radica en “La ampliación de oportunidades que brinda, ya que el acceso a la infraestructura es desigual y crea barreras importantes para todos los ciudadanos”.³⁶

Por otra parte es fundamental establecer que el gasto público puede medirse a través de su calidad en función de la eficiencia y eficacia. De acuerdo a (Segeplan, 2016), el primero “se realiza contrastando el presupuesto ejecutado con respecto al presupuesto vigente de la institución, con base se emite una conclusión sobre su comportamiento. Se considera que a mayor porcentaje habrá mayor eficiencia” en el segundo “se realiza contrastando las metas de producción, de todos los productos y subproductos, programas con respecto a lo ejecutado”.

³⁵ Velásquez, Ó. E. (2012). Óp. Cit.

³⁶ Ibid.

En lo que respecta al análisis de ejecución presupuestaria es oportuno mencionar que para obtener el porcentaje de ejecución de acuerdo aspectos básicos del presupuesto (MINFIN, 2012) se divide el devengado “ que es el momento en que se recibe el bien o servicio y es de acuerdo a la ley de presupuesto, el momento en que el presupuesto es afectado (o ejecutado) es en este momento cuando un proveedor puede exigir el pago” con respecto al presupuesto vigente “es el máximo que una entidad puede ejecutar durante el año, es el resultado de sumar el presupuesto inicial más las modificaciones”.

En otro aspecto, el gasto público puede llegar a incrementarse por diferentes motivos, entre ellos el desarrollo económico, las guerras, el crecimiento demográfico y el desarrollo urbano, etc. En estos casos, la diferencia entre lo que ingresa y lo que egresa, generalmente en los países Centroamericanos es negativo, generando lo que se denomina déficit fiscal que determina el monto de créditos o endeudamiento del sector público o deuda pública.³⁷

Se denomina deuda pública “Al conjunto de obligaciones de origen legal o contractual que debe cumplir el Estado como resultado de los préstamos recibidos”³⁸ y su incremento, puede provocar impactos indeseables en la economía, llevando a un país a declararse en default,³⁹ lo que implica grandes perjuicios a la sociedad y principalmente a la población más desposeída.

También es de considerar, que el incremento de la deuda pública no proviene solamente de la relación entre ingresos y gastos del sector público en un período fiscal dado (un año), sino también, hay que tomar en cuenta, su aumento por el pago de los intereses.⁴⁰

Entre los casos de mayor repercusión en la última década del presente siglo, específicamente en las economías de la Unión Europea (UE), puede mencionarse

³⁷ Este último puede considerarse como un gasto público ya que también es una erogación por parte del Estado, legalmente autorizado, con una finalidad de interés colectivo.

³⁸ Velásquez, Ó. E.(2012). Óp. Cit.

³⁹ Se denomina así a la imposibilidad de un país de pagar la obligación de su deuda contraída con los diferentes acreedores.

⁴⁰ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). Óp. Cit.

lo acontecido en Grecia, Portugal, Italia y España conocidos comúnmente con el acrónimo de PIGS, donde la deuda pública con relación a sus ingresos o PIB, sobrepasaba el 100% y 150%.

El sacrificio para equilibrar las cuentas fiscales y disminuir la deuda, provocó un estallido social en el primero de los países mencionados con fuertes impactos económico en los demás.

En España por ejemplo, se registraron los mayores niveles de desempleo nunca vistos en la UE, llegando a tener un paro aproximadamente de 25% de su población económicamente activa, es decir que por cada cien personas, veinticinco se encontraban sin empleo.

Por último y no por eso menos importante, se debe de distinguir entre dos términos que tienden a confundir e impactar en la recaudación tributaria del erario nacional. Estos términos son conocidos como evasión y elusión fiscal, ambas tienen en común reducir los ingresos pero con diferentes efectos por su naturaleza.

La evasión fiscal “Es el incumplimiento del pago de una obligación tributaria”.⁴¹ El concepto de elusión se define como “El acto de sacar provecho de algún defecto de las normas tributarias para pagar menos o dejar de pagar un impuesto”.⁴² El primero es un acto delictivo, pero el segundo es legal.

La evasión tributaria, entendida como la sub declaración ilegal y voluntaria de los impuestos, es una traba para alcanzar los atributos de suficiencia, eficiencia y equidad,⁴³ mencionados anteriormente.

En primer lugar, una evasión generalizada es un obstáculo para lograr una recaudación tributaria compatible con el nivel de gasto público demandado por la sociedad.

⁴¹ PNUND. (2010). *Informe nacional de desarrollo humano*. Guatemala: Magna Terra Editores.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Cabello, J.R., Morales, L.E., & Luis., M.J. (agosto 2009). Estudio de las finanzas públicas. *Los ingresos tributarios en el contexto de la política de balance estructural*. Chile, Santiago: Lom Ediciones Ltda.

En segundo lugar, en presencia de evasión se requerirá aplicar tasas impositivas más elevadas para lograr la meta de recaudación, aumentando el costo por ineficiencia económica de los impuestos.

Tercero, la evasión tributaria es una de las principales fuentes de inequidad de los sistemas tributarios tanto horizontal (porque una persona que evade soporta una menor carga impositiva que otra de igual nivel de ingresos que no lo hace), como vertical (porque en general las personas de mayores ingresos suelen tener más oportunidades para la evasión y la elusión).

En el caso de Guatemala, cómo se expondrá más adelante, se aprobó el paquete de reformas tributarias en el año 2012, como consecuencia de la baja recaudación y los altos niveles de evasión que persisten en el país, que impide al gobierno obtener los suficientes recursos financieros para cumplir con sus obligaciones constitucionales.

1.3. El gasto público y los impuestos: instrumentos de política fiscal y su impacto en la distribución del ingreso

Previo al desarrollo de este apartado, se debe comprender que la política fiscal es parte de la política económica que posee un gobierno para influir en la actividad económica de un país y como toda política, posee una serie de instrumentos para buscar el cumplimiento de los objetivos trazados.

En esta investigación se abordará el gasto público y los impuestos como los dos principales instrumentos de la política fiscal que impactan en la distribución del ingreso, ya que estos tienen sus propias peculiaridades, y sus efectos dependerán de las metas establecidas en el ámbito fiscal.

1.3.1. Instrumentos de política fiscal

Primeramente se debe indicar que el gasto público y los impuestos tienen influencia sobre la distribución del ingreso y por ende en la reducción de la pobreza. ¿Cómo y cuáles, son las condiciones en que el gobierno debe actuar,

para utilizar los instrumentos de política fiscal? Su respuesta se encuentra, de acuerdo a la teoría macroeconómica en las fases del ciclo económico.

Esto quiere decir, que si un país se encuentra en una fase de recesión económica, donde “La recaudación del impuesto a la renta y otros impuestos directos cae bruscamente al encogerse la base imponible”,⁴⁴ junto al nivel de actividad, lo que produce un déficit fiscal. Para este caso, se utiliza una política fiscal denominada expansiva, con la finalidad de incrementar el gasto público, es decir, aumentar las “Transferencias a las familias más golpeadas, que incluye partidas como el seguro de desempleo y los gastos de bienestar social (cupones de alimentos y otros)”⁴⁵ y a la vez disminuir los impuestos con el objetivo de amortiguar la caída del ingreso disponible en las familias.

El caso contrario, se denominada expansión económica, y sucede cuando los ingresos tributarios suelen incrementarse mientras que el gasto suele ascender más lentamente, lo que tiende a producir un superávit automático, en este escenario, para evitar un sobrecalentamiento de la economía se buscará disminuir la demanda agregada y para ello se aumentan los impuestos y se reduce el gasto del gobierno.⁴⁶ Sus efectos son los opuestos a los mencionados en la política fiscal expansiva.

Para visualizar las implicaciones del gasto público en la actividad económica y generación de empleo, se puede afirmar, por ejemplo que cuando el gobierno financia un proyecto para construir un tren en todo el país, los fondos que entran en el proyecto podrían ir hacia la contratación de trabajadores reduciendo el desempleo e inyectando dinero a la economía. Los mayores niveles de gasto público tienden a promover el empleo y el crecimiento económico (Hamel, 2009).

También puede influir directamente en la demanda agregada por medio de la inversión pública, modificando la demanda de consumo privado, que elevan la

⁴⁴ Larraín, F., & Sachs, J. (2013). *Macroeconomía en la economía global*. Buenos Aires: Pearson Education. Pág. 538.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ibid.*, p.268.

renta disponible y, por tanto, su consumo (González, 2015). Los gastos que se han mencionado tienen un efecto positivo sobre la productividad, por lo tanto no sólo elevan el nivel de renta a corto plazo, sino el nivel de renta potencial, conocida como aquella renta que puede alcanzar una economía en el largo plazo (González, 2015).

Otro tipo de interacción comprende según Larraín&Sachs (2013) los efectos sobre la oferta agregada privada. El gasto de gobierno de bienes y servicios puede hacer bajar los costos marginales de producción del sector privado, aumentando así la oferta agregada. Ejemplificando, si se mejoran los servicios en seguridad pública, las empresas podrían gastar menos en ese rubro (guardias privados, sistemas sofisticados de alarma y demás) e incrementar la producción de bienes finales para el consumo.

En el caso de los impuestos, estos también influyen en la demanda agregada. La explicación se encuentra en la función de consumo: cuando se reducen los impuestos y las economías domésticas perciben un aumento de su renta disponible, sólo destinarán una parte a un mayor gasto de consumo, mientras que el resto se ahorrará. En cambio, todo el incremento de gasto se traduce directamente en mayor demanda agregada (González, 2015).

En todo caso, el gasto público y los impuestos como instrumentos de política fiscal son factores claves para presentar, diseñar políticas, programas y proyectos de protección social y estimulación de la economía.

1.3.2. Impacto en la distribución del ingreso

En las últimas décadas, ha surgido la discusión sobre la importancia que tiene el gasto público y los impuestos para lograr los objetivos concernientes a la equidad e igualdad de una sociedad debido al alto crecimiento de la pobreza.

En estas circunstancias la política impositiva de un país, juega un papel fundamental para que el Gobierno cumpla con sus funciones económicas: “No solo porque provee los recursos necesarios para llevarlas a cabo, sino porque

(...) tienen efectos sobre la asignación de los recursos, la distribución del ingreso y el nivel de la demanda agregada” (Carmona, 2005).

Cabe mencionar que “El papel desempeñado por un gobierno en la economía, se extiende mucho más allá de la política fiscal, (...) también abarca la política monetaria y cambiaria. Asimismo, el gobierno establece leyes que rigen la actividad económica privada, incluyendo los códigos comerciales (...) las normas que regulan la movilidad internacional del capital, los reglamentos de protección ambiental, las normas antimonopolios, y varias otras. (...) en muchos países, el gobierno además produce bienes a través de empresas estatales”.⁴⁷

En lo que corresponde al gasto público, se dice que “En el corto plazo (...) es un instrumento redistributivo muchos más poderoso que el sistema tributario. Sin embargo, en el largo plazo un sistema progresivo de imposición del ingreso puede hacer una contribución muy importante para evitar grados crecientes de desigualdad”.⁴⁸

En el caso de los impuestos, que son las fuentes de ingresos que tiene el Estado para cumplir con sus obligaciones, están relacionadas directamente con los egresos y pueden contribuir a estimular o desincentivar ciertas actividades que se mantienen en la esfera de las decisiones privadas y que impactan a la vez en la asignación de los recursos.

En esta línea de ideas, para Gómez (2006) la política fiscal puede influir en la distribución del ingreso de un país de dos formas distintas: En primer lugar, mediante la captura de fondos para ser dedicados a gastos públicos orientados a la creación y fortalecimiento de talento humano, financiando gastos en salud, educación, sanidad y otros. De esta forma se constituye en un factor que contribuye a la formación de capital, mejorando el ingreso de mercado y por lo tanto la distribución primaria.⁴⁹ En segundo lugar, puede influir en la estructura de

⁴⁷ Larraín, F., & Sachs, J. (2013). *Óp. Cit.*, p. 510

⁴⁸ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). *Óp. Cit.*

⁴⁹ Se hace referencia al beneficio que se tiene, antes de que se descuente el pago de impuestos y se reciban transferencia del Gobierno.

la distribución de rentas mediante un sistema de impuestos progresivos procurando de esta forma un cambio en la distribución secundaria.⁵⁰

En todo caso, para lograr los objetivos trazados por el gobierno “Un país debe hacer un esfuerzo por encontrar una combinación de impuestos consistentes con avanzar mayormente en los objetivos posibles, sin entorpecer de manera significativa a otros. Esta mezcla óptima, es diferente en países desarrollados y en vías de desarrollo, ya que estos últimos tienen objetivos muy particulares” (Rodríguez & Díaz, 2013).

Caso contrario, en los países europeos, los impuestos directos e indirectos, proporcionan porcentajes de ingresos similares en su sistema impositivo, y como se ha mencionado en líneas anteriores, varios de los países Latinoamericanos, los impuestos indirectos representan un porcentaje mayor de los ingresos fiscales, situación que hace que un sistema tributario pueda denominarse regresivo.

Por otra parte, los ingresos fiscales como lo indica el ICEFI (2012), pueden prevenir incrementos en la desigualdad, pero su mayor contribución a la equidad se da a través del financiamiento del gasto público y de nada sirve incrementar la inversión, el gasto en sectores sociales y bajar o subir impuestos, si los beneficios que se generan para el país con dichos recursos son menores a los costos.

Para concluir, se puede señalar que la influencia del gasto público y los impuestos en la economía (disminución de la pobreza y redistribución del ingreso) dependerá de quién se beneficia de los servicios que proveen el sector público y quiénes contribuyen a financiarlo mediante el pago de tributos.

1.4. La política fiscal y sus desafíos en la implementación de las reformas

En lo que respecta a la política y arreglos fiscales es oportuno mencionar que “Se debe recordar que los objetivos de una reforma generalmente, se dan por aumentar la inversión pública focalizando proyectos de infraestructura, reducir la

⁵⁰ Se hace referencia al beneficio que se tiene, después del pago de impuestos y de haber recibido transferencias del Gobierno.

aceleración del crecimiento de la deuda pública y financiar programas sociales orientados a reducir la pobreza y combatir el hambre” (Ministerio de Finanzas Públicas –MINFIN-, 2013).

Ahora bien, adentrándose hacia los desafíos en la implementación de reformas, Souza (2013) concluye que existe una serie de vallas difíciles de saltar, que en general han impedido hacer reformas estructurales en los sistemas tributarios de la región. Estas vallas son: el clientelismo político y la captura de instituciones del Estado por parte de grupos de interés; incapacidad de los gobiernos para construir mayorías legislativas, falta de apoyo popular a las reformas, debilidad relativa del Estado en comparación con el poder de las élites, descoordinaciones a nivel de gobierno, primacía de visiones ideológicas e influencia de factores políticos en las administraciones tributarias.

Una conclusión que surge con mucha fuerza de varios análisis realizados, es el limitado papel que las políticas pasadas han otorgado al impuesto personal a la renta en toda la región. Observando un claro contraste entre los esfuerzos realizados para fortalecer el IVA, técnica y administrativamente hablando, y por el contrario un debilitamiento del impuesto a la renta en general y a la renta personal en particular (Gómez, 2006).

Por su parte Rodríguez & Díaz (2013), en materia tributaria dice “Los países como Chile, Brasil y Colombia, la combinación entre cuantiosos ingresos no tributarios e impuestos indirectos, hace que gran parte del gasto fiscal se encuentre financiado por esas vías, y no por los impuestos directos. Cambiar ese arreglo existente es políticamente complejo para los gobiernos”.

Por ejemplo, “Los sistemas tributarios en América Latina, han sido deficitarios e inequitativos. Ha costado implementar en la región sistemas que recauden lo que necesitan los Estados para cumplir con sus funciones básicas y proveer un mínimo bienestar a la ciudadanía, a la vez, la inequidad con que se recaudan los impuestos es manifiesta” (Gómez & O’Farell, 2009).

La construcción de una propuesta sólida desde el punto de vista técnico, es el primer paso a la hora de proponer una reforma tributaria. De otra manera, las fuerzas que determinan el imperfecto status quo, tenderán a pactar y bloquear cualquier intento de cambio.

Es de considerar, que la experiencia muestra que verdaderos acuerdos en el ámbito fiscal para que sean sostenibles, toman en cuenta las dos caras de las finanzas públicas (ingresos y gastos), porque no se puede hablar de sostenibilidad en los gastos cuando no se cuenta con una fuente de financiamiento estable, como tampoco exigir mayores tributos a los ciudadanos si no se transparenta el destino y uso de los recursos recaudados.

Una propuesta técnicamente sólida, significa: claridad en los objetivos deseados, rigurosidad en el análisis empírico, tanto del diagnóstico como de los posibles efectos de las reformas propuestas; trabajo multidisciplinario entre economistas, abogados, expertos tributarios y contables, que permita una impecable redacción del articulado de la reforma. Sin embargo, Alfonso (2013) indica que es predominante decir que en los países, principalmente los latinoamericanos, poco o casi nada importa ¿cuánto y cómo? se recauda, siempre que viabilice el mayor gasto.

Las autoridades de gobierno con partidos variados, inclusive de ideologías distintas, siempre ignoraron la cuestión de la equidad tributaria y siempre se preocuparon de recaudar cada vez más, dentro de la filosofía de que cuánto y cómo se gasta, es lo que supuestamente importaría y haría la diferencia.

La creación y expansión de los programas de transferencia de renta, tan valorizados en los últimos mandatos presidenciales, dieron la justificación social para cobrar mucho y cada vez más impuestos, porque serían redistribuidos a favor de los más pobres.

Del mismo modo, los actores del mercado financiero se preocupan sólo de que el gobierno honre el servicio de su deuda sin importarles cómo se genere el

superávit primario, por otro lado los movimientos sociales de la izquierda política predicen mayores gastos sociales sin mucho discutir sus fuentes de financiamiento.

Por su parte, Gómez & O'Farell (2009) en particular, señalan que la existencia de crisis de diversa índole (guerras, amenazas externas, recesiones, conflictos sociales) puede determinar la viabilidad de una reforma, y terminar siendo útiles para justificarla y ganar adhesión ciudadana.

En otro aspecto, dada la complejidad de aprobarlas en el Congreso, una lección relevante, es afirmarse en la principal fuente de legitimidad de los sistemas presidencialistas (que son los que priman en América Latina) que es, precisamente, la figura del Presidente de la República.

En ese sentido, un camino estratégicamente aconsejable para presentar una reforma, según Rodríguez & Díaz (2013) es en los primeros meses de mandato de un nuevo Presidente⁵¹ o en su defecto, cuando éste goce de altos niveles de popularidad, de manera que ésta sirva para alinear a los parlamentarios detrás de los objetivos e instrumentos de la reforma, evitando perforaciones al sistema propuesto, y permitiendo una expedita tramitación.

Es indispensable recordar lo que Díaz, Novoa & Oliva (2013), afirman: **“Un Estado ineficiente, poco transparente, donde existe alta percepción de corrupción, puede terminar afectando gravemente su capacidad de recaudación, pues disminuye la disponibilidad a pagar impuestos de la ciudadanía y eventualmente disminuye también la rentabilidad de los proyectos privados que por esa razón no se materializan”**.

Con esto se puede establecer que el punto de partida de las finanzas públicas, incide en la capacidad de promover reformas, aunque el efecto no es siempre igual; es decir, por un lado, una situación fiscal sólida brinda a la ciudadanía, la

⁵¹ Acto que efectivamente sucedió en el caso de Guatemala a inicios del año 2012, donde el recién electo presidente Otto Pérez Molina a través del Ministerio de Finanzas Públicas presentó al Organismo Legislativo la Actualización Tributaria, que fue aprobada con el decreto 10-2012 en los primeros meses de su gobierno.

percepción del uso correcto de los recursos, haciendo más fácil la propuesta y la aceptación de reformas que aumenten la recaudación; pero, por otro lado, una situación de desequilibrio fiscal, puede llegar a servir de argumento sobre la necesidad de contar con mayores ingresos que hagan sustentable el gasto público.

La capacidad efectiva en la administración tributaria y de las entidades encargadas del control, gestión y ejecución del gasto público, pueden determinar el paquete de reformas posibles que se lleguen a implementar.

En todo caso, por lo expuesto anteriormente se puede concluir que una política fiscal enfocada a reformas tributarias estructurales debe considerar dentro de sus componentes los perfeccionamientos necesarios al aparato estatal, que le permitan implementar dicho pacto, tanto por el lado de los ingresos como por el lado de los gastos y tomar en cuenta que estarán supeditadas a los intereses de los sectores económicos que influyen en la toma de decisiones; así como en la capacidad del gobierno para crear consensos que permitan su aprobación.

CAPÍTULO II

Antecedentes de la Reforma Tributa 2012

2.1. Orígenes del pacto fiscal guatemalteco derivado de los Acuerdos de Paz

Los antecedentes de la reforma tributaria 2012 en Guatemala, pueden rastrearse en los Acuerdos de Paz firmados en 1996 (en el gobierno del entonces presidente Álvaro Arzú Irigoyen), específicamente en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria -ASESA-, así como en la suscripción del Pacto Fiscal⁵² para un Futuro con Paz y Desarrollo del 25 de mayo de 2000 y el trabajo de la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-, 2012).

El pacto fiscal constituye un acuerdo a nivel nacional sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado para cumplir con sus funciones, según lo establece la Constitución Política de la República y los Acuerdos de Paz, además, implica contribuir a la estabilidad macroeconómica mediante un equilibrio de los ingresos y gastos del Estado y permite definir una política fiscal de largo plazo con visión de país (Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal –CSPF-, 2003a).

Los compromisos fiscales establecidos en los Acuerdos de Paz están enfocados a mejorar la recaudación de impuestos, acciones y reformas que ataquen la evasión, la defraudación y la impunidad tributaria.

Asimismo, abarca temas relacionados a la mejora de la Administración Tributaria, que permita asegurar la eficacia y la transparencia en la recaudación, así como promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ligado a ello, existe el compromiso fundamental de mejorar los ingresos tributarios de una manera sostenible, para lograr como mínimo una carga tributaria equivalente al 12% del

⁵² De acuerdo a Ramón Nulia Hernández en su ensayo del Pacto Fiscal: La impostura de la falsa democracia (I) elaborado en el año 2004, la idea original del Pacto Fiscal surgió de la Secretaría de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL-, quién lo promovió como mecanismo de solución a la problemática de recaudación, gasto y administración fiscal en los países del área latinoamericana.

PIB.⁵³ Esta medida reconoce los antecedentes históricos de una recaudación baja, pero también toma en cuenta la necesidad de financiar un Estado que pueda movilizar mayores recursos para atender los graves problemas económicos y sociales que afectan a la sociedad guatemalteca (CSPF, 2003b).

A pesar de los acuerdos suscritos, en febrero de 1998 el Gobierno solicitó la postergación por dos años al cumplimiento de la meta de la carga tributaria. En octubre del mismo año se decide recalendarizar la meta para el 2002, en el marco de una serie de compromisos del Gobierno de Guatemala que incluyeron: la ampliación indefinida del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias –IEMA-, la eliminación de la deducción del IVA con respecto al ISR, la reforma de decreto 40-98 (Ley de zonas Francas); la promoción del impuesto territorial y la contratación de verificadoras del comercio exterior (CSPF, 2003a).

De los acuerdos mencionados en el párrafo anterior, solo se logró la extensión temporal del IEMA y el inicio de la concertación del pacto fiscal a cargo de la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz –CAAP-, asumiendo con mayor seriedad y responsabilidad el proceso.

En 1999 se integra la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal⁵⁴ –CPPF- a quien se le encomendó elaborar una propuesta que sirviera como documento base en la concertación del pacto fiscal (CSPF, 2003a).

El documento solicitado empieza a elaborarse a partir de marzo de 1999 y en diciembre de ese año se entrega el informe denominado: “Hacia un pacto fiscal en Guatemala”, el cual contiene ocho principios y compromisos de política fiscal, en las siguientes áreas: 1) Balance fiscal, 2) Ingresos del Estado, 3) Administración tributaria, 4) Gasto público, 5) Deuda pública, 6) Patrimonio público, 7) Evaluación y control y 8) Descentralización fiscal (CSPF, 2003b).

⁵³ De acuerdo al documento denominado Recomendaciones para la modernización del sistema fiscal de Guatemala elaborado por el GPDF, estableció que la meta equivalente en el 2008 corresponde al 13.2 por ciento del PIB.

⁵⁴ Comisión integrada por: Alma Quiñónez, Lizardo Sosa, Richard Aitkenhead y Arturo Montenegro y su Secretario Ejecutivo Juan Alberto Fuentes.

Fue en febrero del año 2000 que la CAAP realizó una convocatoria a 75 organizaciones para formar parte del proceso de discusión por medio de comentarios y propuestas al documento base. La comisión recibió 48 ponencias escritas. Era para entonces, la primera vez que se sometía la política fiscal a una discusión amplia y participativa, siendo el 25 de mayo de 2000 que finalmente fue suscrito por más de 131 organizaciones sociales del país (CSPF,2003b).

A pesar de los conflictos de interés, se logró alcanzar consensos en cuanto a medidas tributarias concretas y conducentes para alcanzar la meta de la carga tributaria del 12 por ciento, el fortalecimiento de la administración tributaria, las medidas para combatir la evasión fiscal, el contrabando, la reducción de deducciones y exoneraciones vigentes, el incremento del IVA del 10 al 12 por ciento, el aumento de la tasa máxima del ISR del 25 al 31 por ciento, la creación de algunos otros impuestos, el incremento de salarios mínimos y las disposiciones para implementar un programa de gasto público prioritario (Consejo Nacional para los Acuerdos de Paz –CNAP-, 2008).

No obstante a los avances en el cumplimiento del pacto fiscal, su implementación en relación a los compromisos tributarios ha enfrentado serias dificultades. La reforma incluyó medidas de política tributaria y fortalecimiento de la administración pero sin alcanzar la meta de carga tributaria establecida por los Acuerdos de Paz (CNAP, 2008).

Aunado a esto, como bien lo menciona la CSPF en el año 2003: que tres años después de haberse firmado el pacto, los avances son escasos, especialmente en lo relativo a la institucionalización de los sistemas que promuevan la eficiencia y la transparencia del gasto público.

2.2. Elementos de la propuesta de modernización fiscal del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal

En el mes de agosto del año 2006 y bajo el mandato del entonces presidente Óscar Berger, el Grupo Promotor decide constituir la Comisión del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal (GPDF) cuyo objeto era la elaboración de una propuesta de

política fiscal integrada por profesionales con experiencia, conocimiento en el ámbito fiscal y representantes de diversos sectores nacionales (CNAP, 2008).

Para tal finalidad, el CNAP determinó que era necesario contar con un conjunto de directrices enfocadas a materializar los principios y compromisos establecidos años atrás en el pacto fiscal, y que hasta el momento se encontraban pendientes de cumplir, de tal forma que la nueva administración contara con una guía que le permitiera la conducción del país en enero de 2008.

El GPDF funcionó entre agosto de 2006 y enero de 2008, terminando su mandato al presentar la Propuesta de Modernización Fiscal. Esta propuesta es integral en el sentido que planteó acciones y reformas en calidad y prioridad del gasto público, transparencia fiscal y reforma tributaria (ICEFI, 2012).

Es entonces cuando el GPDF realiza un análisis técnico, profundo, apoyándose en una variedad de estudios realizados en las áreas de tributación directa, indirecta, gasto público, descentralización tributaria, transparencia, eficacia y eficiencia del gasto público (CNAP, 2008).

La reforma del marco impositivo para lograr la modernización fiscal debía tener como objetivo un cambio sustancial en la estructura del sistema impositivo y en la orientación del gasto social, para cumplir con los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz en cuanto a que la política fiscal promueva la progresividad global, tanto por el lado del ingreso como del gasto (CNAP, 2008).

En el estudio realizado se menciona que la persistente precariedad de las condiciones de vida de grandes proporciones de la sociedad guatemalteca se explica en buena medida por un gasto social insuficiente, indicando que en las últimas décadas se ha logrado incrementar el gasto social del Gobierno Central de Guatemala como porcentaje del PIB, pero continúa siendo bajo, cuando se

compara con países de condiciones económicas y sociales similares (CNAP, 2008).

Bajo estas premisas el GPDF establece que los objetivos de modernización fiscal estaban dada por:

- a) Cumplir la meta de los Acuerdos de Paz para la carga tributaria.
- b) Asegurar más recursos para la inversión social, seguridad, justicia e infraestructura, mejorando la competitividad.
- c) Fortalecer la tributación directa, reformando integralmente el ISR, subsanando la dependencia a los impuestos mínimos como el IETAAP y corrigiendo debilidades en materia de equidad horizontal y vertical.
- d) Contribuir a la estabilidad económica.
- e) Procurar superávit o equilibrios fiscales, en su defecto, o un déficit fiscal prudente (alrededor del uno por ciento, en consonancia con el Pacto Fiscal)
- f) Fortalecer la economía para enfrentar choques externos.
- g) Mejorar la calificación de riesgo-país.
- h) Reducir la competencia desleal vía el combate a la evasión tributaria.
- i) Perseguir el contrabando y las asociaciones ilícitas de crimen organizado, destinadas a evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- j) Definir reglas claras y estables: Reemplazar medidas temporales por una reforma integral o Impulsar una sola reforma tributaria durante el período 2008-2011.

Con esto se esperaba que la aprobación de una reforma tributaria integral consolidara la provisión de los recursos financieros necesarios, para que el Estado pueda implementar los programas de gasto apropiados que permitieran mitigar las necesidades más ingentes de la población guatemalteca.

2.3. Contexto económico, social y político de la actualización tributaria 2012

Previo a la reforma tributaria 2012 y posterior pacto fiscal, se habían realizado esfuerzos para implementar ciertas modificaciones a los tributos guatemaltecos.

En el gobierno de Alfonso Portillo, por ejemplo (2000-2003) siguiendo los lineamientos establecidos en el pacto fiscal, se decide incrementar el IVA del 10 al 12 por ciento, hubo modificaciones al Código Tributario y la emisión del Decreto No. 44-200 “Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales”.

En el caso de la administración de Óscar Berger (2004-2007) fue aprobada una reforma sustancial, realizándose modificaciones a la Ley del IVA, Código Tributario, Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, se realizó reformas al ISR creando el régimen de pago directo del 5% y se emitió la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-, como consecuencia de haberse declarado inconstitucional el IEMA por parte de la Corte de Constitucionalidad. Todo esto, con la finalidad de incrementar la recaudación tributaria y por consiguiente la carga tributaria.

El contexto económico estaba determinado por el deterioro de las finanzas públicas guatemaltecas, que se atenuó con la gran recesión del año 2007 en los Estados Unidos de América y que empezó a impactar en el año 2008 y 2009 al país, así como múltiples intentos de modificaciones impositivas. Aunado a esto, el Estado era incapaz de proteger a la población más vulnerable ante los choques externos de la crisis económica mundial (ICEFI, 2012).

Debido a la situación financiera y de recesión económica que enfrentaba el país, es que el entonces presidente de la República Álvaro Colom Caballeros (2008-2011) intenta en varias oportunidades presentar iniciativas de Ley que permitieran implementar cambios impositivos, con base a la propuesta realizada en su oportunidad por el Grupo Promotor de Diálogo Fiscal.

La propuesta a la vez, se vio modificada constantemente, debido a los frecuentes rechazos en su intento de aprobación ante el Congreso de la República, sin embargo, como instrumento paliativo se aprobó el Impuesto de Solidaridad (2008) por un plazo indefinido, en sustitución al IETAAP.

Durante ese mismo período, específicamente en el año 2011, se decide crear el denominado “G-40” constituido por 40 fiscalistas y ex funcionarios guatemaltecos, que en el mes julio hacen un llamamiento público, que consistía en reiterar la urgente aprobación de una reforma tributaria en Guatemala, sumado a ello, prepararon una agenda en función a la Propuesta de Modernización Fiscal promovida años atrás por el GPDF, presentando un balance de los avances logrados en el gobierno de Álvaro Colom, así como de los desafíos pendientes de realizar (ICEFI, 2012).

Fue así como en las elecciones generales del año 2011, el ex general Otto Pérez Molina del Partido Patriota (PP) sucede a la presidencia, y es a partir de ese momento que el ministro de finanzas públicas designado por el presidente, empieza a impulsar lo que sería la agenda fiscal del gobierno recién electo, entre las cuales se encontraba la reforma tributaria.

Es oportuno traer a colación lo que se mencionó en el Capítulo I con respecto a la viabilidad de una reforma, indicando que: “Un camino estratégicamente aconsejable para presentar una reforma, es en los primeros meses de mandato de un nuevo Presidente” (Rodríguez & Díaz, 2013). Efectivamente esta estrategia fue seguida por el ex presidente Otto Pérez Molina, en los primeros meses de gobierno para impulsar las modificaciones tributarias y su respectiva aprobación.

También es importante señalar, de acuerdo a Quezada (2012), la propuesta que el Partido Patriota (PP) tenía lista antes de las elecciones⁵⁵ y cuya aprobación impulsó políticamente desde noviembre de 2011, eran los proyectos de ley originales basados en la propuesta del GPDF, y que habían sido elaborados en el 2008 por el Ministerio de Finanzas Públicas, es decir en el gobierno del Álvaro Colom.

⁵⁵ Acontecimiento que se confirmó en el libro “Rendición de Cuentas”, escritor por el ex ministro de Finanzas Públicas Juan Alberto Fuentes Knight, dando a conocer la negociación privada del gobierno de Colom y en su entonces opositor Otto Pérez, buscando un acuerdo político para lograr la aprobación de la reforma tributaria, beneficiando al gobierno actual y al del PP.

Es así como en diciembre 2011, el PP realiza acercamientos con el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Industriales y Financieras de Guatemala (CACIF), culminando con éxito en enero 2012.

Esta reforma para ser finalmente aprobada, implicó que el nuevo gobierno cediera en debilitar la propuesta original del GPDF en algunos puntos requeridos por el CACIF, que no distorsionaba excesivamente el potencial de la reforma, a cambio de que no se bloqueara su aprobación (Quezada, 2012), como sí ocurrió durante el gobierno del Álvaro Colom.

Es importante enfatizar que fue el acuerdo alcanzado entre el PP y CACIF lo que permitió concretar la reforma tributaria 2012 que traía en sus orígenes los Acuerdos de Paz, la posterior propuesta de Modernización Fiscal que fue retomada por el G-40 y aprobada con ciertas modificaciones en el gobierno de Otto Pérez, confirmando el hecho, que en Guatemala el desafío para aprobar este tipo de reformas es netamente político, más no técnico, en términos generales, la misma propuesta técnica de reforma tributaria que sufrió bloqueo político durante cuatro años, vio súbitamente a la luz en cuestión de pocas semanas al inicio de 2012 (Quezada, 2012).

2.3.1. Objetivos originales de la reforma tributaria 2012

Previo al año 2012, la discusión había llegado a un punto álgido para buscar los mecanismos que permitieran la viabilidad de su aprobación, como consecuencia del deterioro financiero del Estado, por el errático comportamiento de la recaudación tributaria, una carga impositiva que no sobrepasaba el 12% en la última década, con incrementos en el nivel de endeudamiento y un creciente gasto público.

Bajo estas premisas el gobierno tomó la decisión de impulsarla, teniendo como principal objetivo generar mayores ingresos al erario Estatal. Dicho objetivo, se enfocaría a: financiar programas sociales orientados a reducir la pobreza y combatir el hambre; aumentar la inversión pública focalizando proyectos de

infraestructura productiva; y reducir la aceleración del crecimiento de la deuda pública (Minfin, 2013).

Con esta visión las nuevas autoridades presentaron la Ley Anti evasión II y Ley de Actualización Tributaria, como iniciativas de ley ante el Congreso de la República.

2.3.2. Ley anti-evasión II (Decreto 4-2012)

Luego del fracaso de la iniciativa presentada en el año 2008 por el Gobierno de Álvaro Colom, en el primer mes del mandato del ex presidente Otto Pérez Molina, se aprueban “Las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando” con el Decreto 4-2012, aprobada el 26 de enero del 2012. Esta ley contiene:

- a) Las nuevas normas de control del ISR
- b) Reformas a la ley anti evasión I
- c) Reformas al Código tributario
- d) El fortalecimiento de la administración tributaria
- e) La tipificación de nuevos delitos en el Código Penal

En esta ley se modifica el impuesto al papel sellado y la ley de tabacos y sus productos a través de la Ley anti evasión II, mejores controles para gastos deducibles del ISR, se amplía la base del IVA pequeño contribuyente⁵⁶ eliminando el crédito fiscal creándose un mono tributo directo, pero su mayor fortaleza está dada en todo caso, por una serie de normas concernientes a fortalecer, facilitar la fiscalización y el control de los tributos, así como los mecanismos que deben implementarse para el combate en la defraudación y contrabando, que en última instancia, impactaría en la recaudación tributaria, siendo su fortaleza el mayor control de los mismos.

Este proyecto no fue exento de modificaciones, siendo algunas significativas. Esto como consecuencia de negociaciones entre sectores económicos, cambios por

⁵⁶ Anteriormente para ser considerado pequeño contribuyente debía de generar ingresos hasta 60 mil anuales, actualmente es hasta Q150 mil y pueden incluirse en este régimen los profesionales, situación que no se permitía anteriormente.

algunos legisladores en reuniones con las autoridades y cambio de última hora en el proceso de aprobación.

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

Posteriormente de haber sido aprobada la Ley anti evasión II, es en el mes de febrero del mismo año que se aprueba la Ley de Actualización Tributaria, la cual incluye:

- a) Un nuevo impuesto sobre la renta
- b) La creación del impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres –IPRIMA-, que sustituye los derechos arancelarios a la importación de dichos bienes
- c) La creación de la ley aduanera nacional
- d) Reformas a la ley del IVA
- e) Reformas al impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos –ISCV-
- f) Duplica los valores y tarifas impositivas del impuesto de timbres fiscales, papel sellado especial para protocolos.

En términos generales la Ley Anti Evasión II y la Ley de Actualización Tributaria contienen 258 artículos y conjuntamente aspiran a lograr una reforma profunda del sistema impositivo guatemalteco.

2.3.4. Aspectos considerados en la Reforma Tributaria

Con respecto a la reforma tributaria 2012 se debe conocer ciertos principios económicos y legales utilizados en su elaboración, así como el impacto estimado de las variables de mayor significancia.

En el caso de los diferentes impuestos que se modificaron, el Ministerio de Finanzas Públicas (2013), indica lo siguiente:

- a) Para el ISR se adoptaron criterios internacionales para la actualización de conceptos jurídicos, se amplió la base tributaria, se delimitaron y

actualizaron las deducciones, se eliminaron las exenciones y se simplificaron los regímenes del impuesto. Además un paso firme en contra de la elusión fiscal lo marca la eliminación del crédito en el impuesto a la renta por el IVA pagado en las compras de bienes y servicios.⁵⁷

- b) De manera explícita, en el régimen anterior los asalariados pagaban en concepto de impuesto, un 2.3% de sus rentas brutas; mientras que con la actualización tributaria pasarán a pagar 2.9% en promedio.
- c) En cuanto al régimen simplificado de actividades lucrativas, que sustituye al régimen general anterior, se incrementa la tasa impositiva gradualmente del 5% al 6% en 2013 y a 7% a partir de 2014, sobre rentas mayores de Q.30,000.00 mensuales.
- d) De acuerdo a la Ley, contribuyentes que obtengan rentas menores o iguales, mantendrán la tasa del 5%. En cuanto al régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, que sustituye al régimen optativo anterior, toma como principal medida implementar mayores controles sobre los costos y la determinación de utilidades. Adicionalmente, se han reducido las tasas impositivas de 31% al 28% en 2014 y a 25% a partir de 2015, con la finalidad de fomentar la inversión.
- e) Con la aprobación de la Ley de Actualización Tributaria se estima que el gasto público tendrá un crecimiento interanual de 16.4% para 2013 (no incluye las amortizaciones de deuda pública), por arriba del 3.4% observado en 2012, este crecimiento se traduce en mayor gasto de capital, principalmente en infraestructura vial y social, así como en desarrollo rural (Municipalidades y Consejos de Desarrollo), este gasto de capital pasa de 3.3% del PIB en 2012 a 3.5% en 2013.
- f) Se creó el Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, en sustitución a los Derechos Arancelarios a la

⁵⁷ En la actualidad y en vísperas de que la Superintendencia de Administración Tributaria no logra recaudar los ingresos estimados, se pretende eliminar esta disposición, tomando como base que a partir de la aprobación los contribuyentes ya no se ven aludidos a solicitar facturas por la compra de bienes y servicios, afectando así el pago de impuestos.

Importación de vehículos, para un mejor control en la inscripción en el registro Fiscal de Vehículos de la SAT, y reducir las malas prácticas en cuanto a la falsificación de documentos para reportar valores significativamente menores a los precios de mercado con la finalidad de minimizar la cantidad de IVA por declarar.

- g) En el caso de la reforma al artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, se efectuó con el fin de mejorar el cumplimiento de registro y pago de los contribuyentes propietarios de vehículos de uso comercial.

Por su parte, el ICEFI (2012) con relación a estas modificaciones explica, que a pesar de generarse recaudación adicional, el impuesto pierde progresividad. La reducción del número de tasas marginales sobre rangos de renta imponible (que pasa de 4 a 2), hace más plano el impuesto, el efecto en la recaudación es que las personas con salarios más altos tributan a una tasa sustancialmente menor. Este cambio generó rechazo popular a la reforma, ya que se percibió que castiga a la clase media, privilegiando a los ricos.

Aunado a ello, afirma que la eliminación del crédito del IVA a cuenta del ISR de los trabajadores; aún con la drástica reducción de las tasas y con el incremento en el mínimo vital, la supresión del crédito del IVA y de varias deducciones tiene un efecto positivo en la recaudación del impuesto.

Con la aplicación de la Ley de Actualización Tributaria, se espera recaudar 1.1% del PIB. De esa cuenta se estima que la recaudación de ISR incrementará 38.7%, mientras que el IVA 4.2% (ICEFI, 2013).

Es importante señalar que la principal reducción del gasto tributario se presenta en los impuestos directos, cuyo gasto tributario se reduce en 60%, equivalente a Q14,009.1 millones. Por su parte, los impuestos indirectos muestran un incremento de 9.6%, equivalente a Q783.7 millones. En este contexto, entre 2012 y 2013 por cada quetzal que se recaude de impuestos directos, el Estado pasará

de perder Q1.71 a perder Q0.50 en concepto de Gasto Tributario, algo sumamente positivo ya que se fortalece la recaudación en este tipo de impuestos. En el caso de los impuestos indirectos, por cada quetzal que se recaude, la pérdida desafortunadamente incrementará de Q0.27 a Q0.28 (ICEFI, 2015).

Si bien es cierto, la aprobación de la Ley de Actualización Tributaria es un paso en la dirección correcta, los esfuerzos aún no son suficientes para poder disponer de más recursos que permitan priorizar gastos en áreas claves para el desarrollo social y económico como la salud, la educación, la desnutrición o la seguridad, entre otros (ICEFI, 2013).

Es imposible mantener y mejorar los niveles de bienestar en un país en donde el gasto público permanece constante y su población va en aumento. En un país como Guatemala, un escenario como este tiene efectos nocivos en la sociedad, ya que contribuye a profundizar la desigualdad existente entre sus habitantes y a limitar el acceso a las garantías mínimas de vida.

Bajo estos cambios, nuevos lineamientos legales y normas, es que la reforma 2012 empieza a dar paso a una serie de recursos de inconstitucional por parte agentes económicos que ven perjudicados sus intereses y de los cuales se describen en el siguiente apartado.

2.3.5. Recursos de inconstitucionalidad planteados a las reformas

Ante la aprobación de la Reforma, era de preverse la serie de recursos legales que se presentarían contra la Ley de Actualización Tributaria y Ley Anti-evasión II.

Es así como la Cámara de la Construcción de Guatemala –CCG- no tardo en presentar las primeras impugnaciones a tres artículos del impuesto sobre la renta, específicamente lo relacionada a la determinación de renta imponible para constructoras y lotificadoras y uno con relación al IVA, aduciendo que esta provocan que se paguen impuestos de manera distorsionada.

De acuerdo a lo que indicó el representante legal de la CCG Mario Estuardo Archila, muchos de los proyectos de construcción son multianuales y algunos de los métodos de pagos que se especifican en la ley, distorsionan la viabilidad de los proyectos; por ejemplo, piden que se calcule el ISR de lo que se construye año con año, a pesar de que no se haya generado ni un solo quetzal de ingresos.

Por su parte en lo que respecta a los argumentos que hace el Ministerio de Finanzas Públicas, en las normas impugnadas se establecen las opciones de métodos para la determinación de la renta imponible de las actividades que realizan constructoras y que desarrollan lotificaciones, lo cual no vulnera principios constitucionales.

Por otro lado, la Cámara de Comercio y la Cámara del Agro fueron los sectores que mayor número de artículos intentó impugnar, entre estos aquellos relacionados con:

- a) Obligaciones de régimen de pequeños contribuyentes (Art. 17 y 49).
- b) Deducción de pérdidas cambiarias por revaluación.
- c) No deducibilidad de pérdidas cambiarias por revaluaciones
- d) Pagos trimestrales
- e) Obligaciones de retener
- f) Ganancias y pérdidas de capital
- g) Base imponible de IVA en ventas de bienes inmuebles.
- h) Cierre temporal (Art. 42)
- i) Cobro de saldos deudores del sistema de cuenta corriente
- j) Cierre administrativo preventivo (Art.50)
- k) Presunción de onerosidad (Art.5)
- l) Deducción de aguinaldo y bono 14 (numeral 5)
- m) Deducción del 50% lo que se invierta en vivienda, escuelas, salud, etc., para los trabajadores.
- n) Base de cálculo del débito fiscal
- o) Solvencia fiscal

- p) Que las pensiones, jubilaciones y montepíos son fuentes de renta guatemalteca.
- q) Base imponible y tarifas por enajenación de vehículos –IVA-
- r) Base imponible del impuesto de timbres fiscales para segunda o posteriores ventas de inmuebles.

En resumen, se presentaron 148 recursos de inconstitucionalidad que incluye repeticiones similares que impugnaron diferentes actores sociales ante la Corte de Constitucionalidad de las cuales por falta de mérito se archivaron 11, se declararon sin lugar 70, se suspendió de forma provisional 48 estando pendiente el proceso de audiencia y dictamen de sentencia, en todo caso al año 2015, quedaron pendientes de emitir resolución interpretativa 23, suspendiéndose provisionalmente 3 y de las cuales se decretaron con lugar 10 (8 vinculadas con la autoridad de la SAT y 2 a la Ley de Actualización Tributaria 2012 –IPRIMA-, -ISCV-).

Para estos casos, los argumentos generales del Ministerio de Finanzas Públicas se traducen en:⁵⁸

- a) Los artículos impugnados no atentan con el orden constitucional. En el caso de la presunción de onerosidad sólo es una presunción legal que admite prueba en contrario, con lo que no vulnera el derecho de defensa y el debido proceso.
- b) Con relación a costos y gastos deducibles, es potestad del Estado establecer las deducciones que conforme a su política fiscal considere oportunas.
- c) Con el cálculo del débito fiscal la acción es improcedente, puesto que en el art. 7 solo se faculta a la SAT a determinar la base de cálculo del débito fiscal, sobre base cierta de la información que el mismo contribuyente

⁵⁸ Información extraída de la selección de recursos de inconstitucionalidad planteadas por el sector privados contra la Ley de Actualización Tributaria y Ley Anti evasión II, elaborada por el Ministerio de Finanzas Públicas en enero 2013

proporciona o de otro, con la salvedad que toda presunción conlleva, que es la de poder probar lo contrario.

- d) Con respecto a la solvencia fiscal, no se vulnera ningún principio constitucional, pues únicamente se regula la obligación de presentar solvencia fiscal que respalda el estar al día en sus obligaciones formales que no significa el pago de impuestos.
- e) Con las pensiones, jubilaciones y montepíos el hecho de que sean parte de fuente guatemalteca, no las incluye automáticamente como rentas afectas al impuesto sobre la renta, puesto que las mismas no están incluidas como hecho generador.
- f) Para el caso de la base imponible y tarifas por enajenación de vehículos, las mismas son acordes al principio de progresividad y, principalmente, a la capacidad de pago del contribuyente que cuenta con los recursos para adquirir un vehículo.
- g) La base imponible para la segunda y posteriores ventas de bienes inmuebles, la norma impugnada es clara y no deja lugar a dudas sobre sus alcances.

Por último, bajo el aspecto económico, los recursos de inconstitucionalidad en contra de la actualización tributaria, de acuerdo al Ministerio de Finanzas, la recaudación tributaria pueden verse afectada de manera negativa, aunado a un entorno económico internacional adverso, lo que impactaría fuertemente los ingresos fiscales y la capacidad del Estado en atender los compromisos adquiridos a cortos plazo.

2.4. La política fiscal guatemalteca y sus desafíos en la implementación de las reformas.

Para identificar la política fiscal guatemalteca y sus desafíos en la implementación de reformas tributarias, es primordial conocer su comportamiento en el país en el transcurso de los años y sus efectos en la equidad tributaria y el gasto público.

Como se ha venido reiterando, a partir de la Firma de la Paz (1996), el Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo y las recomendaciones sobre la modernización fiscal en Guatemala del año 2008, se ha intentado implementar reformas al sistema impositivo guatemalteco, en búsqueda de la equidad tributaria, y a la vez, generación de recursos financieros suficientes, para que el Estado tenga la capacidad de cumplir con sus obligaciones constitucionales ante la sociedad.

En el caso del tema fiscal y su inclusión como punto central en los Acuerdos de Paz, demostró la importancia de la política fiscal para enfrentar el desarrollo del país y los problemas estructurales del Estado, además, como punto apoyo, la solidez de las finanzas públicas es un pilar que permitirá enfrentar, estos retos.

Esta solidez, sólo puede garantizarse a partir de la aplicación de un sistema tributario que provea los recursos suficientes de una manera estable y sostenible. Sin embargo, el sistema guatemalteco adolece de muchas deficiencias, que históricamente se han traducido en recaudaciones bajas e inestables (CSPF, 2003b).

Esto como consecuencia de que la carga tributaria es aún baja y fluctuante. Por ejemplo, registró una tendencia creciente, alcanzando en 2007 el 12.3 por ciento, el nivel más alto en los últimos años (un incremento de 3.5 puntos porcentuales respecto al nivel de 1995, equivalentes a un crecimiento de 40 por ciento). Sin embargo, este esfuerzo aún resulta insuficiente ya que el nivel alcanzado continúa situándose por debajo de la meta del 13.2% del PIB, y persisten las limitaciones del Estado para atender sus obligaciones básicas (CNAP, 2008) y en la actualidad cayó en el 2015 llegando al 10.2%.

Contrario a esas necesidades de financiamiento, el presupuesto multianual para 2016 – 2017 elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas –MINFIN-, considera que el comportamiento de la carga tributaria para esos años, lejos de ir en aumento; precisamente para financiar las inversiones en seguridad social irá en disminución hasta el 9.8% del PIB en 2017. ¿Cómo Guatemala puede financiar su

sistema de educación y salud, si el mismo Organismo Ejecutivo propone que los ingresos del Estado sean menores? (ICEFI, 2016).

Por otro lado, la forma más evidente en que la política fiscal contribuye a reducir la desigualdad es a través del gasto público. Mediante un gasto público eficiente, eficaz y transparente en educación, salud (ambas contribuyen de manera más significativa a la reducción de la desigualdad en Guatemala), vivienda o justicia, el Estado puede influir directamente en las personas y contribuir a mejorar sus opciones de vida; es decir, el gasto público incide directamente en la igualdad de oportunidades de la población, (ICEFI, 2016).

A esto debe sumarse, la importancia del gasto en infraestructura vial, ya que posibilita acceso a nuevos mercados, seguridad, calidad, minimiza y facilita tiempos en transporte vehicular, nivel de servicio y mejora la calidad de vida (Segeplan, 2016).

Pero la gestión de los recursos públicos, en Guatemala ha sido muy cuestionada, en el pasado los avances para asegurar transparencia y mejorar su eficiencia han sido escasos. Además de los ingresos y gastos, otros aspectos relativos al manejo de recursos públicos como la deuda y el patrimonio público se les han prestado menor atención. Debido a lo anterior, la política fiscal no ha podido responder adecuadamente a los problemas nacionales, que se manifiestan principalmente en altos niveles de pobreza y de exclusión social, y que son un reflejo de la estructura socioeconómica del país (CSPF, 2003b).

La priorización de gasto público es clave para aumentar su impacto en las condiciones de vida de los guatemaltecos. Sin embargo, no se han cumplido a cabalidad los compromisos de gasto social derivados de los Acuerdos de Paz, y por otra parte, algunas partidas presupuestarias consideradas prioritarias dentro del gasto social sufren recortes (CNAP, 2008).

Bien lo indica la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal en el 2003: que a pesar de la trascendencia del pacto fiscal, las expectativas favorables que generó y la

ventana de oportunidades que se abrió para la implementación de medidas de reforma fiscal que son fundamentales para el desarrollo del país, los resultados de este ejercicio no han sido los esperados.

Bajo estas circunstancias, los indicadores sociales de Guatemala, obligan a todos sus ciudadanos a actuar prontamente. Persisten retos de cobertura y calidad en el sistema educativo, salud e infraestructura, principalmente en los territorios rurales y entre grupos indígenas (ICEFI, 2013).

Un punto importante a tomar en cuenta es que el uso del gasto público determina en buena medida la relación Estado-Ciudadano **“Una menor corrupción se traduce en mayor confianza de las personas en la gestión gubernamental, lo cual aumenta el cumplimiento voluntario de las normas tributarias, factor clave para incrementar la recaudación. Finalmente una mayor capacidad de recaudación se refleja en un mayor gasto social, lo cual a su vez aumenta la confianza de los ciudadanos”** (CSPF, 2003b).

Bajo estas circunstancias, el ICEFI (2016) hace una afirmación bastante crítica sobre la política fiscal guatemalteca, indicando que “en términos globales, la política aumenta la pobreza en el país. En los niveles urbano y rural, la acción del Estado no es capaz de reducir ni la pobreza total, ni la extrema y por si fuera poco, entre 2000 y 2014, en el área urbana la pobreza total se incrementó casi 15 puntos porcentuales. Para el caso de Guatemala, la política fiscal tiene mayor incidencia sobre la desigualdad que sobre la pobreza, efecto que es generado por el lado del gasto público, no de los impuestos”.

Actualmente los recursos recaudados son insuficientes y la estructura de los impuestos pone de manifiesto algunas debilidades que requieren superarse (CNAP, 2008).

En este sentido, la inequidad tributaria ha generado impactos indeseables en la distribución del ingreso, esto se debe “a que el sistema tributario tiende a ser regresivo” (Lusting, Cabrera y Moran, 2014), principalmente “por el predominio del

impuesto al valor agregado, que comprende aproximadamente la mitad del total de impuestos pagados en Guatemala (Cabrera M. 2012).

Los impuestos indirectos por su parte, denotan un carácter regresivo al tener un mayor impacto en las personas con menores ingresos, en Guatemala al primer decil, en la zona rural, se le reduce un 86.7% más el ingreso, en comparación al 10% más rico; en la zona urbana, esta cifra alcanza un 79% (ICEFI, 2016).

Por su parte Coyoy & Cabrera (2013) aseveran que actualmente Guatemala fue uno de los pocos países de América Latina que discutió y suscribió un pacto fiscal. Aunque, esto no significó, que su posición pueda considerarse como privilegiada en América Latina. Por el contrario, Guatemala comparte con el resto de los países, muchos de los problemas e incluso rezagos, en términos de los niveles y calidad del gasto público, así como la disponibilidad de recursos fiscales.

Otro punto a tomar en cuenta, es lo que menciona Moreno (2011) sobre la reforma fiscal ya que siempre ha tenido como consecuencia confrontación entre el sector empresarial y el poder ejecutivo. La estrategia de confrontación del sector empresarial ha incluido paros empresariales, la movilización de la opinión pública y la interposición de recursos de inconstitucionalidad.

Los últimos años y especialmente luego de la crisis global de 2008-2009, que trajo como resultado una caída en el nivel de carga tributaria de 12.1% a 10.3%, el gobierno impulsó nuevas iniciativas de reforma, con el objeto de recuperar el nivel pre-crisis logrado en 2007, pero una vez más se encontró con la oposición de algunos sectores y la inadecuada estrategia parlamentaria para aprobar una reforma integral (MINFIN, 2013).

Esto implica necesariamente que al abordarse las modificaciones impositivas, tanto los sectores con poder económico, la población de medianos y bajos ingresos rechacen constantemente el intento de estas medidas tributarias. Cada uno defendiendo sus propios intereses, porque afectan su riqueza o su ingreso disponible, deteriorando su nivel de vida.

Finalmente, ante este contexto, los principales desafíos de cualquier reforma fiscal en Guatemala, debe superar los poderes económicos incrustados en el Congreso de la República, y sí, solo si, podrá ser aprobada, si el status quo se mantiene para estos poderes. Sin importar en esencia las modificaciones aceptadas; una vez el costo beneficio de la reforma sea a su favor.

En lo que respecta a la percepción y aprobación de impuestos por parte de los contribuyentes, estará determinado por la transparencia, calidad y eficiencia que haga el Estado sobre el uso de los recursos públicos, principalmente aquellos destinados a la población más vulnerable.

CAPÍTULO III

Evaluación económica y social de la reforma tributaria 2012 en Guatemala

A pesar de la existencia de un Pacto Fiscal, derivado de la Firma de los Acuerdos de Paz; la actualización tributaria 2012 fue ineficiente, aunado a esto, la inequidad tributaria, con una carga tributaria en descenso y un gasto público inadecuado, insuficiente y de baja calidad; ha provocado el rechazo por parte de los contribuyentes a las modificaciones de los impuestos a pagar, así como inconformidad de la población por el incumplimiento del Gobierno hacia sus demandas sociales.

3.1. Impactos de la actualización tributaria decretada en el año 2012

El comportamiento ex post de los principales impuestos que se vieron afectados a modificación, son parte fundamental para comprobar si la reforma tributaria 2012 fue ineficiente, para tal finalidad se realizó el siguiente análisis comparativo de los impuestos modificados por la reforma tributaria 2012.

3.1.1. Análisis

En lo concerniente a la reforma tributaria, las modificaciones sustanciales estaban dadas por el cambio en las tasas impositivas, en la base tributaria y cambios de régimen, lo que permitiría un incremento a corto y mediano plazo de la recaudación, creándose una nueva ley al Impuesto Sobre la Renta, introducción del Impuesto a la Primera Matricula, reformas al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Timbres Fiscales, así como una Ley Aduanera.

Hay que recordar que la base medular de la reforma estaba determinada por las modificaciones en el Impuesto Sobre la Renta, siendo la Ley de Actualización

Tributaria la que implementa un sistema de imposición dual,⁵⁹ con una estructura legal de tipo cedular⁶⁰ (ICEFI, 2012) que establece cuatro regímenes.⁶¹

Bajo estas premisas se realiza el análisis comparativo para validar los resultados de los impuestos que fueron afectos a modificación y determinar si la reforma tributaria fue ineficiente.

En el análisis se toma como base la estimación de corto y mediano plazo presentado por el Banco de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Públicas el 14 de junio de 2011, que fue parte de socialización de la reforma tributaria 2012. En el cuadro 1 se presenta la estimación de los principales cambios impositivos.

Cuadro 1
Estimación de la recaudación tributaria adicional
como porcentajes del PIB
Período 2012-2015

Concepto	2012	2013	2014	2015 ^{1/}
I. Actualización del impuesto sobre la renta	0.00%	0.64%	0.65%	0.64%
Régimen sobre utilidades	0.00%	0.00%	-0.09%	-0.09%
Régimen simplificado	0.00%	0.24%	0.24%	0.23%
Régimen de asalariados	0.00%	0.42%	0.42%	0.42%
Otros regímenes	0.00%	-0.02%	0.08%	0.08%
Renta de capital	0.00%	0.00%	0.10%	0.10%
No domiciliados (no residentes)	0.00%	-0.02%	-0.02%	-0.02%
II. Disposiciones en materia aduanera	0.04%	0.04%	0.04%	0.04%
III. Impuesto a la matriculación de vehículos	0.09%	0.11%	0.11%	0.11%
IV. Incremento al impuesto sobre circulación de vehículos	0.00%	0.13%	0.13%	0.13%
V. Antievasión	0.13%	0.10%	0.03%	0.00%
Impacto total como porcentajes del PIB	0.26%	1.02%	0.96%	0.92%
PIB NOMINAL ^{2/}	389,692	419,716	453,885	489,185

Fuente: Elaboración propia con base al escenario previsto por el Banco de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Pública, según memorándum del 14/junio/2011.

^{1/} Calculado con el crecimiento promedio 2012-2014

^{2/} Cifras estimadas por el BANGUAT y MINFIN.

De acuerdo a las estimaciones realizadas, para el año 2012 las modificaciones en materia aduanera, impuesto a la matriculación de vehículos y la ley anti evasión II, tendrían un efecto en la recaudación desde el primer año de su aprobación, que

⁵⁹ Se caracterizan por separar explícitamente las rentas del contribuyente en dos bases imponibles con tratamientos diferenciados gravando a las rentas de trabajo a una escala progresiva y las rentas de capital de forma proporcional.

⁶⁰ Consiste en dividir el impuesto por categorías o cédulas según su fuente, estableciendo un método o sistema de cobro, por medio del cual se crean distintos sistemas y clases impositivas para gravar cada uno de los diversos ingresos percibidos por el contribuyente.

⁶¹ Cada uno de estos regímenes tiene una estructura técnica propia, es decir tiene un hecho generador, exenciones, sujetos pasivos (contribuyentes), base imponible, tipos impositivos y períodos de imposición propios e independientes uno del otro

correspondería al 0.26% del PIB, para el año 2013 en adelante, se sumaría el potencial recaudatorio de los demás impuestos. En términos generales, la reforma estimaba obtener ingresos tributarios adicionales por Q1,013.2, Q4,281.1, Q4,357.3 y Q4,500.5 millones.

El incremento en la recaudación durante el período 2013-2015 estaría explicado en primer lugar por el Impuesto Sobre la Renta, que en promedio aportaría como incremento el 0.65%, un 0.13% promedio por el impuesto sobre Circulación de Vehículos, un 0.11% promedio del impuesto a la matriculación de vehículos; la aplicación de las disposiciones en materia aduanera abarcarían el 0.04% en promedio, por su parte la Ley Anti Evasión II aplicable al IVA Pequeño Contribuyente, bienes inmuebles, traspasos de vehículos, timbres y sellos fiscales e impuestos sobre cigarrillos, en su conjunto disminuiría su participación paulatinamente entre el 2012 (0.13%) a 2015 (0.0%).

A continuación, en el cuadro 2 se presenta la variación por régimen de impuesto del nuevo ISR, para determinar si los objetivos estimados fueron logrados en el período estipulado.

Cuadro 2
Recaudación observada adicional del impuesto sobre la renta
según régimen de impuesto
como porcentajes del PIB
Período 2013-2015

Concepto	2013	2014	2015
I. Actualización del impuesto sobre la renta	0.48%	0.76%	0.62%
Régimen sobre utilidades	0.14%	0.08%	0.05%
Régimen simplificado	0.23%	0.34%	0.23%
Régimen de asalariados	-0.07%	0.04%	0.08%
Otros regímenes	0.17%	0.31%	0.27%
Distribución de dividendos	0.12%	0.17%	0.14%
No domiciliados (no residentes)	0.05%	0.14%	0.12%

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

La recaudación observada del Impuesto Sobre la Renta durante el período de análisis, no logró el objetivo en los años 2013 y 2015, con una brecha equivalente a Q655.3 y Q103.1 millones para cada año respectivamente, en el caso del 2014 excedió Q500.5 millones, correspondiente a 0.11 puntos porcentuales por arriba de lo estimado. Este comportamiento se explica de mejor manera, al analizar cada uno de los cuatro regímenes que conforman el nuevo ISR.

Primeramente, cabe indicar que en su contexto, el ISR estaba determinado por una disminución del impuesto en el régimen general optativo, pasando del 31% al 25%, que a partir del 01 de enero de 2013, se definiría como Impuesto Sobre Utilidades,⁶² por consiguiente, esto implicaría una disminución en la recaudación de este régimen (el supuesto en la disminución, está demostrado en la proyección que hace el gobierno para el 2014 y 2015 que corresponde a -0.9% para ambos años).

En este aspecto, el Impuesto Sobre Utilidades generó recaudación adicional por Q363.2 millones y Q244.2 millones, pero con una tendencia hacia la baja, a pesar de las estimaciones negativas esperadas por el Gobierno, correspondientes a Q408.5 millones y Q440.3 millones en los años 2014 y 2015.

Ahora bien, como consecuencia lógica de la disminución del Impuesto Sobre Utilidades que el gobierno había previsto en sus proyección, había que cubrir la brecha de ingresos que se dejarían de percibir, es entonces que se decide modificar el régimen general por el régimen opcional simplificado sobre ingresos,⁶³ incrementando las tasas, eliminando el crédito por IVA al régimen de asalariados, con incremento de la base tributaria, también se aumentó el porcentaje a las ganancias sobre dividendos, y se amplió el concepto de residencia para poder gravar a una mayor cantidad de contribuyentes catalogados como no residentes.

⁶² Pago sobre ingresos netos, es decir ingresos brutos menos gastos deducibles.

⁶³ Este es el ejemplo de un esquema dual de impuestos, progresivos y sencillo, el cual se sería soportado por los contribuyentes que priorizan la simplicidad sobre los costos de cumplimiento del régimen de utilidades, o por empresas con utilidades mayores al 20% de sus ingresos brutos (en el caso de contribuyentes pequeños y de bajo ingreso), o al 28% de sus ingresos brutos en el caso de grandes contribuyentes con ingresos muy altos (ICEFI, 2012).

Los cambios en el régimen opcional simplificado sobre ingresos generaron los efectos esperados. Para el año 2013 estuvo cerca de cumplirse los pronósticos de recaudación adicional, con una diferencia de 0.01%, que en términos absolutos representó una brecha de Q34.2 millones, en el año 2014 creció por arriba de lo estimado en Q454.5 millones, monto adicional que equivale a 0.11% y en el 2015 estuvo por debajo en Q2.0 millones.

El buen desempeño de este régimen de impuesto, fue el resultado de ampliar la base tributaria y la tasa de imposición, que en todo caso cumple con lo recomendado por el G-40 y GPPF, haciendo que un mayor número de contribuyentes pagaran impuestos.

En el régimen de asalariados,⁶⁴ ya eliminando la acreditación del IVA, debía contribuir a recaudar adicionalmente 0.42%, es decir Q1,762.8; Q1,906.3 y Q2,054.6 millones para los años 2013, 2014 y 2015 respectivamente; sin embargo, la estimación del gobierno puede catalogarse que está sobre estimada, tal afirmación se basa:

- a) Asumiendo que el régimen de asalariados generaría un incremento de 0.42% con relación al PIB, por cada año, implicaba que la mayor proporción de recaudación estaba determinada por este tipo de impuesto, en otras palabras, la población asalariada debía soportar en mayor medida el impacto de la reforma tributaria.
- b) Al incrementarse la base tributaria, es decir aumentar la cantidad de contribuyentes asalariados que debían tributar, la cantidad efectiva no tendría la capacidad de aportar incrementos de recaudación en esa magnitud;
- c) Este panorama generaría un rechazo total a la reforma, porque a toda vista, sería inequitativo y haría totalmente regresivo el impuesto.

⁶⁴ Se aplica sobre los ingresos brutos, se reduce los rangos de renta imponible de cuatro a dos, se aumenta el mínimo vital de Q36.00 a Q48.0 mil

Sin embargo, este aspecto no impide comparar la recaudación observada adicional que generó el impuesto sobre los contribuyentes asalariados, a pesar de que en ninguno de los años se cumple con la meta de recaudación, debido a la sobre estimación ya mencionada.

De acuerdo a la información observada, en el año 2013 la recaudación generó 0.07% que representa Q296.2 millones, en el 2014, los contribuyentes permitió ingresos adicionales por Q181.6 millones y Q390.7 millones en el 2015.

De hecho, aunque los objetivos no se lograron, esto no quiere decir que el impuesto dejó de impactar en la recaudación tributaria. Por ejemplo, al observar los años 2014 y 2015, el porcentaje se ha incrementado y ha contribuido en los ingresos, principalmente a causa de la ampliación de tasas, base tributaria y la eliminación del crédito por IVA a cuenta del ISR.

Asimismo hay que considerar también, que el incremento en la recaudación, tiene como efecto el incremento vegetativo de los precios, por inflación.

Siguiendo con el análisis, en lo que respecta a las rentas de capital, específicamente a la distribución de dividendos, excedió la estimación en 0.05, 0.05, y 0.04 puntos porcentuales en el año 2013, 2014 y 2015, lo que representó Q211.5, Q272.6 y Q145.6 millones adicionales en comparación a lo proyectado.

El resultado en la distribución de dividendos se encuentra influenciado en primera instancia por los productos financieros que a partir del año 2013 también forman parte de los ingresos de capital, sumado a la migración del pago de dividendos que antes se aplicaba por medio de timbres fiscales en 3%, en estas circunstancias, la SAT no genera información por separado de los ingresos en la distribución de dividendos, sino que las presenta en su conjunto como rentas de capital, por ello, el impacto por el pago de este tipo de impuesto puede haber sido menor.

En lo que respecta a la imposición a rentas de no residentes representó un buen desempeño en la recaudación adicional; es decir, la estimación para el año 2014 y

2015 correspondía a una caída de Q90.8 y Q97.8 millones, sin embargo, generó ingresos por Q635.7 y Q586.0 millones, equivalentes a 0.16% y 0.13% del PIB. De los cuatro regímenes del ISR, este fue el que presentó mejores resultados.

El aspecto que se incumplió para en este impuestos fue la recomendación del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal, relacionado a reformar el criterio de renta nacional, con elementos aislados del esquema de renta mundial, aunque avanzó en establecer los conceptos de: residente y establecimiento permanente (ICEFI, 2012).

Ante esta situación existen elementos suficientes para indicar, que a pesar de que en un inicio la Reforma Tributaria y las recomendaciones del Pacto Fiscal y el Grupo Promotor que abogan por un sistema tributario más progresivo y equitativo; las modificaciones al Impuesto Sobre la Renta, no provocaron un cambio sustancial a la estructura fiscal guatemalteca, pero sí, a la composición interna del Impuesto Sobre la Renta.

La afirmación anterior, se fundamente en que el régimen opcional optativo que por lo general es donde se encuentran inscritas las grandes empresas de Guatemala, es decir, las actividades lucrativas que pagaban el 31% sobre la renta neta antes del año 2012, tenía un peso de 33% en el ISR total, mientras que al año 2015 disminuyó siete puntos porcentuales, lo que representa un 26%, aminorando la carga del impuesto a este tipo de contribuyentes, que prácticamente son aquellos que generan mayores ingresos, tienen beneficios fiscales y acumulan mayor niveles de riqueza en el país.

Siguiendo con el análisis, se procede a evaluar el impacto que tuvieron los impuestos específicos, en el cuadro 3 se presentan los resultados obtenidos, en este caso no incluye el impuesto sobre importación de cigarrillos ya que formará parte del análisis del apartado IV de la Ley Anti Evasión II.

Cuadro 3
Recaudación adicional observada de los impuestos específicos 2012-2015
como porcentajes del PIB

Concepto	2012	2013	2014	2015
III. Impuesto a la matriculación de vehículos	-0.11%	-0.01%	0.00%	0.03%
IV. Incremento al impuesto sobre circulación de vehículos	0.00%	0.07%	0.00%	0.03%

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

La información observada muestra que del año 2012 al 2015 la recaudación adicional del IPRIMA tuvo un bajo desempeño, con cifras negativas en los años 2012, 2013, 2014, 2015 que representó Q420.5, Q140.4, Q446.3 y Q371.5 millones.

En este aspecto, es importante traer a colación que de acuerdo a la información que presentó la Superintendencia de Administración Tributaria sobre el Impuesto Sobre Primera Matrícula, en el período 2012-2015, generó Q330.5, Q694.1, Q747.1 y Q913.8 millones.

A primera vista refleja incrementos significativos; sin embargo, cabe recordar que sustituye en una parte al arancel de importación que se aplicaba a los vehículos, entonces, la variación se realizó respecto a lo que este impuesto aportaba en el 2011, por lo que se tomó como base los Q756.5⁶⁵ millones, haciendo que las variación real sea mucho menor.

Los motivos que explican este desempeño, se debe a que la propuesta inicial, indicaba que se gravaría el ingreso de vehículos sobre su valor de mercado y no ingresarían al país modelos con más de siete años de fabricación, esto pudo influenció que las proyecciones oficiales determinaran en promedio un 11% como recaudación adicional, sin embargo, esta decisión se revirtió en el año 2013 por el Presidente de la República, debido a las presiones efectuadas por la gremial de exportadores, dejando finalmente ingresar vehículos con diez años de fabricación y pagando el impuesto por el valor de la factura y no por el valor de mercado, lo

⁶⁵ El monto se encuentra en la sección XVII de materiales y transportes (Vehículos, tractores, aeronaves y sus partes) de acuerdo a la clasificación del Sistema Arancelario Centroamericano. Véase: SAT, histórico de recaudación, derechos arancelarios.

que deja a discrecionalidad por parte del funcionario aduanero, el monto a pagar y las puertas abiertas a posibles anomalías y actos de corrupción.

Para el caso del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, presentó un mal desempeño. En el año 2013 y 2015 se recaudaron Q262.7 y Q144.0 millones adicionales, estando por debajo de lo que se había estimado de Q545.1 y Q635.9 respectivamente, por su parte el año 2014, no presentó ninguna aportación.

El comportamiento irregular del impuesto se puede explicar como consecuencia de que la propuesta contemplaba duplicar el Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, el cual se ve reflejado en los datos reales del año 2013, pero debido al rechazo que causó ante la sociedad civil, se decidió también revertir la aprobación del incremento de este impuesto, como también sucedió con el IPRIMA, provocando que al año 2014 se devuelva el exceso pagado, lo que quiere decir que el incremento del año 2013 solo fue temporal ya que en el siguiente se compensó.

Ahora es momento de analizar en el cuadro 4, el impacto de la Ley Anti Evasión II, que reforma el régimen de Pequeño Contribuyente, mejora la normativa de facturas especiales y la documentación en la determinación del IVA, de bienes inmuebles, vehículos y la restitución del impuesto sobre cigarrillos.

Cuadro 4
Recaudación adicional observada de los impuestos afectos por la Ley Anti Evasión II
como porcentajes del PIB
Período 2012-2015

Concepto	2012	2013	2014	2015
V. Antievasión II	0.08%	-0.01%	-0.01%	-0.02%
IVA (Pequeño contribuyente)	0.02%	0.02%	0.02%	0.02%
Inmuebles	-0.02%	-0.01%	-0.01%	-0.01%
Traspaso de vehículos	0.00%	0.00%	0.01%	0.01%
Facturas especiales	0.00%	0.00%	0.01%	0.01%
Timbres y Papel Sellado	0.06%	-0.05%	-0.06%	-0.06%
Impuesto al consumo de cigarrillos	0.01%	0.03%	0.03%	0.02%

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

La aplicación de la Ley Anti Evasión II, según las estimaciones oficiales, tendrían un efecto con tendencia hacia la baja en la recaudación adicional, con una

participación del 0.13% con relación al PIB en el año 2012, hasta llegar al 0.0% en 2015.

En este sentido, las cifras observadas presentaron el comportamiento proyectado, es decir, del año 2012 al 2015 su evolución fue hacia la baja pero con variaciones absolutas con relación al PIB por debajo de lo estimado, pasando de 0.08% hasta -0.03% en el período indicado.

En el año 2012, la meta de 0.13% no se logró, recaudándose Q364.2 millones adicionales (0.08%), que se explica principalmente por el incremento en la recaudación de los timbres y papel sellado por Q239.4 millones, IVA pequeño contribuyente Q76.1, impuesto al consumo de cigarrillos por Q53.01, facturas especiales por Q6.5 millones y solamente los ingresos del IVA por bienes inmuebles cayo en Q64.9 millones.

En el 2013, se estimó una recaudación adicional de Q419.7 millones, pero los ingresos por esta vía, en lugar de incrementarse, disminuyeron 0.01% del PIB lo que representa Q36.6 millones, esto provoca una brecha total de Q456.3 millones, a pesar de ello, el impuesto sobre cigarrillos, IVA pequeño contribuyente, traspaso de vehículos y facturas especiales contribuyeron positivamente en Q231.7 millones en su conjunto y el IVA generado por bienes inmuebles, timbres fiscales y papel sellado representaron una caída de Q268.1 millones.

El año 2014 y 2015, el comportamiento fue similar al 2013, donde el impuesto sobre cigarrillos, IVA pequeño contribuyente, traspaso de vehículos y facturas especiales aportaron positivamente Q281.6 millones y Q276.9 millones cada uno y el IVA generado por el traspaso de bienes inmuebles, timbres fiscales y papel sellado representaron una caída de Q316.6 millones y Q369.7 millones.

Como puede observarse, el primer grupo de impuesto tiende a participar positivamente en incrementos adicionales del PIB, y el segundo grupo tiende a decrecer cada año su participación, esto se debe a que el IVA que genera el traspaso sobre inmuebles se aplicaba anteriormente a toda transacción de compra

y venta, en la actualidad ya no sucede esta situación, por su parte los timbres fiscales y papel sellado a pesar de haber contribuido en Q239.4 millones en el 2012 como consecuencia de incrementar el valor de los timbres, disminuyó a partir del 2013 porque se dejó de gravar el 3% con timbres la compra venta de bienes inmuebles, el cual fue migrado al impuesto sobre distribución dividendos.

Por último, otra de las reformas en la ley de actualización tributaria fue la creación de la Ley Aduanera, con el objeto de establecer los procedimientos, disposiciones aduaneras, infracciones administrativas y sanciones. En este caso es de considerar en forma general, que no existió una integración de la propuesta entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, haciendo que la capacidad de la primera, para hacer cumplir la ley llegue a ser reducida, ya que no tiene los medios para aplicar las medidas sancionatorias pertinentes.

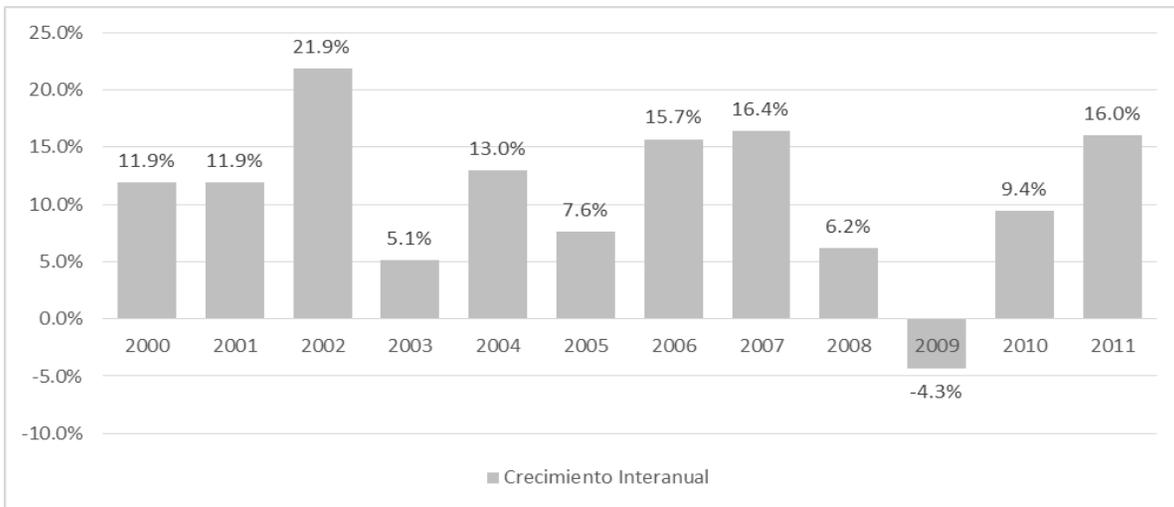
Al final de cuentas, como bien lo indica el ICEFI, (2012) “La Ley Aduanera no se aplica en la actualidad”, lo que impide realizar un análisis sobre su impacto en la recaudación adicional.

En general, la reforma tributaria 2012 ha sido ineficiente desde la perspectiva de cumplimiento de las metas, entre el 2012-2015 no se lograron los objetivos de recaudación estimada con relación al PIB en 0.28% (Q1,092.7 millones), 0.5% (Q1,624.0 millones), 0.2% (Q808.1 millones) y 0.25% (1,162.2 millones), a pesar de haber generado recaudación adicional.

3.1.2. Evaluación de la recaudación tributaria 2012-2015

Antes de continuar con la evaluación de la recaudación con énfasis a los años posterior a la reforma tributaria, se presenta una pequeña reseña en el gráfico 1 del crecimiento en el período 2000-2011.

Gráfica 1
Crecimiento interanual de la recaudación tributaria
Período 2000-2011



Fuente: Elaboración propia con base a la información de la Superintendencia de Administración Tributaria

El crecimiento de los ingresos tributarios durante el período indicado, en promedio fue de 11%, con un crecimiento desigual y difícil de predecir, lo que no permite estimar de mejor manera las metas de recaudación y por ende, persiste la constante incertidumbre de financiar adecuadamente el presupuesto del Gobierno.

En términos generales los principales acontecimientos que explican las variaciones interanuales de la recaudación, se observan en el cuadro 5.

Cuadro 5
Línea de tiempo del crecimiento interanual de la recaudación tributaria
Período 2000-2011

Línea de Tiempo	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006-2007	2008-2009	2010-2011
Crecimiento Interanual	11.9%	11.9%	21.9%	5.1%	13.0%	7.6%	15.7% & 16.4%	6.2% & -4.3%	9.3% & 15.6%
Principales causas	Modificaciones Legales(D44-2000)	ISR 31%	IVA 12%	Acciones Inconst.	ISR Regimen 5%	Acciones Inconst.	Ley Antievasión	Crisis Financiera	Recuperación Económica

Fuente: Elaboración propia con base a la presentación realizada en el año 2009 por el Lic. Rudy Villeda, Superintendente de la Administración Tributaria y datos de la SAT.

Los mayores crecimientos de recaudación se deben principalmente por modificaciones en las tasas impositivas y en cierto grado por aprobación de disposiciones legales para fortalecer la tributación.

Así mismo se han aplicado estrategias que permitan reducir la evasión tributaria, lo que incluye la simplificación de procedimientos con facilitación de pagos, mejoras de controles operativos, a la vez incremento en la supervisión y control tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta, con una reducción de morosidad y programas específicos de fiscalización, sumado al aumento en la base tributaria y de la percepción del riesgo.

Ahora bien, enfocándose en el período posterior a la reforma, se debe recordar que la insuficiencia de recursos financieros, debido a una baja recaudación tributaria, fue uno de los principales motivos para promover y aprobar las modificaciones impositivas en el año 2012.

Por un lado, se esperaba que los ingresos provenientes del ISR se incrementaran en 38.7% y el IVA en 4.2% para el año 2013. Bajo este panorama, es importante analizar su crecimiento, a partir del mismo año en que se aprobaron las modificaciones, dicha información se presenta en el cuadro 6.

Cuadro 6
Crecimiento interanual de la recaudación tributaria
Período 2012-2015
(Cifras en millones de Q.)

Año	Recaudación Tributaria ^{1/}	Crecimiento Interanual	
		Absoluto	Relativo
2012	42,820	2,528	6.3%
2013	46,336	3,516	8.2%
2014	49,097	2,761	6.0%
2015	49,731	634	1.3%

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

^{1/} Después de la devolución y auto compensación del impuesto al valor agregado –IVA-

El desempeño de la recaudación tributaria a partir de la reforma ha sido desalentador, mientras que el crecimiento en el año 2010 y 2011 se mantuvo en 9.3% y 15.9% respectivamente, los últimos cuatro años, el ritmo estuvo muy debajo de estos porcentajes, así como del promedio del período 2000-2011 que corresponde al 11%.

En estas circunstancias, era de esperarse que para el año 2012, en cierta medida la recaudación no cumpliera con las metas trazadas, como consecuencia del proceso de adaptación del Gobierno en la aplicación y control de la ley, aunado a que varias de ellas impactarían hasta el 2013, y las acciones de inconstitucionalidad presentada por los diferentes actores sociales y económicos del país, generarían incertidumbre en la recaudación, además por el proceso de adaptación y cambios de regímenes por parte de los contribuyentes, situación que efectivamente se observó, con un crecimiento del 8.2%, sin embargo, en contra de lo esperado, cayó nuevamente para el año 2014 y durante el 2015 el crecimiento es el segundo más bajo que se registra desde el año 2000 a la fecha.

Sumado a ello, es preocupante observar que el ISR y el IVA que explican aproximadamente el 80% de los ingresos tributarios, presenten una tendencia de crecimiento interanual hacia la baja, con 20.6%, 11.2% y -4.1% del ISR y 2.6%, 5.7% y 0.9% del IVA durante los años 2013, 2014 y 2015, lo que demuestra que la recaudación de estos dos impuestos no logró los ritmos de crecimientos interanual esperados.

La caída del crecimiento interanual del ISR, se debe al impuesto que pagan las grandes empresas, por ejemplo durante el periodo 2006 – 2011 (sin considerar el 2009 y 2010, por presentar variaciones atípicas, debido a la recesión económica mundial) el crecimiento promedio interanual fue de 24.7%, mientras que en el período 2012-2015 disminuyó de forma significativa, hasta crecer en promedio, solamente 2.4%.

Con respecto al IVA, como ya se mencionó en el apartado anterior, la situación de un crecimiento bajo, se debe a la disminución de los impuestos cobrados en las aduanas, esto se sustenta, aún más, al observar el cuadro 7, que determina cuánto ha contribuido los impuestos internos, en comparación a aquellos que se cobran en el exterior, que representan en su mismo orden el 65.4% y 34.6% de los ingresos tributarios.

Cuadro 7
Composición del crecimiento interanual de la recaudación tributaria
Según el origen de los ingresos
Período 2012-2015

Impuesto	2012	2013	2014	2015
Interno	4.2%	8.2%	5.0%	2.2%
Externo (Aduanas)	2.1%	0.0%	0.9%	-0.9%
Total	6.3%	8.2%	6.0%	1.3%

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

La disminución de la evolución de los ingresos tributarios está asociada a la menor recaudación de los impuestos que se cobran en las aduanas: IVA importaciones y Derechos Arancelarios. Su aportación posterior a la reforma tributaria está por debajo del 2%, hasta caer 0.9% para el año 2015.

A pesar de la situación alarmante que enfrentan las finanzas públicas guatemaltecas, con una baja recaudación, esto no impide analizar las fuerzas internas que permitieron sostener su bajo crecimiento. Inclusive, de no haberse implementado estas reformas, podría decirse que el panorama financiero del Gobierno hubiera resultado más preocupante.

En el cuadro 8, se presenta la división del crecimiento de la recaudación por tipo de impuesto, con la finalidad de explicar de mejor manera el desempeño de los ingresos tributarios, durante el período de análisis.

Cuadro 8
Composición del crecimiento de la recaudación tributaria
según tipo de impuesto
Período 2012-2015

Impuesto	2012	2013	2014	2015
Sobre la renta	1.3%	5.1%	3.1%	-1.2%
ISO, IEETAP, IEMA	0.5%	1.0%	0.6%	0.7%
Iva ^{1/}	3.0%	1.4%	2.9%	0.5%
Exterior	2.1%	0.0%	0.9%	-0.9%
Doméstico	0.9%	1.4%	2.0%	1.4%
Específicos	1.0%	2.2%	0.0%	2.1%
IPRIMA	0.8%	0.8%	0.1%	0.3%
ISCV	0.0%	0.6%	-0.6%	0.3%
Tabaco y Otros Productos	0.1%	0.2%	0.0%	-0.1%
Distribución de Bebidas	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
Distribución de Cemento	0.0%	0.0%	0.0%	0.4%
Distribución Petróleo y Derivados	-0.1%	0.5%	0.3%	0.9%
Otros	0.4%	-1.5%	-0.7%	-0.8%
Total	6.3%	8.2%	6.0%	1.3%

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

^{1/} Después de la devolución y auto compensación del impuesto al valor agregado –IVA-

Las fuerzas internas que sostuvieron el crecimiento interanual de la recaudación tributaria están soportadas en promedio, durante el período 2012-2015 principalmente, por el impuesto sobre la renta en 2.1%, seguido por el IVA en 2.0% y los impuestos específicos en 1.3%, los demás impuestos impactaron negativamente en 0.06%.

Ahora bien, al analizar el crecimiento por cada uno de estos años, los impuestos que lo explican, ha sido variado, por ejemplo durante el 2012 lo soportó el IVA por Q1,219.0 millones (3.0%) principalmente el cobrado en las aduanas, para el 2013 y 2014 fue el ISR con montos de Q2,180.0 millones (5.1%) y Q1,431.5 millones (3.1%) con clara tendencia a la baja y el 2015 por los impuestos específicos en Q1,020.6 (2.1%).

Por otro lado, aunado a las cifras presentadas, la coyuntura actual nacional, también brinda los elementos que permiten ampliar el panorama sobre el bajo crecimiento de la recaudación ex post a la reforma tributaria, principalmente en el año 2015 que tiene un magro incremento de 1.3%, con énfasis en el impacto negativo de la recaudación en las aduanas.

Primeramente hay que destacar que en los primeros años del Gobierno del Partido Patriota se intentó contratar una empresa privada que apoyara a la SAT a incrementar la recaudación de los impuestos, mencionando que obtendría una comisión del 30% si llegaban a las metas establecidas. Sin embargo, debido a las diferentes críticas y cuestionamientos de los distintos sectores sociales, el Superintendente que fungía en ese año, Carlos Muñoz, instruyó para que se desistiera del proyecto.

De octubre 2013 para abril 2014, el Gobierno del ex presidente Otto Pérez Molina decidió llevar a cabo una intervención militar operativa en cinco aduanas, con el objetivo de revertir la disminución en la recaudación. Con tal medida, la SAT pretendió frenar la evasión y la corrupción en Puerto Quetzal, Escuintla; Santo

Tomás de Castilla, Izabal; Aduana Central; Tecún Umán, San Marcos, y Ciudad Pedro de Alvarado, Jutiapa.

A la vez propuso y aceleró la concesión del territorio aduanero a una empresa española con la finalidad de hacer uso eficiente de los procedimientos y utilizar mejor infraestructura, lo que permitiría acelerar las entradas y salidas de los productos en el país, apostando también por un cobro más eficiente de los impuestos en las aduanas.

Bajo ese contexto, es decir, en la lucha contra la corrupción y contrabando, el Ministerio Público y la Comisión Contra la Impunidad en Guatemala –CICIG- presentan el 14 de abril de 2014 el caso de defraudación aduanera, denominada la Línea. En el octavo informe de labores presentado por la CICIG en el 2015, literalmente indica “El caso de defraudación aduanera conocida como la Línea, cuya estructura criminal, alcanzaba altas esferas del Estado (...) controlaban la administración tributaria y generaron ganancias millonarias para todos los socios”.

Paralelamente, en los siguientes meses se llevaron ante los tribunales otros casos de corrupción conocidos como: Bufete de la Impunidad, Caso IGSS-PISA relacionado a la contratación irregular de los servicios en el IGSS, también casos de plazas fantasmas en el congreso, llevando a antejuicio al diputado y ex presidente (2013) del Congreso Pedro Muadi , igual situación tiene en la actualidad Gudy Rivera quien fungió también como presidente (2012) del Congreso, acusado de cohecho activo⁶⁶ y tráfico de influencias⁶⁷ y recientemente en el 2016, Mario Taracena con casos similares de plazas fantasmas, como de Luis Rabé que tiene orden de aprensión internacional, por haber salido del país, días antes que se anunciara por parte del MP la acusación formal sobre plazas fantasmas .

⁶⁶ Artículo 442. Son aquellos “quienes con dadas, presentes, ofrecimientos o promesas intentan cohechar o cohechacen a los funcionarios o empleados públicos, serán sancionados con las mismas penas que correspondieren a los sobornos.”

⁶⁷ De acuerdo al concepto se comete este delito la persona que por sí misma o actuando como intermediaria influya en un funcionario o empleado público valiéndose de su jerarquía o posición, amistad o cualquier otro vínculo personal para obtener un beneficio.

Es así, que de acuerdo al seguimiento e investigación de las evidencias, se encontraron indicios que involucraban directamente al ex presidente y ex vicepresidente de la República de Guatemala en los casos de corrupción y defraudación aduanera. Por ejemplo, en el caso de la Terminal de Contenedores Quetzal (TCQ), se acusaba al ex binomio presidencial de recibir U\$8.4 millones para firmar el convenio por 25 años prorrogables con la Empresa Portuaria Quetzal, por un terreno de cuatro hectáreas en el que tenían contemplado un proyecto de tres fases por un costo aproximado de U\$255 millones.

Fue, entonces que el 8 de mayo de 2015 la ex vicepresidente de la República, Roxana Baldetti dimite a su cargo y el ex presidente Otto Fernando Pérez Molina renuncia cuatro meses después, el 3 de septiembre de 2015, todo ello como consecuencia de la presión social generalizada por los casos de corrupción que los vinculaban a estos hechos.

Finalmente, en el año 2016 a parte del caso la línea, se vinculan a Otto Pérez y Roxana Baldetti en los casos denominados: La Coperacha y Cooptación del Estado, acusados de recibir entre ambos durante el período 2012-2015 Q290.0 millones.

En suma, en todos estos casos, son ligados a proceso por apropiación ilícita, cohecho pasivo, lavado de dinero y fraude, siendo un acontecimiento inédito en la era democrática de Guatemala.

Esta situación, sin duda impacto negativamente en la recaudación tributaria tanto en los impuestos internos, principalmente en los externos, lo cual se evidencia en el bajo crecimiento de 1.5% de la recaudación tributaria 2015.

En este punto, es importante traer a coalición lo que Díaz, Novoa & Oliva (2013), afirman: “Un Estado ineficiente, poco transparente, donde existe alta percepción de corrupción, puede terminar afectando gravemente su capacidad de recaudación, pues disminuye la disponibilidad a pagar impuestos de la ciudadanía”.

Para ser concluyentes ante la evidencia de este apartado, la Reforma Tributaria no logró los objetivos esperados, es decir no se generaron los ritmos de crecimiento interanual de la recaudación total, así como los del ISR y el IVA, lo que da soporte a la afirmación, de lo ineficiente que fueron las modificaciones impositiva del año 2012.

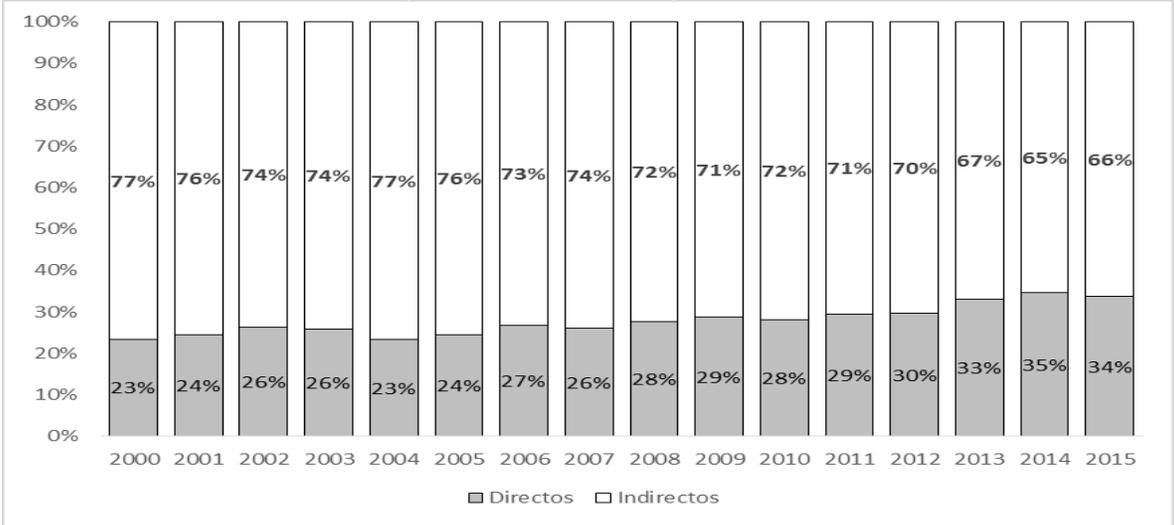
3.2. Características del sistema tributario guatemalteco

Para comprobar la inequidad tributaria es fundamental caracterizar el sistema tributario guatemalteco, con énfasis en la incidencia que generó la reforma tributaria, en la distribución del ingreso. Para obtener las conclusiones pertinentes se procede con su análisis.

3.2.1. Estructura del sistema tributario

La estructura del sistema tributario guatemalteco se divide principalmente por los impuestos que se gravan al consumo y a los ingresos. En el gráfico 2, se observa su composición.

Gráfica 2
Composición de la estructura tributaria guatemalteca, 2000-2015
Impuestos indirectos y directos



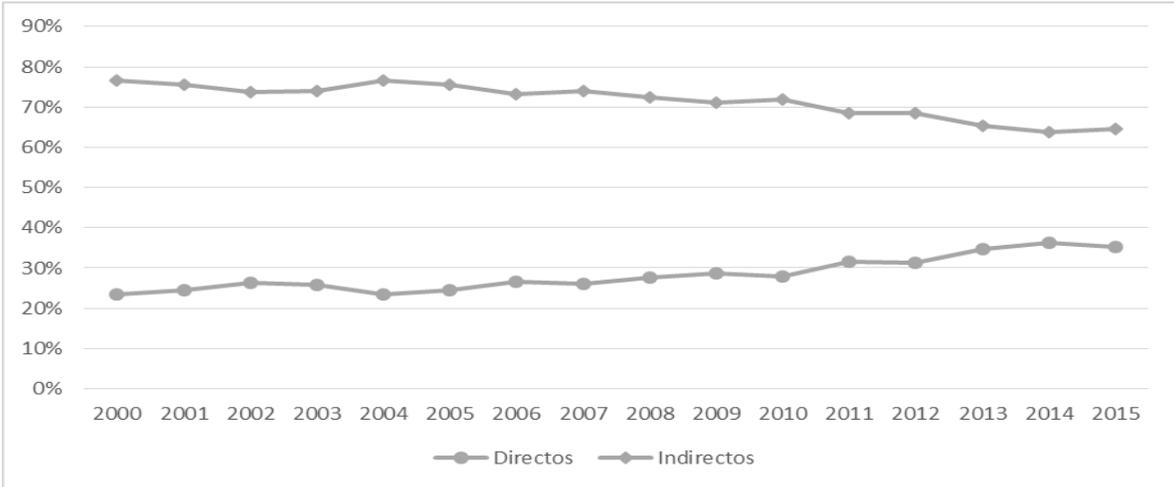
Fuente: Elaboración propia con base a la información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Claramente, los impuestos indirectos contribuyen en mayor proporción que los impuestos directos, con cierta tendencia a converger, pero no lo suficiente como

para considerar que el sistema tributario es equitativo, antes del año 2012 los impuestos indirectos o gravados al consumo, es decir a la población en general (ingresos altos, medios y bajos), representaban en promedio 71% de los ingresos tributarios y los impuestos directos o gravados a los ingresos el 29%, los años posteriores a la reforma tributaria no modificó considerablemente esta composición, ya que al año 2015 los impuestos gravados al consumo representan el doble que los impuestos gravados al ingreso, con una variación en su distribución que no sobrepasa el 1% anual durante el 2000-2015, es decir durante los últimos quince años, la composición entre el primero y el segundo varió solamente 11 puntos porcentuales.

La gráfica 3 proporciona un panorama sobre la evolución de la estructura tributaria y cómo esta tiende a la convergencia, aunque muy lentamente a mediano y largo plazo.

Gráfica 3
Evolución de la composición en la estructura tributaria guatemalteca
Período 2000-2015



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

Observando el comportamiento de la estructura tributaria, en dos de los años posteriores al 2002, la composición fiscal tendía a divergir, es decir, los impuestos directos representaban un mayor peso en la recaudación, mientras que los indirectos caían; del año 2004 a la fecha con pequeñas altas y bajas la recaudación

de los impuestos directos tiende a converger, enfatizando que este comportamiento ha sido muy lento.

Esta evolución en la composición del sistema tributario puede explicarse, por los motivos siguientes:

- a) Derivado del pacto fiscal y la insistentes recomendaciones del GPPF, que busca promover un sistema tributario progresivo, las autoridades realizaron esfuerzos para ampliar la base tributaria del ISR y tasas impositivas.
- b) Por el lado los impuestos indirectos, en el año 2008, debido a la recesión económica mundial, el intercambio comercial entre los Estados Unidos de América con Guatemala disminuyeron, causando que los ingresos obtenidos a través de las aduanas vía importaciones se redujera y por ende los impuestos gravados al consumo lleguen a tener menor peso en la recaudación.
- c) Para el año 2012 en adelante, claramente la reforma tributaria impactó a los impuestos grabados al ingreso, por consiguiente provocó un mayor peso en la estructura tributaria del país.

En la actualidad el impuesto al consumo que recae por igual a todos los estratos sociales (bajos, medios y altos) aportan una mayor cantidad de ingresos tributarios que los impuestos directos al erario nacional, además, el IVA en el 2015 representaba el 53% del los ingresos tributarios, por su parte el ISR un 27%, es decir dos tipos de impuestos sostienen el 80% de los ingresos tributarios, esto implica un factor regresivo del sistema tributario guatemalteco.

Además la renta personal contribuye en menor medida a la recaudación del ISR con respecto a la renta de las empresas, lo que muestra otro factor regresivo en la estructura tributara del país.

3.2.2. Impacto de la reforma tributaria 2012 en el sistema tributario guatemalteco

El carácter equitativo de los impuestos está dado por su grado regresividad o progresividad, es decir, si el sistema tributario se encuentra diseñado de tal forma que impone adecuadamente a cada uno de los estratos sociales la cantidad de tributos correspondiente a su nivel de ingreso, que por consiguiente tiene impacto en la equidad y la pobreza.

El sistema tributario anterior a la reforma tributaria suele afirmarse que es regresivo (Lusting, Cabrera & Moran, 2015) esto se debe, porque el impuesto al consumo, contribuye al 66% de impuestos pagados en el país. De igual manera, el hecho que el impuesto sobre la renta personal, que de acuerdo a cifras del año 2010, solo el 3% del total de la recaudación tributaria corresponde al ISR personal.

Sin embargo, un análisis adicional para determinar la progresividad o regresividad impositiva se centra en la variación del índice de Gini y los datos relacionados a la pobreza. En este caso Mynor Cabrera (2015) realizar un estudio donde toma en consideración, los puntos siguientes:

- a) Cambio en el régimen de asalariados
- b) Cambio en el régimen de personas no asalariadas (régimen de utilidades y simplificado)
- c) Incremento del impuesto a dividendos por el cambio de 3% al 5% (anteriormente timbres fiscales, ahora ISR).
- d) Duplicación de la tasa de impuestos sobre circulación de vehículos⁶⁸.
- e) Se tomó en cuenta los ingresos pre acción fiscal con la encuesta de condiciones de vida al cual se estimó el impacto según las reglas mencionadas.

Sumado a ello, estima un agregado pre acción fiscal con la ENCOVI, lo que permitió calcular el impacto de los impuestos mencionados con anterioridad. En el cuadro 9, se presentan los resultados obtenidos de la mencionada simulación.

⁶⁸ Cabe notar que esta medida fue revocada por el Ejecutivo, a pesar de esa circunstancia se efectuó las estimaciones para los impuestos ya enumerados.

Cuadro 9
Impacto en el coeficiente de Gini por las modificaciones al ISR asalariados y no asalariados

Coeficiente	ISR Asalariados	ISR No Asalariados
Gini-pre reforma	0.4979946	0.6802
Gini-pro reforma	0.4984987	0.7437
Diferencia	0.0005041	0.0634

Fuente: Elaboración generada con base a la información de Mynor Cabrera 2012.

Es importante recordar que el índice de Gini representa el grado de concentración de la riqueza, es decir un porcentaje cercano a uno, implica que mayor es la desigualdad, bajo este punto, puede observarse que las modificaciones tributarias del ISR no provocaron que el índice se redujera, asumiendo que la reforma tributaria de acuerdo al pacto fiscal debía considerar los cambios impositivos necesarios para ser un sistema tributario más progresivo.

En este caso, los efectos a los contribuyentes asalariados y no asalariados fueron poco significativos, con variaciones pro reforma de 0.0005 y 0.06 respectivamente, es decir no tuvieron impactos significativos en la distribución del ingreso, aun así, tendría ligeramente un factor regresivo como consecuencia de la reducción del pago del impuesto sobre la renta del decil más alto de ingresos. La eliminación de la planilla del IVA, otros gastos deducibles, la disminución de tasas haría que la redistribución se vuelva ligeramente regresiva, pero sin llegar a alterar notoriamente la distribución del ingreso.

En lo que respecta al ISR para no asalariados, se determinó que en general se aumentaría el pago de prácticamente todos los deciles de ingresos, pero el cambio pasaría del primero al noveno decil en más del 1% del ingreso pre acción fiscal. En otras palabras, el impuesto se vuelve en cierto punto más progresivo pero sin alterar significativamente la distribución del ingreso.

Para sustentar en mejor medida la afirmación anterior, se presenta el cuadro 10 sobre su incidencia en la pobreza a través de los distintos estratos socioeconómicos y los distintos quintiles de ingreso.

Cuadro 10
Impacto de la reforma sobre el ISR de asalariados
Según estrato económico y rangos de ingresos

Descripción	Estrato Socioeconómico			Declaraciones	Quintil		
	2012	Reforma	Cambio		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 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 Población	0.2	0.1	0.1				

Fuente: Elaboración generada con base a la información de Mynor Cabrera 2012.

El ISR de acuerdo al estrato económico, provocó una variación significativa a los ingresos más altos, ya que se modificó en seis puntos porcentuales, haciéndolo en cierta medida más progresivo aunque no modifica considerablemente la distribución del ingreso, como se demostró con el coeficiente de GINI, esto se explica debido al incremento del 5% al 7%, ya que los contribuyentes con mayores ingresos pagarían más impuestos, además ciertos contribuyentes registrados como personas individuales en este régimen, con anterioridad también consideraban la planilla del IVA, caso que actualmente ya no sucede.

A pesar de que la variación en el índice de GINI fue poca significativa, el cuadro de arriba hace notar que a la vez presentó un impacto ligeramente con rasgos regresivos, ya que disminuye en mayor medida el pago de los impuestos en el quintil más alto de ingresos pasando de 3.4 a 0.23, esto podría explicarse a consecuencia de la eliminación de la planilla del IVA, otros gastos deducibles, la reducción de tasa combinada con el predominio de bajos ingresos.

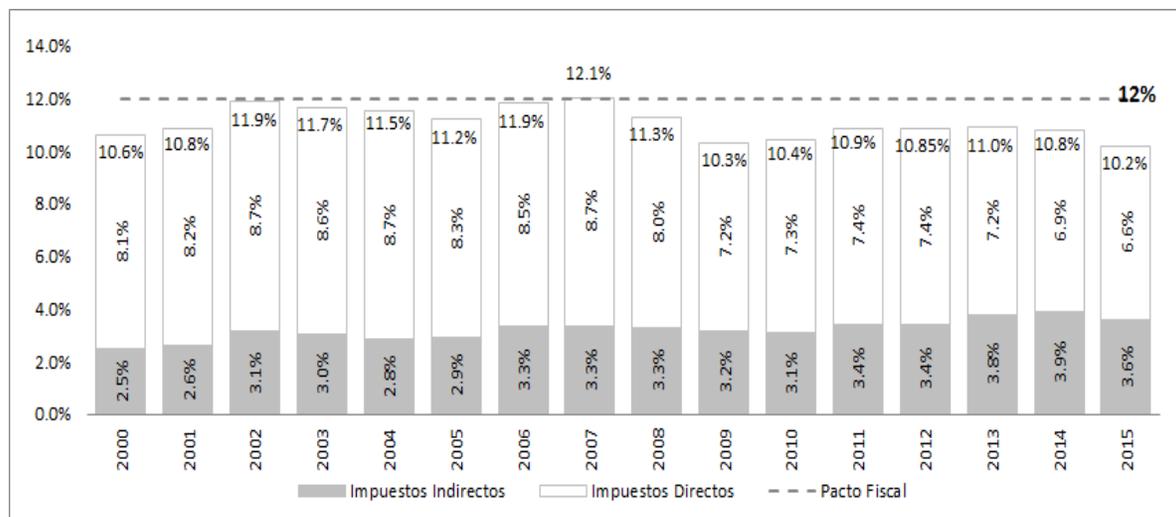
En suma, el impacto global del sistema tributario como consecuencia del ISR (ya que en él se centraba las principales modificaciones de la estructura tributaria), no cambia de manera significativa el pago de los impuestos. En todo caso, lo que es determinante y claro en el análisis general y la información lo corrobora, es que el grupo de mayores ingresos se vio beneficiado con una disminución de pago por el ISR.

3.3. Evolución de la carga tributaria guatemalteca

Como se menciona en el Capítulo II, es en el Pacto Fiscal derivado de los Acuerdos de Paz, específicamente en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria –ASESA-, que se establece la necesidad de cumplir con los compromisos de desarrollo económico y social del país, y para ello, es primordial incrementar la carga tributaria, por otra lado, bajo este mismo enfoque, la reforma tributaria 2012 pretendía incrementar la recaudación entre 0.9 y 1.02% con relación al PIB, esto quiere decir que para el año 2013, el porcentaje correspondería aproximadamente al 12.1% de la carga tributaria, cifra similar al establecido en el Pacto Fiscal.

En este contexto es fundamental establecer el comportamiento de la carga tributaria de acuerdo a los objetivos planteados, en el gráfico 4 se encuentra su distribución y evolución.

Gráfica 4
Distribución y comportamiento de la carga tributaria guatemalteca
Como porcentajes del PIB
Período 2000-2015



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

Como se muestra en la gráfica, la carga tributaria guatemalteca no llegó a mantenerse por arriba del 12%, incumpliendo lo establecido en el pacto fiscal y en la reforma tributaria, además al desagregarlos por impuestos indirectos y directos

se encuentra bastante por debajo de los niveles alcanzados por países europeos que presentan cifras de 13% aproximadamente.

Por un lado, después de postergarse en 1998 el objetivo de alcanzar el 12% de la carga tributaria para el año 2002, la meta prácticamente se cumple, para ese año llegó al 11.9%, luego presenta leves disminución, y es hasta el año 2007 que sobrepasa la meta en 0.1 puntos porcentuales.

Al compararse el período 2000-2007 en promedio, la carga tributaria presentó un 11.5%, en el 2008-2015 un 10.7%, el mejor desempeño se presenta en los primeros siete años del período analizado.

Los años posteriores a la reforma 2012, la carga tributaria no presenta mejores cifras a los años anteriores, sino todo lo contrario, empieza una tendencia a la baja, hasta situarse en 10.2% para el 2015.

Esto confirma que en cualquier punto de comparación la carga tributaria no logra elevarse, ni sostenerse significativamente por arriba del objetivo establecido en los Acuerdos de Paz, como tampoco al nivel esperado por la reforma tributaria y en el corto y mediano plazo, no se percibe que este panorama pueda cambiar.

Por otro lado, si es comparado con el 13.2% que establece el CNAP en el 2008, en ninguno de los años se cumple la meta y los años posteriores a la reforma, en lugar de elevarse, ha caído a un porcentaje comparable al año 1999 que se encontraba en 10.4%.

Es decir, en lugar de avanzar y llegar a los objetivos que vienen trazando desde el pacto fiscal y la reforma tributaria para obtener los recursos financieros suficientes para dirigir una mayor cantidad de recursos al gasto público, principalmente a gasto prioritario que permitan elevar la calidad de vida de los habitantes, existe un preocupante retroceso.

En todo caso, los motivos que demuestran una carga tributaria baja se sustenta en el análisis de la recaudación tributaria, la cual se explica por un crecimiento bajo

de recaudación, sustentado en la caída de los impuestos como el IVA, principalmente los cobrados en las aduanas, aunado a la disminución del crecimiento interanual del ISR.

Recientemente se suma el impacto de los actos de corrupción de los más altos funcionarios que ostentaban la dirección del país en el Gobierno del Partido Patriota (2011-2014), lo que provocó que los contribuyentes no estén en la disposición de pagar más impuestos, buscando los mecanismos necesarios para eludirlos, aunado a ello, se encuentra la incapacidad actual de la entidad rectora encargada de cumplir con las metas de recaudación que se establece en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado de cada año.

3.4. Características del gasto público guatemalteco

El gasto público como instrumento de la política fiscal, debe generar un impacto directo en la distribución del ingreso y en la equidad, siendo un mecanismo primordial para cumplir con el desarrollo social del país.

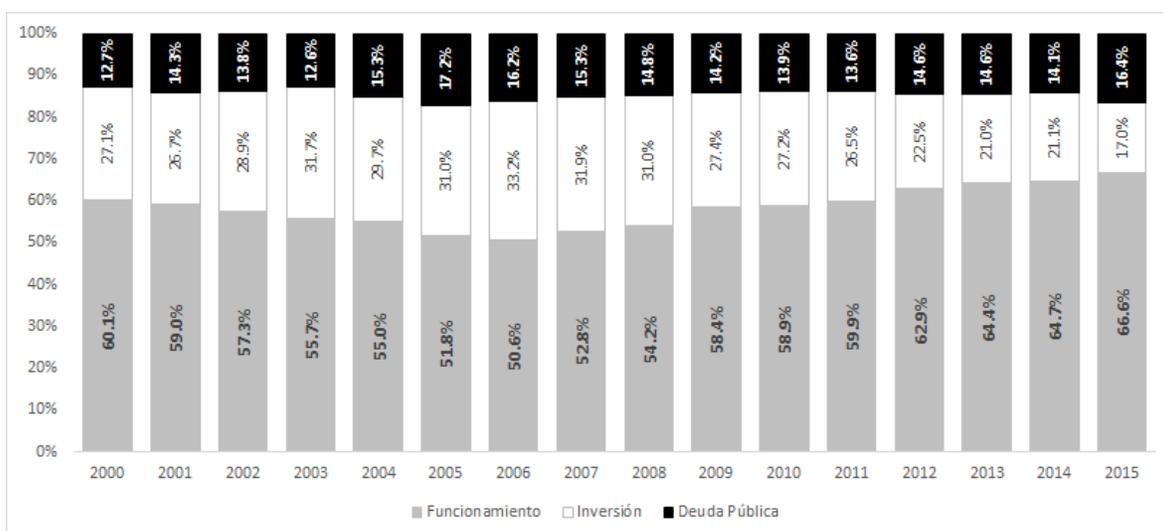
Bajo esta afirmación, para comprobar si el gasto público es inadecuado, insuficiente y de baja calidad, es necesario analizar sus características, lo que implica determinar su estructura, su evolución y realizar un análisis de su comportamiento a través de distintos enfoques del gasto, así como las fuentes de financiamiento, y medir su grado eficiencia y eficacia.

Cabe recordar que dentro del Presupuesto de la Nación se realiza la asignación del gasto público, el cual debe centrarse en cubrir las necesidades sociales detectadas en la país y basada en el plan de cada Gobierno que permitan cumplir con determinadas metas de desarrollo y es en la Constitución Política de la República donde se encuentra los principios sobre el bien común por medio de una distribución equitativa del gasto. Bajo estas premisas, se evaluará el gasto público en los apartados siguientes.

3.4.1. Composición del gasto público total

Establecer la distribución del gasto público es fundamental para conocer cómo gasta el Gobierno los recursos que percibe a través de los ingresos fiscales. En una primera aproximación, se presenta la gráfica 5, que brinda una visión general, del mismo.

Gráfica 5
Composición del gasto público
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

De acuerdo a la clasificación por tipo de gasto, la mayor cantidad de recursos financieros que eroga el Gobierno, es para funcionamiento, al año 2015 representó el 66.6%, integrado por el gasto administrativo y recurso humano, con una participación del 12.4% y 54.2% respectivamente.

La inversión es el segundo componente que mayor erogación de recursos financieros genera, con una participación del 17.0% al año 2015, la cual está compuesta en inversión física o real con un 3.3% y las transferencias de capital por 13.7%.

De hecho, estos nivel de gastos son bajos comparados con las necesidades que requiere el país para proporcionar las condiciones económicas y sociales que

eleven el nivel de vida de la población, esto se verá con más detalle, más adelante.

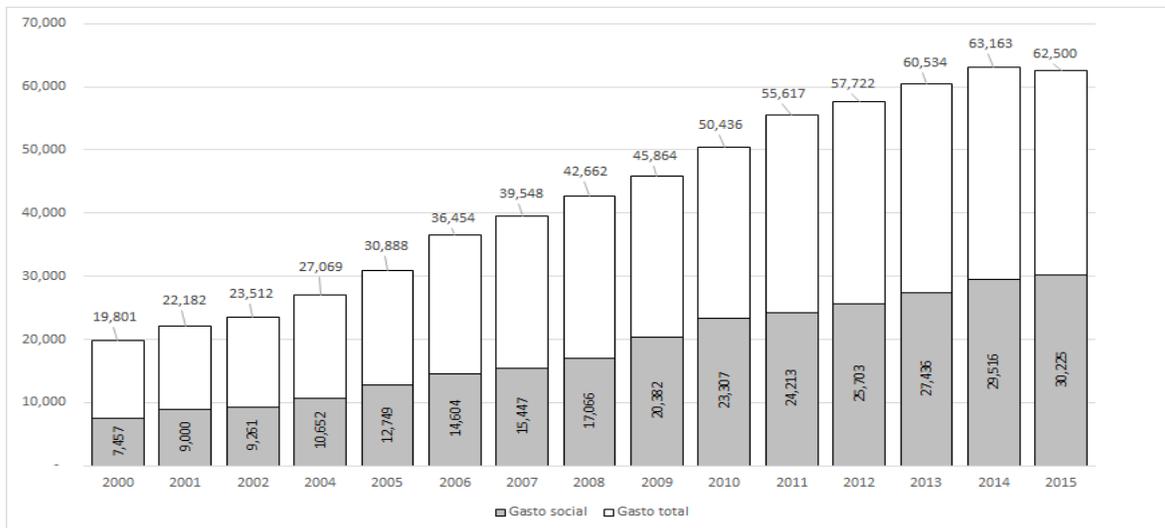
Por último, el pago de la deuda pública se ha mantenido entre un 12% y 16%, lo que representa al año 2015 un monto de Q10,225.9 millones, cercano al gasto que se eroga en inversión (Q10,634.2 millones), a pesar de tener una participación con poca variación, en términos absolutos es significativo porque del 2000 al 2015 se incrementó Q7,702.6 millones.

Siguiendo con el análisis de la investigación se procederá a desarrollar el evolución y financiamiento del gasto público, adicionando el gasto prioritario, con la finalidad de determinar, cómo se obtienen los recursos y en qué cantidad se destina al gasto social durante el período 2000-2015, para obtener mayores elementos que permitan comprobar la hipótesis.

3.4.2. Evolución del gastos público y gasto social

En el transcurso de los años, tanto el gasto público como el gasto destinado a los sectores prioritarios han crecido significativamente, la gráfica 6, así lo demuestra.

Gráfica 6
Evolución del gasto total y social
Período 2000-2015
(Millones de Q.)



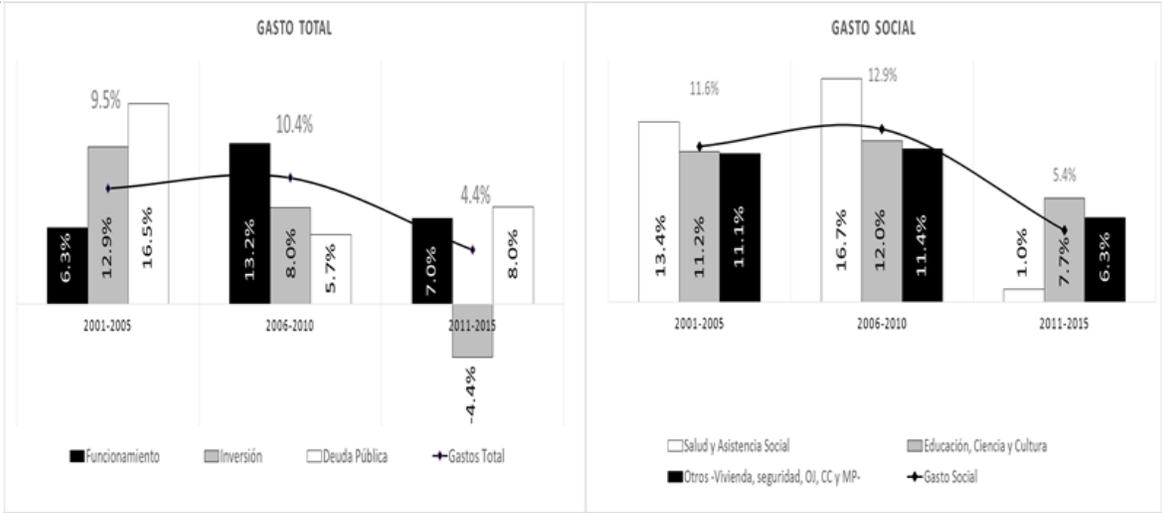
Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

El gasto total ha crecido durante los últimos quince años 215.6% y el gasto destinado a los sectores prioritarios 305.3%. Los altos crecimientos relativos del gasto total pueden explicarse por el incremento de 305% de la deuda pública, que pasó de Q2,523.3 millones en el año 2000 a Q10,225.9 millones al 2015, por su parte el gasto en funcionamiento mostró 250% de aumento, con una variación absoluta de Q29,735.3 millones durante el mismo período; la inversión representó el menor crecimiento con 98%.

En el caso del gasto a los sectores prioritarios, el crecimiento se explica por los recursos destinados a educación, ciencia y cultura que representa una variación relativa de 370%, posteriormente la salud y asistencia social en 303%, por último el que se destina a vivienda, seguridad, y justicia con 254%.

Estos niveles altos de crecimiento relativo del gasto total y prioritario, muestran como la política pública a enfocando sus esfuerzos en incrementar los recursos que permitan cumplir con las obligaciones del Estado, en materia económica y social. Sin embargo, al analizar el ritmo de crecimiento de ambos gastos, estos tienden a desacelerarse, en la gráfica 7 se presenta el comportamiento promedio quinquenal.

Gráfica 7
Crecimiento promedio quinquenal del gasto total y gasto social
Período 2001-2015



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

Puede apreciarse de mejor manera que el ritmo de crecimiento del gasto total y gasto social disminuyen, que las cifras elevadas de crecimiento relativo que oscilaban entre 250% y 350% ya no llegan a ser tan alentadoras.

Claramente estos crecimientos al ser analizados quinquenalmente disminuyen, pero explican de mejor manera el comportamiento del gasto. En el caso del gasto total, entre el primer y tercer quinquenio se redujo el ritmo de crecimiento 5.1% y el gasto social 6.2%. El segundo quinquenio es el período donde se presentan mayores niveles de incrementos con un 10.4% y 12.9% respectivamente.

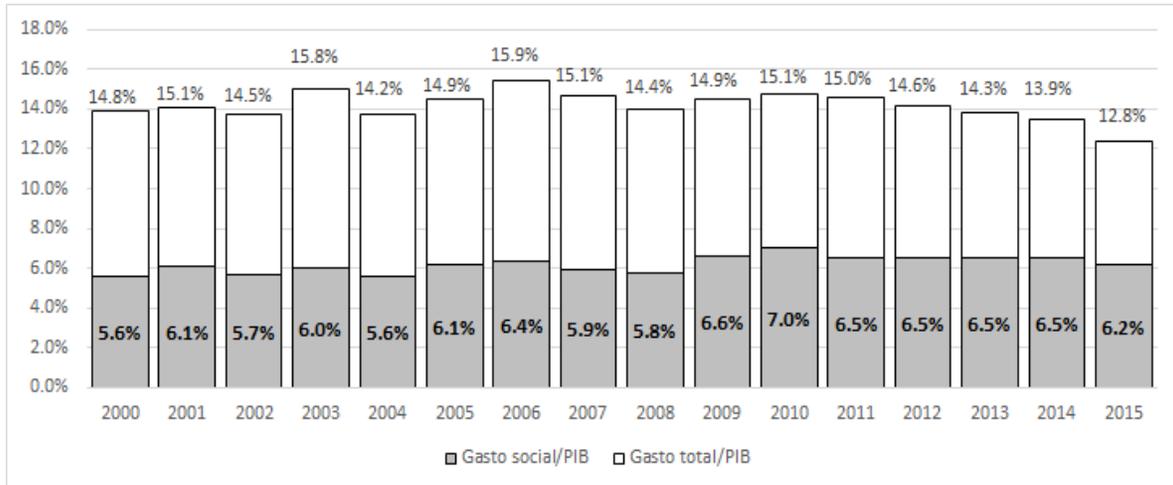
Del gasto total, el de inversión ha caído significativamente en 13.9% del primer quinquenio comparado con el tercero, la deuda pública por su parte disminuyó 8.5%, y en el caso del gasto en funcionamiento descendió 0.7%.

El hecho de que el ritmo de crecimiento de la deuda pública, gasto de inversión y funcionamiento disminuyan, no implica necesariamente que el gasto total se reduzca, lo único que demuestra es que existe un crecimiento en la asignación de recursos, pero en menor medida, lo que implica inferir que no se cuenta con los fondos suficientes para incrementar el gasto en función de las necesidades crecientes de la población, principalmente la de mayor vulnerabilidad en el país.

Para el caso del gasto en sectores prioritarios los niveles de crecimiento quinquenal son mayores al crecimiento del gasto total, pero con la misma tendencia hacia la baja, que se explica por el gasto que se destina a la salud y asistencia social, cayendo 10.4% entre el primer y tercer quinquenio, posteriormente el gasto vivienda, seguridad y justicia con una caída del 4.8%, educación ciencia y cultura en 3.5% promedio, lo que demuestra también una disminución en los ritmos de crecimiento del gasto social, y es claro que existe un relación directa entre ambas, es decir, si disminuye la primera, la segunda tendrá el mismo comportamiento, aunque en montos y porcentajes distintos.

Ahora bien, otro de los enfoques para analizar el gastos público, es relacionándolo con la riqueza generada en un país, en este caso con respecto al Producto Interno Bruto guatemalteco, en la gráfica 8 se muestra la información correspondiente.

Gráfica 8
Evolución del gasto total y social
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al SICOIN. Ministerio de Finanzas Públicas.

En promedio durante el período analizado, el gasto total con relación al PIB fue de 14.7%, la meta establecida del 15% en el pacto fiscal se cumple en seis de los quince años, con máximos históricos en el año 2003 y 2006 cercanos al 16%; en el año 2007 - 2012 osciló entre el 14.5% y 15%; los años posteriores a la reforma tributaria este tiende a la baja, cayendo al año 2015 a un nivel del 12.8%.

Los porcentajes del gastos total al desagregarlos por tipo de gasto, representan 8.5% para funcionamiento, con un 2.2% en inversión y 2.1% en deuda pública para el 2015.

El gasto social pasó del 5.6% PIB en 2000 a su máximo histórico de 7% del PIB en 2010. Sin embargo, en 2015 disminuyó a 6.2%, cifras por debajo del promedio para América Latina y el Caribe de 7.6% según cifras del Banco Mundial 2015.

Del gastos social las mayores erogaciones de recursos se destinan a la educación, ciencia y cultura, en el 2015 presenta un monto de Q15,444.0 millones,

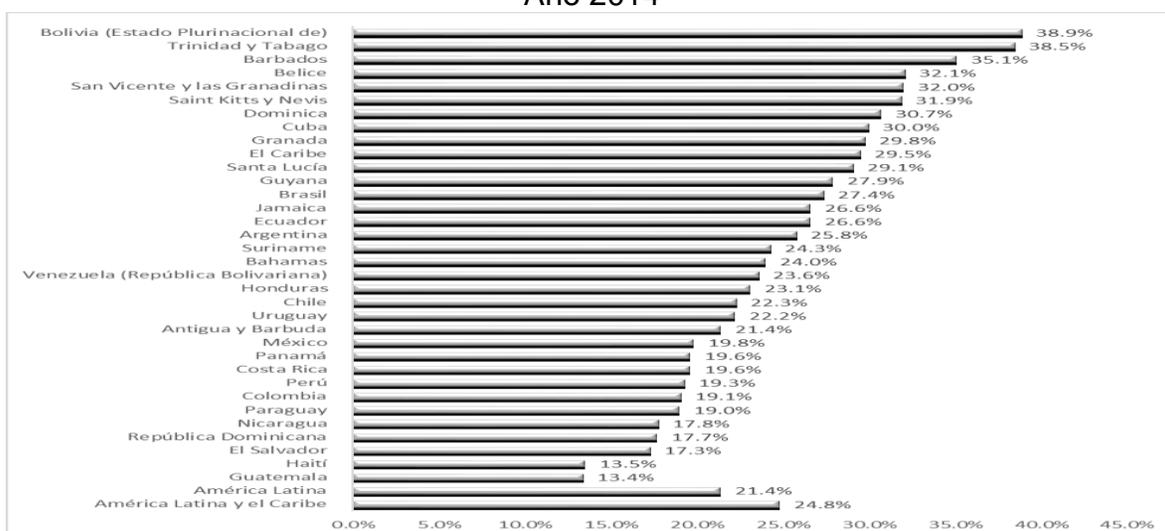
es decir 3.2%, con variaciones poco significativas durante el período analizado, con un máximo de 3.5% en el 2009 y el mínimo con 2.7% en el año 2000.

El segundo gastos social prioritario, es el que se destina a salud y asistencia social, con una monto de Q5,853.0 millones correspondiente al 1.6% con relación al PIB, con un máximo de 2.3% en el 2010 y un mínimo de 1.3% en el 2004.

Por tercero y último lugar, los recursos se destinan a vivienda, seguridad y justicia, con un monto de Q5,020.0 millones correspondiente al 1.4% con relación al PIB, con un máximo de 1.6% en el 2001 y el mínimo actual de 1.4%; está integrado por el gasto en vivienda, con una asignación de 0.1% promedio, seguido del 0.2% al ministerio público, un 0.4% organismo judicial y corte de constitucionalidad, con una mayor proporción para la seguridad interna que en promedio ronda el 0.8%.

Como ya se demostró el gasto total presentó entre el año 2000 y 2015 un incremento significativo, paradójicamente cuenta con los niveles más bajos con relación al PIB, comparados con otras regiones, esta situación puede observarse en la gráfica 9.

Gráfica 9
Gasto total de América Latina y el Caribe
como porcentajes del PIB
Año 2014



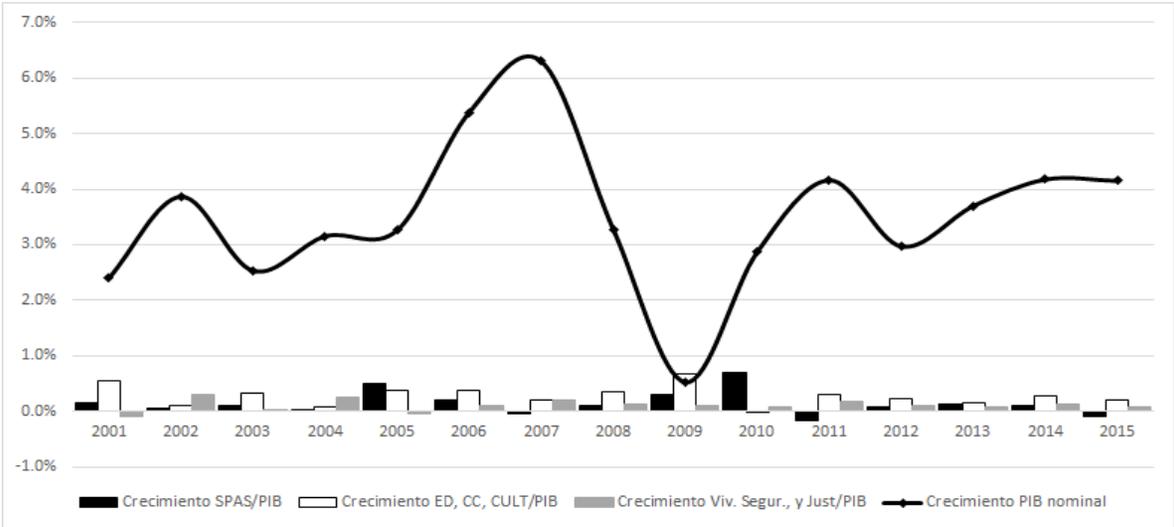
Fuente: Elaboración propia con base a cifras oficiales de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Perfectamente se observa que Guatemala comparado con América Latina y el Caribe, al año 2014 es el país que menores recursos destina al gasto total con relación al PIB, inclusive por debajo de Haití que es el país más desigual de la región y que de acuerdo a su índice de desarrollo humano se encuentra en el puesto número 163 de 188 países miembros. Esto permite visualizar la magnitud sobre la capacidad de los recursos financieros que genera el Estado para impactar en la redistribución de la riqueza y la pobreza.

En este tipo de enfoque se observa claramente que a pesar de una asignación creciente del gasto total y del gasto en sectores prioritarios, el Gobierno guatemalteco destina recursos insuficiente con relación a su producción total. Lo que no permite obtener el financiamiento para distribuir de mejor forma el ingreso y la riqueza en el país.

Por otro lado, el gasto social desde la perspectiva de prioridad ha permanecido prácticamente invariable durante el período 2000-2015. Una comparación básica se observa en el gráfico 10, donde el crecimiento del PIB y los incrementos al gasto tienen un comportamiento diferente.

Gráfica 10
Comportamiento del producto interno bruto y el gasto social de Guatemala
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al SICOIN. Ministerio de Finanzas Públicas.

¿Qué trata de decir esta gráfica?, que si bien nominalmente se asignan más recursos en sectores prioritarios, las variaciones del crecimiento económico guatemalteco, no necesariamente se traduce en mayor nivel de gasto en estas áreas, inclusive en los en los períodos 2005-2007 y 2009-2011 existe un crecimiento del PIB nominal, mientras que el gasto social disminuye y solo en el período de la crisis económica mundial, se incrementa el gasto, esto debido a la política contra cíclica que ejerció el Gobierno, es decir mientras el PIB nominal cae, el gasto social se incrementa levemente para frenar los efectos perjudiciales de la crisis a la población de mayor vulnerabilidad.

Ahora bien, un punto adicional, es el que se observa en el cuadro 11 que representa los niveles del gasto social prioritario, durante el período posterior a la reforma tributaria, ya que en todo caso al aprobarse la misma se incrementarían los ingresos y por consiguiente el gasto en estos sectores.

Cuadro 11
Asignación del gasto social prioritario
Según tipo de gasto
Período 2013-2015

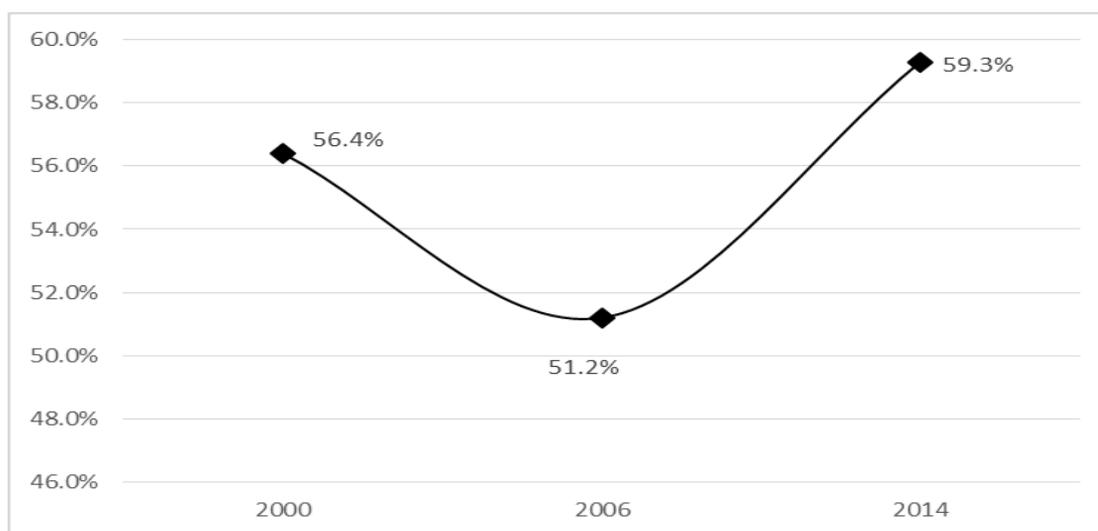
Descripción	2013	2014	2015
Salud y Asistencia Social	7,767	8,225	7,785
Educación, Ciencia y Cultura	13,244	14,464	15,444
Otros (Vivienda, seguridad, OJ, CC y MP)	6,425	6,827	6,996
Vivienda	370	324	245
Seguridad Interna	3,632	4,091	4,021
Organismo Judicial y Corte de Constitucionalidad	1,519	1,528	1,743
Ministerio Público	903	885	988
Total	27,436	29,516	30,225

Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

En los años posteriores a la reforma, el gasto en sectores prioritarios se incrementó, sin embargo, los ritmos de crecimiento interanual cayeron, por ejemplo para el año 2012 el crecimiento interanual en los tres sectores fue 4.3%, 7.7% y 5.3%, respectivamente, al año 2015 los incrementos cayeron en salud pública y asistencia social -5.4%; educación, ciencia y cultura creció 6.8% y otros sectores prioritarios crecieron solamente 2.5%.

Un punto adicional, es que al analizar el método que se conoce como línea de la pobreza absoluta,⁶⁹ que elabora el Instituto Nacional de Estadística, por medio de la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI),⁷⁰ con estos datos se pueden determinar si el gasto público, principalmente el prioritario, como instrumento de política fiscal, ha sido capaz redistribuir la riqueza, ya que esta al ser equitativa, provocaría automáticamente una disminución en la pobreza del país. Por lo cual, en el gráfica 11, se presenta el comportamiento de la misma.

Gráfica 11
Evolución de la pobreza total en Guatemala
Período 2000-2014



Fuente: Elaboración propia con base a la ENCOVI 2014. Instituto Nacional de Estadística.

En el gráfico puede apreciarse como la pobreza absoluta presentaba una tendencia hacia la baja durante el periodo 2000-2006, sin embargo al año 2014 esta se incrementó 8 puntos porcentuales del 2006 al 2014, lo que implica que el impacto del gasto público en la equidad no ha generado los efectos deseados y

⁶⁹ Consiste en fijar el costo mínimo necesario para cubrir una canasta que permita satisfacer las necesidades alimentarias y no alimentarias. Se considera pobre a la proporción de la población que no logra acceder a ese umbral. Con estos resultados se clasifican a la población en pobreza extrema, a aquellos que no alcanzan cubrir el costo mínimo de alimentos, y pobreza total, a los que alcanzan a cubrir el costo de consumo mínimo de alimentos, pero no así, el costo mínimo adicional para otros bienes y servicios básicos (INE,2014)

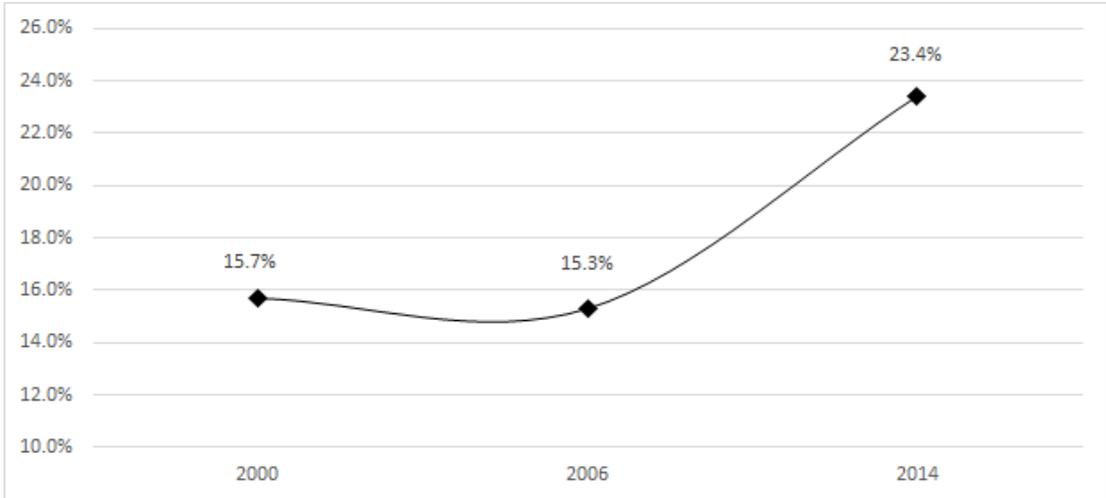
⁷⁰ El objetivo de conocer las condiciones de vida de la población y determinar los niveles de pobreza en Guatemala desde el año 2000 se ha realizado quinquenalmente la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida -ENCOVI-. Esta encuesta proporciona información que permite caracterizar a la población pobre y no pobre del país, brindando resultados a nivel nacional, regional y departamental.

considerando que la reforma tributaria ha sido ineficiente, ha permitido que la pobreza total siga en aumento, por no contarse con los recursos suficiente que se enfoquen en mayor medida al gasto que se destina a los sectores más vulnerables.

Aunado a esta situación, de acuerdo a los datos del ENCOVI, al año 2014, el 79.2% de la pobreza total son personas indígenas, lo que quiere decir que aproximadamente tres de cada cuatro se encuentran en la pobreza, en el caso de los no indígenas uno de cada dos se encuentran en la misma situación y al comparar el año 2000 con el año 2015, en ambas etnias, la pobreza ha crecido, pasando del 77.3% al 79.2% en la etnia indígena y de 41.9% a 46.6% en la no indígena.

Con relación a la población que se encontraba por debajo de la línea de pobreza extrema, la gráfica 12, muestra su evolución.

Gráfica 12
Evolución de la pobreza extrema en Guatemala
Período 2000-2014



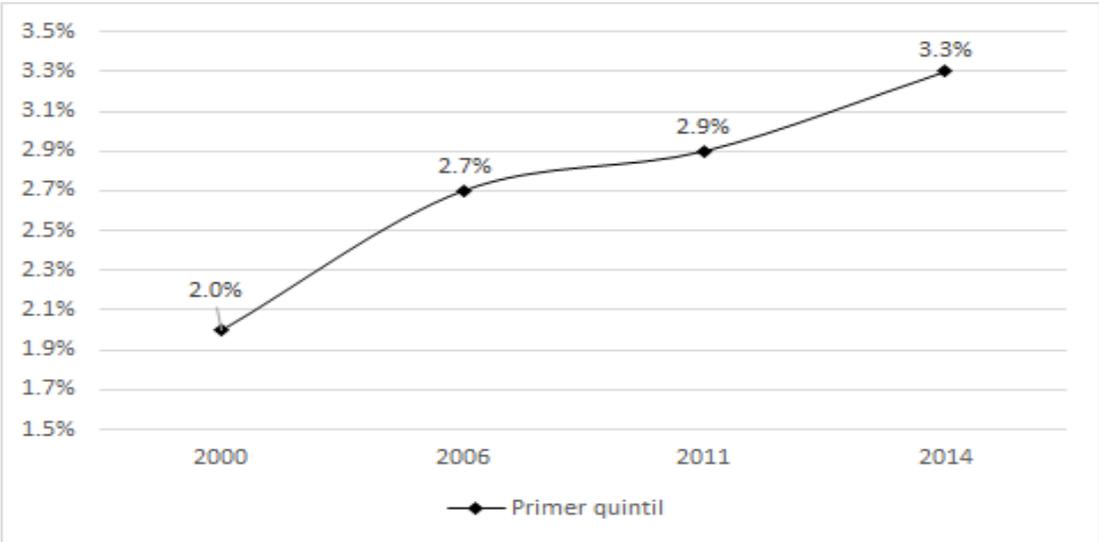
Fuente: Elaboración propia con base a la ENCOVI 2014. Instituto Nacional de Estadística

La pobreza extrema en el país se ha incrementado, y ha crecido 2.6 veces más durante el período 2000-2014, afectando principalmente a la etnia indígena que paso del año 2000 de un 27.1%, al año 2015 en 39.8%, incrementándose 12.7

puntos porcentuales, por su parte la etnia no indígena presenta cifras aproximadamente tres veces menor, por ejemplo en el año 2000 existía 7.8% de población en extrema pobreza de no indígenas, al 2015 las cifras corresponden a 12.8%, lo que representa un aumento de 5.0 puntos porcentuales.

Con relación a la distribución del ingreso por medio del gasto público, el análisis del ingreso por quintil,⁷¹ proporciona un panorama de cómo ha evolucionado el ingreso, la gráfica 13 presenta el comportamiento de este indicador.

Gráfica 13
Comportamiento del primer quintil de ingresos con respecto al ingreso total
Período 2000-2014



Fuente: Elaboración propia con base a la ENCOVI 2014. Instituto Nacional de Estadística

El primer quintil que corresponde al 20% de la población con menores recursos, captan en total al año 2014 el 3.3% de los ingresos, es decir, del año 2000 a la fecha ya indicada, solo se ha modificado 1.03 puntos porcentuales, es decir en promedio, anualmente se ha incrementado 0.09%, el cambio de estas cifras son poco alentadoras para un país en que más de la mitad de la población se encuentra en condiciones de pobreza.

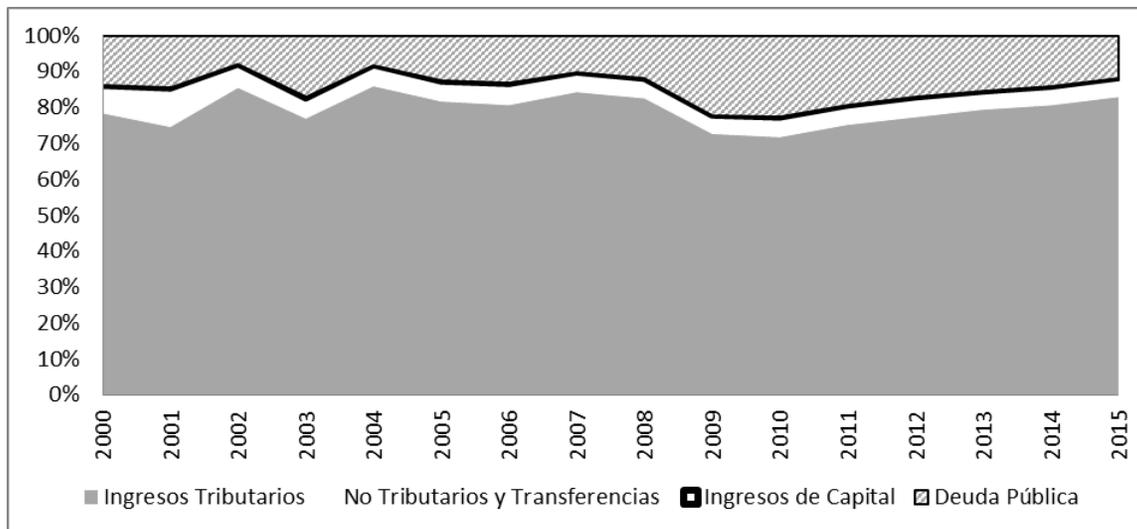
⁷¹ Un quintil es la quinta parte de una población estadísticamente organizada de menor a mayor en alguna característica de esta (ENCOVI,2014)

Estas cifras demuestran claramente que el impacto del gasto público en la redistribución del ingreso y la equidad ha sido poco significativo, en otras palabras ha sido inadecuado e insuficiente para tales finalidades.

3.4.3. Fuentes de financiamiento del gasto público

La manera en que el Estado se apropia de recursos financieros para cumplir con sus obligaciones constitucionales, es de suma importancia en la investigación ya que permite reconocer cómo se sostienen las finanzas públicas del Estado y a la vez, determinar la capacidad de mantener el crecimiento constante del gasto. En el caso de Guatemala las principales fuentes de financiamiento se identifican en la gráfica 14.

Gráfica 14
Fuentes de financiamiento del gasto público
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

Es claro que los ingresos tributarios proveen al estado la mayor cantidad de ingresos para financiar el gasto público, en segundo lugar la deuda pública, posteriormente los ingresos y transferencia, y en baja medida por los ingresos de capital.

Guatemala es uno de los países de la región latinoamericana que no cuenta con recursos significativos que provengan de ingresos no tributarios, por lo general estos se generan a través de los recursos no renovables, como por ejemplo la extracción de petróleo que realiza México y Venezuela principalmente, en el caso de Chile, a través de la extracción de cobre.

En el país, la actividad de extracción de metales, ha representado una serie de conflictos entre la población y las empresas que se establecen en las cercanías de las comunidades, debido al alto riesgo de contaminación que perciben los habitantes, así como las dudosas concesiones que ha realizado el Estado, con indicios de favorecer a los empresarios que desean implementar este tipo de actividad, en contraposición a los intereses y opinión de las comunidades.

Las circunstancias mencionadas, no han permitido que esta industria se desarrolle y genere una fuente de ingresos importantes para el país, esto aunado al bajo porcentaje de regalías que obtiene el Gobierno y la Municipalidad donde se instalan este tipo de actividades.

En la actualidad la regalías por extracción de metales ronda el 1%. Por poner un ejemplo, actualmente la mina Marlin instalada en San Marcos en las cercanías de los municipios de San Miguel Ixtahuacán, se encuentran en la fase final de cierre de sus operaciones, debido a los motivos ya descritos

Por otro lado, el comportamiento de los ingresos tributarios como ya está analizado en apartados anteriores, tiene un proceso de desaceleración, recientemente en el año 2015 creció un ínfimo 1.3%, por consiguiente la carga tributaria se redujo.

Además, la reforma tributaria 2012 tampoco generó los ingresos suficientes para incrementar la carga tributaria, en todo caso ésta decreció, hasta llegar a un 10.2% en el año 2015.

En definitiva, esta tendencia a la baja de la recaudación y la carga tributaria, tiene un efecto negativo a nivel macro fiscal, debido a que existe la necesidad constante de incrementar el gasto público, así como el gasto destinado a sectores prioritarios mientras que la principal fuente de financiamiento tiende a la baja, lo que no permite enfocar los recursos suficientes, consecuentemente provoca la adquisición de mayores niveles de deuda pública, la cual ha crecido considerablemente, representando el 25.8% con relación al PIB, para el año 2015, el monto equivale a Q125,908.30 millones.

En este sentido, la deuda pública como porcentajes del PIB es manejable ya que se encuentra por debajo de los límites prudentes (40% con relación al PIB y 250% de ingresos corrientes), eso permite financiar con cierto margen de maniobra el déficit presupuestario.

Los inconvenientes recaen en primera estancia, porque los Gobiernos de turno, bajo esa premisa, se permiten un nivel de endeudamiento mayor cada año, y en segunda instancia, no consideran lo insostenible que es a mediano y largo plazo, por lo que no buscan los mecanismos necesarios para reducir el déficit fiscal y por ende el aceleramiento de la deuda pública, como tampoco el alto costo financiero de la misma, ni revertir el bajo desempeño de la recaudación tributaria.

Solo de dedican a gastar más, sin considerar las fuentes de financiamiento, como tampoco la forma eficiente, eficaz y equitativa de redistribuir el ingreso a través del gasto público.

3.4.4. Eficiencia y eficacia del gasto público

Luego de haber analizado la estructura del gasto total, gasto en sectores prioritarios, sus fuentes de financiamiento y evolución, es pertinente analizar su calidad, que no hace referencia solamente a la cantidad asignada, sino también a los niveles de ejecución, principalmente, sobre la base de los criterios de eficiencia y eficacia, racionalizando el gasto, en un entorno macro fiscal de escasos ingresos.

En todo caso, para medir los niveles de eficiencia y eficacia del gasto público, se analizan las principales variables sociales, que impactan significativamente en el desarrollo de un país, es decir, 1) educación, 2) salud e, 3) infraestructura, comunicación y vivienda. Estas variables, se utilizarán como fuentes de análisis para medir la calidad de gasto.

Los indicadores de educación a considerar corresponden a las inscripciones y los logros educacionales, porque miden los requisitos básicos mínimos que debería de garantizar la igualdad de oportunidades bajo una combinación óptima de eficiencia.⁷²

En salud, se considera la mortalidad materna, la mortalidad infantil, así como ciertos indicadores de salud general, ya que reflejan la igualdad de acceso y calidad de la salud entre la población (CEPAL & ICEFI 2014), principalmente aquella población que carece de recursos suficientes para financiar su gasto en salud.

Por último se analizará la infraestructura, comunicación y vivienda que mide la presencia de oportunidades⁷³ ya que es una aproximación a la provisión de bienes públicos.

Entrando en materia de análisis, el sistema nacional de educación guatemalteca se rige por el Ministerio de Educación (MINEDUC) cuya entidad es responsable de coordinar y ejecutar las políticas educativas. La educación en el país está conformada por centros educativos públicos, privados o cooperativas, quienes ejecutan conforme a sus directrices.

La educación en Guatemala cuenta con los niveles de pre-primaria que comprende entre las edades 0 a 6 años; primaria de 7 a 12 años, secundaria con 13 a 15 años, ciclo diversificado, de 16 a 19 años y educación superior de 20 a 25 años en adelante, hágase referencia a técnicos, licenciaturas, maestrías y

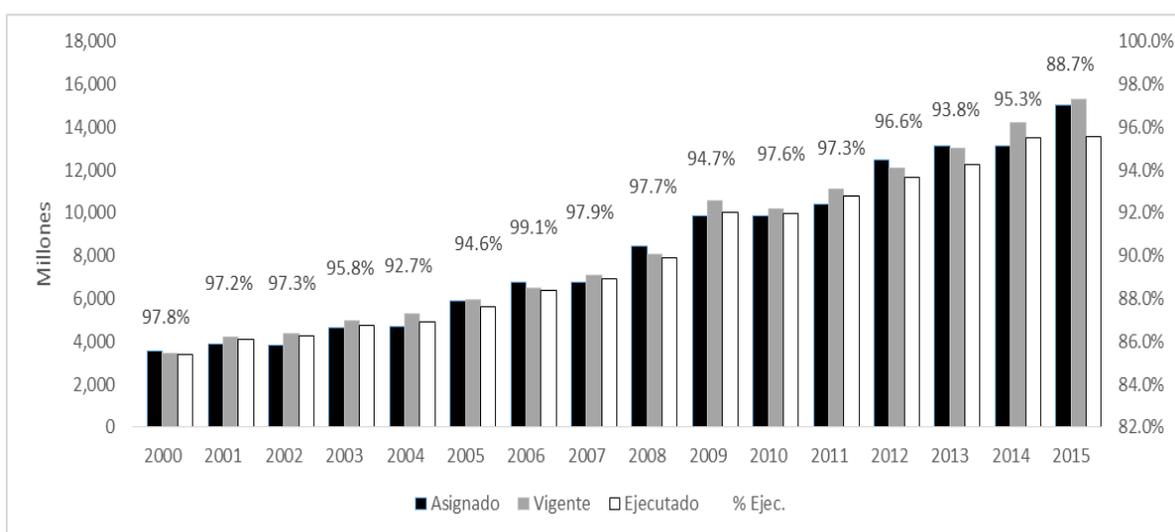
⁷² Una aproximación a la base de capital humano de un país.

⁷³ En ausencia de carreteras, solo los ricos podrían costearse el desplazamiento vía helicóptero o avión.

doctorado y es con esta información que se construyen los indicadores en educación arriba mencionados.

Antes de analizar la calidad educativa, se compara en la gráfica 15 el gasto en educación según su etapa, el cual muestra el presupuesto asignado, el vigente,⁷⁴ así como los niveles de ejecución.

Gráfica 15
Gasto público en educación
Según etapa
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al SICOIN. Ministerio de Finanzas Públicas.

La asignación presupuestaria del gasto en educación se ha incrementado significativamente durante el período analizado en 344.6%, con una porcentaje alto de ejecución que en promedio representa el 95.9%.

A pesar de esta situación, la ejecución presupuestaria después de la reforma (2012-2015) disminuyó 8.0 puntos porcentuales, en este caso se está perdiendo la eficacia medida por el grado de ejecución, así como la capacidad de cobertura.

La clasificación del gasto educativo por objeto de gasto, proporciona un mejor panorama de ¿cómo se gastan estos recursos?, al año 2015 el 73.3% se destina

⁷⁴ Es la diferencia entre el monto asignado y las modificaciones presupuestarias que se hicieron durante el año.

al gasto de servicios personales,⁷⁵ un 17.6% a transferencias corrientes⁷⁶ y 9.1% lo conforman los materiales y suministros, propiedad, planta, equipo y las transferencias de capital.

De acuerdo a la clasificación por función del gasto ¿Para qué se gasta?, la disminución en ejecución se explica porque el gasto en educación pre-primaria, primaria, media, investigación y desarrollo, así como servicios auxiliares de educación que concentran el 81% del gasto, al año 2015, están por debajo del 90% de ejecución, solamente el nivel superior universitario sobrepasó esa cifra.

Es importante mencionar que los servicios auxiliares de educación representó el menor porcentaje, ya que se ejecutó el 82.65% considerando que estos corresponden al gasto para material didáctico (compra de útiles, textos, alimento escolar y valija didáctica⁷⁷), lo que dificulta el nivel y rezago del aprendizaje de los alumnos, ya que no cuentan en tiempo oportuno con el material que coadyuva a mejorar su proceso educativo.

La educación, es el componente con mayores impactos en la sociedad, ya que permite garantizar mejores oportunidades de empleo, con mejores ingresos en el futuro, y una mayor calidad de vida, por lo que es fundamental proporcionar a la población el acceso a la educación, con calidad y eficiencia. Como bien lo indica la CEPAL en su documento calidad del gasto público y reformas institucionales en América Latina 2014, este es una aproximación a los requisitos básicos mínimos que deberían garantizar la igualdad de oportunidades en los países.

Corresponde evaluar entonces los indicadores de eficiencia en el área educativa, partiendo del análisis de la cobertura, que se mide por medio de la tasa bruta y tasa neta de escolaridad, lo que indica la cobertura del sistema educativo guatemalteco.

⁷⁵ Incluye personal en cargos fijos, temporal, por jornal o destajo, servicios extraordinarios, aportes patronales, dietas y gastos de representación, otras prestaciones relacionados a salarios y personal contratado por organismos internacionales.

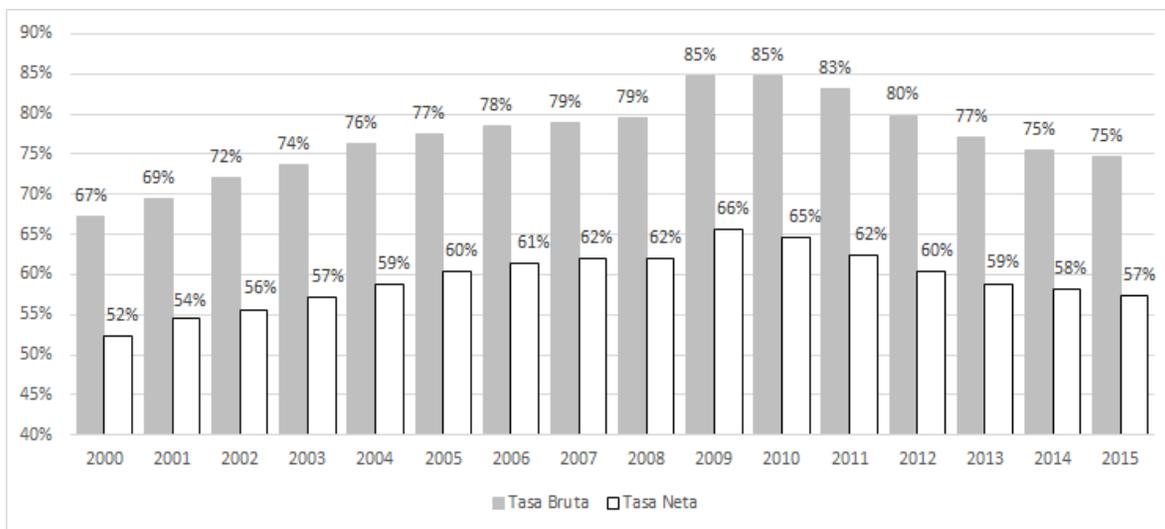
⁷⁶ Incluye transferencia directas a persona (Servicios funerales, póstumas, indemnización, vacaciones, becas principalmente), prestaciones de seguridad social, transferencias a entidades privadas, específicas, al sector público empresarial, no empresarial, al sector externo y público municipal.

⁷⁷ Manual de clasificación de las Finanzas Públicas FMI, 2001.

La primera proporciona el porcentaje de alumnos de todas las edades que se encuentran inscritos en un nivel educativo sin importar la edad oficial que deberían de tener, la segunda hace referencia a la parte de inscripción que se encuentra en la edad escolar oficial,⁷⁸ de ahí que los resultados de la tasa bruta muestren por lo general mayores porcentajes que la tasa neta y en ocasiones puede sobrepasar el 100%.

En la gráfica 16, se presenta las cifras sobre la evolución de las tasas mencionadas en los párrafos anteriores.

Gráfica 16
Evolución de la tasa bruta y neta de escolaridad
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al Sistema Nacional de Indicadores Educativos. Ministerio de Educación.

La cobertura educativa no se ha modificado considerablemente durante los quince años analizados, incrementándose solamente 8 puntos porcentuales de cobertura bruta y 6 puntos porcentuales de cobertura neta, cifras solamente comparables al año 2003, es decir en el año 2015 hubo un retroceso de cobertura, de hace 11 años.

⁷⁸ Por ejemplo, para la primaria la población corresponde las edades de 7 a 12 años, y se relacionada con la población total en edad escolar de 7 a 12 años.

El comportamiento de estos indicadores puede dividirse en dos períodos, el primero que corresponde al 2000-2009 donde claramente existe una tendencia al alza, en el caso de la tasa bruta creció 18 puntos y la tasa neta 12 puntos porcentuales y el segundo del 2010 al 2015 con una tendencia a la baja, es decir se está perdiendo eficiencia educativa.

Al desagregar los indicadores de eficiencia por nivel educativo, como se muestra en el cuadro 12, se puede analizar de mejor manera el resultado de la disminución de la tasa bruta y neta de escolaridad.

Cuadro 12
Indicador de eficiencia educacional
Período 2000-2015

Año	Tasa Bruta de Escolaridad				Tasa Neta de Escolaridad			
	Pre-primaria	Primaria	Básico	Diversificado	Pre-primaria	Primaria	Básico	Diversificado
2000	50.9%	103.5%	42.2%	21.2%	37.3%	85.4%	24.7%	15.4%
2001	55.2%	104.3%	44.8%	22.9%	41.1%	86.0%	29.1%	16.4%
2002	55.1%	107.2%	48.6%	25.1%	41.7%	88.2%	28.2%	17.5%
2003	55.0%	109.2%	50.9%	26.7%	43.9%	89.7%	29.7%	18.2%
2004	57.6%	112.4%	53.0%	27.8%	45.2%	92.4%	31.3%	17.5%
2005	57.9%	113.1%	55.4%	29.9%	47.0%	93.5%	33.2%	19.0%
2006	58.8%	113.6%	57.8%	31.4%	48.1%	94.5%	34.7%	20.0%
2007	58.4%	113.4%	60.5%	32.2%	48.2%	95.0%	36.4%	20.7%
2008	59.9%	113.6%	62.3%	32.0%	49.0%	95.1%	37.2%	20.1%
2009	72.0%	118.6%	66.7%	33.4%	57.1%	98.7%	40.2%	21.2%
2010	70.1%	116.2%	70.9%	36.7%	54.9%	95.8%	42.9%	22.3%
2011	67.8%	113.7%	70.3%	37.9%	47.6%	92.8%	43.3%	23.5%
2012	63.3%	107.9%	69.2%	38.9%	44.9%	89.1%	43.2%	24.1%
2013	62.8%	102.7%	69.3%	38.1%	45.6%	85.4%	44.0%	24.1%
2014	63.6%	98.7%	68.4%	38.0%	47.3%	82.3%	44.9%	24.4%
2015	64.1%	95.8%	71.5%	37.7%	47.8%	80.4%	45.9%	24.0%

Fuente: Elaboración propia con base al Sistema Nacional de Indicadores Educativos. Ministerio de Educación.

El nivel de primaria, es el que presenta mayor cobertura educacional, lo que explica en mayor medida el incremento de la tasa bruta y neta de escolaridad, por su parte el nivel diversificado es el que tiene menor cobertura educativa, con 1/3 parte de tasa bruta y ¼ de la tasa neta al 2015.

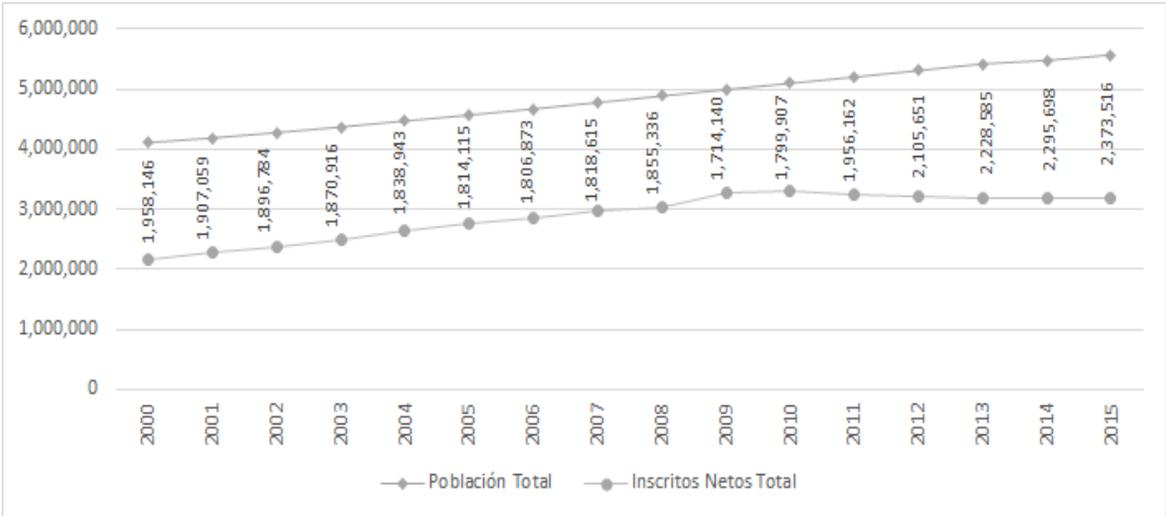
En los niveles de pre-primaria y básico, la tasa neta tiene similares proporciones, ambas con una tendencia al alza pero que no sobrepasa la mitad de la población en las edades oficiales de estudio, con un mismo comportamiento en la tasa bruta, en este caso sobrepasan el 60% de cobertura al año 2015.

El alto grado de cobertura en el nivel primario se debe en principio por los Objetivos de Desarrollo del Milenio asumidos por Guatemala en el año 2000, donde acordaron 164 países asistentes, que debían de garantizar el acceso universal de la educación primaria al año 2015, además en ese mismo año se realizó en la ciudad de Dakar el Foro Mundial sobre Educación, que fue promovido por la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, Ciencia y Cultura (UNESCO), en esa ocasión la mayoría de países asumió el marco de educación de Dakar – Educación para Todos hacia el año 2015.

En este aspecto, a partir del año 2000 se enfocaron los esfuerzos necesario para cumplir con el objetivo, sin embargo al año 2015 no se logró, aunque la meta estuvo cerca nueve años después de haberse asumido, ya que representó en el año 2009 un 98.7% de cobertura a nivel primario, lamentablemente después de ese año, la tendencia es hacia la baja.

Como punto de apoyo al análisis, se presenta en la gráfica 17 la información relacionada a la brecha educativa, es decir la población en edad oficial, que queda fuera del sistema educativo.

Gráfica 17
Brecha de escolaridad total
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al Sistema Nacional de Indicadores Educativos. Ministerio de Educación.

La brecha de la población que el sistema educativo nacional no ha logrado cubrir, se incrementó en términos absolutos 415,370 durante los quince años, aunque en términos relativos la cobertura aumentó en 5.1 puntos porcentuales, pasando de una cobertura de 48% de los alumnos en edad oficial, al 43% en el 2015.

En este aspecto, podría decirse que existió cierto grado de eficiencia en la cobertura nacional, sin embargo, el porcentaje es bajo. Solo para hacerse una idea, en el año 2015, de los 5,571,488 de la población en edad escolar; 2,373,516 no tuvieron oportunidad de ingresar al sistema educativo, al desagregar la brecha por nivel educativo, el cuadro 13, muestra como el comportamiento es distinto en cada uno de ellos.

Cuadro 13
Crecimiento y brecha de escolaridad
Según nivel educativo
Período 2000-2015

Año	PRE-PRIMARIA		PRIMARIA		BÁSICOS		DIVERSIFICADO		TOTAL	
	Monto	Δ %	Monto	Δ %	Monto	Δ %	Monto	Δ %	Monto	Δ %
2000	434,055	22%	268,835	14%	612,649	31%	642,607	33%	1,958,146	48%
2005	399,292	22%	134,231	7%	612,406	34%	668,186	37%	1,814,115	40%
2010	372,216	21%	95,773	5%	588,226	33%	743,692	41%	1,799,907	35%
2015	456,080	19%	486,982	21%	620,310	26%	810,144	34%	2,373,516	43%

Fuente: Elaboración propia con base al Sistema Nacional de Indicadores Educativos. Ministerio de Educación.

La brecha de escolaridad se redujo en el nivel de pre-primaria y básico, en 3 y 5 puntos porcentuales respectivamente, lo que implica cierto grado de eficiencia en los resultados de cobertura, mientras que la educación primaria y diversificado incrementan su brecha 7 y 1 punto porcentual, siendo estos dos niveles los que muestran grados de ineficiencia.

En general, para el año 2015, el 57% de cobertura neta total está representado en 36% nivel de primaria, 9% básicos, 7% pre primaria y 5% de diversificado, por otro lado el 43% de población total que se quedó sin estudios, el 21% lo constituye el nivel primario, el 15% diversificado, con un 11% el nivel básico y 8% en pre primaria.

Ahora corresponde analizar el logro educativo, que mide también el nivel de eficiencia. Las cifras se presentan en el cuadro 14.

Cuadro 14
Indicadores de logro educativo
Período 2000-2015
(Porcentajes de población)

AÑO	TASA DE REPITENCIA				TASA DE DESERCIÓN			
	PRE PRIMARIA	PRIMARIA	BASICO	DIVERSIFICADO	PRE PRIMARIA	PRIMARIA	BASICO	DIVERSIFICADO
2000	3.98%	15.2%	4.4%	1.6%	18.04%	10.4%	14.4%	14.4%
2001	0.00%	14.7%	3.7%	1.5%	11.32%	7.0%	8.1%	6.4%
2002	0.00%	14.9%	3.5%	1.3%	11.70%	7.7%	9.3%	13.5%
2003	0.00%	14.2%	3.0%	1.2%	6.57%	5.0%	7.9%	9.0%
2004	0.00%	14.0%	2.9%	1.2%	7.94%	7.0%	6.2%	5.4%
2005	0.00%	12.9%	2.9%	1.1%	5.22%	6.2%	5.3%	4.9%
2006	0.00%	12.4%	2.7%	1.1%	6.97%	5.6%	5.8%	7.3%
2007	0.00%	12.4%	3.0%	1.4%	6.29%	5.5%	7.1%	7.1%
2008	0.00%	12.7%	2.3%	1.2%	6.50%	5.7%	9.2%	8.4%
2009	0.00%	11.5%	3.1%	1.2%	7.82%	5.5%	8.2%	6.5%
2010	0.00%	11.9%	3.0%	0.9%	9.23%	6.0%	10.3%	12.0%
2011	1.07%	10.9%	2.8%	0.8%	7.55%	4.8%	5.2%	4.6%
2012	0.89%	11.8%	5.6%	1.7%	6.63%	4.9%	6.9%	3.4%
2013	1.00%	10.2%	4.5%	0.9%	3.62%	3.5%	5.9%	1.9%
2014	1.00%	9.1%	4.0%	0.8%	3.43%	3.6%	4.1%	1.5%
2015	0.00%	9.6%	5.3%	1.9%	3.07%	3.4%	6.6%	5.6%

Fuente: Elaboración propia con base al Sistema Nacional de Indicadores Educativos. Ministerio de Educación.

Las mayores tasas de estudiantes repitentes se presentan en el nivel primario con una disminución durante el período 2000-2015 de 5.6 %. En el caso de la educación básica se pueden ver los pocos avances que se han realizado para revertir la situación, ya que en lugar de disminuir, se incrementó en el período de análisis 0.9 % y la misma situación sucede en el nivel diversificado con un leve aumento de 0.3%.

En lo que respecta a la tasa de deserción escolar, se han realizado esfuerzos significativos en los cuatro niveles de educación para disminuirlas, siendo la educación pre primaria la que mejores resultados ha tenido, reduciendo 14.9 %, la segunda disminución más representativa se encuentra en diversificado con 8.8 %, los básicos con 7.8 % y por último el nivel de primaria con 7.0 % durante el período 2000-2015.

En conjunto, estas variables demuestran la existencia de cierto grado de eficiencia en el nivel primario, caso contrario al nivel secundario donde la tasa de repitencia en lugar de disminuir se incrementó y es preocupante que la tasa bruta y neta de

escolarización en secundaria y diversificado tiendan a la baja, porque implica la ineficiencia del sector educativo, en estos niveles de aprendizaje.

Por otro lado y no menos importante es que la desigualdad educativa se incrementa y la población más pobre carga con las consecuencias, como bien lo indica el informe de Educación para todos (EPT) 2000-2015 solicitado por la UNESCO, la probabilidad de no ir a la escuela es cuatro veces mayor entre los niños más pobres del mundo comparado con los más ricos, y cinco veces mayor la de no terminar la enseñanza primaria.

En todo caso, el financiamiento en educación es insuficiente y de baja calidad medidos por los grados eficiencia y eficacia, que tienden a disminuir, aunado a que la mayor parte de gobiernos ha incrementado el gasto educativo, pero la mayoría le asigna menos de lo recomendado para poder subsanar los déficits de financiación.

Continuando con el análisis de los indicadores, es momento de evaluar el gasto en salud pública.

Por un lado, en el artículo 93 de la Constitución Política de la República estipula que “El goce de salud es un derecho fundamental del ser humano, sin discriminación alguna”, por su parte el artículo 94 hace referencia a que el Estado debe velar por la salud y asistencia social de todos sus habitantes.

En el caso de Guatemala, la oferta de salud la conforman el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social –MSPAS-, el Instituto Guatemalteco de Seguro Social –IGSS-,⁷⁹ el Ministerio de Defensa,⁸⁰ otros ministerios, municipalidades, ONG,⁸¹ otras secretarías y el sector privado.

⁷⁹ Es una entidad público-privada que cubre a los trabajadores formalmente empleados y sus dependientes y sólo 18 por ciento de la población está cubierto a través del IGSS

⁸⁰ Tiene su propia red de atención de salud y cubre los miembros del servicio y sus dependientes, cubriendo aproximadamente 0,5 por ciento de la población.

⁸¹ La mayoría se centran en programas de salud preventiva, educación, y algunas también ofrecen servicios clínicos y las dos ONG más grandes, funcionan principalmente planificación familiar y salud materna, con cobertura a nivel nacional.

La información más reciente sobre la red de servicio de salud en Guatemala, se integra según la información que proporciona el cuadro 15.

Cuadro 15
Red de servicio de salud
Por entidad y tipo de establecimiento
Años 2013 y 2015

Descripción	2013	2015
Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social ^{1/}	3,062	-
Red de servicios	1,531	-
Puestos de salud existentes	1,158	-
Centros de salud B existentes	277	-
Centros de salud A existentes	52	-
Hospitales	44	-
Instituto Guatemalteco de Seguridad Social^{1/}	124	-
Unidades Integrales	43	-
Puesto de salud	11	-
Consultorios	43	-
Salas anexas	3	-
Hospitales	24	-
Entidades Privadas ^{2/}	-	9,553
Clinicas de salud	-	1,103
Clinicas especializadas	-	2,927
Clinicas dentales y especializadas	-	1,651
Centros de medicina alternativa	-	241
Hospitales	-	135
Laboratorios Diversos	-	1,688
Otros	-	1,808

Fuente: Elaboración propia con base a las estadísticas de Cuentas Nacionales y Economía de la salud del MSPAS y sobre a la entrevista realizada por USAID 2015 a la Dirección General para la Regulación en Salas, Vigilancia y Control (DRACES).

^{1/} Cuentas Nacionales y economía de la Salud

^{2/} DRACES

El MSPAS es el principal proveedor de atención de salud de Guatemala ya que proporciona aproximadamente, 71 por ciento de todos los servicios de atención médica, a través de sus diferentes redes de servicios, puestos, centro de salud y hospitales.

El IGSS cuenta con una red de prestación de servicios de 124 unidades médicas distribuidas en todos los departamentos, de los cuales 24 son hospitales. Sin embargo la infraestructura actual no es suficiente para satisfacer las necesidades de los afiliados.

Según el Diagnóstico Nacional de Salud, realizado en el año 2012, entre el 70% y 80% de los establecimientos se construyeron a partir de 1977, utilizando diseños estandarizados con la capacidad de cobertura de servicios para ciudades de 10,000 habitantes, con esto puede observarse la magnitud de la calidad de los establecimientos públicos en salud.

La cobertura de puestos de salud con relación a la densidad poblacional, al año 2012 alcanza una cobertura del 57.4%, lo que implica la incapacidad que tiene el MSPAS para brindar este servicio a todos sus habitantes (MSPAS, 2015).

De la demanda total de servicios de salud pública, el 49% asistió al MSPAS, por su parte el IGSS atendió 15.7% y el sector privado un 34.3%, el Ministerio de Gobernación y Defensa, únicamente 0.4%, población que entre sus características está entre un 18% analfabeta, 56% pobreza general y 24% pobreza extrema (MSPAS, 2012).

En lo que respecta al recurso humano para la salud en Guatemala es insuficiente, según se mide por la densidad de personal de salud, el uso más común de indicadores.

Con una relación de 13 trabajadores de la salud (médicos, enfermeras, otros) por cada 10.000 habitantes (MSPAS, 2012), Guatemala tiene la densidad de trabajadores de salud más bajo de la región. La proporción está por debajo de lo recomendado por la Organización Mundial de la Salud –OMS-, que es de 23 trabajadores de la salud por cada 10.000 habitantes como el mínimo para un sistema de salud funcional.

La OMS, en su más reciente compendio de estadísticas sanitarias mundiales,⁸² revela que Guatemala dispone de aproximadamente 0.3 hospitales por cada cien mil habitantes, apenas por arriba de Haití con 0.2; esto sitúa a Guatemala en uno de los últimos lugares a nivel mundial y latinoamericano.

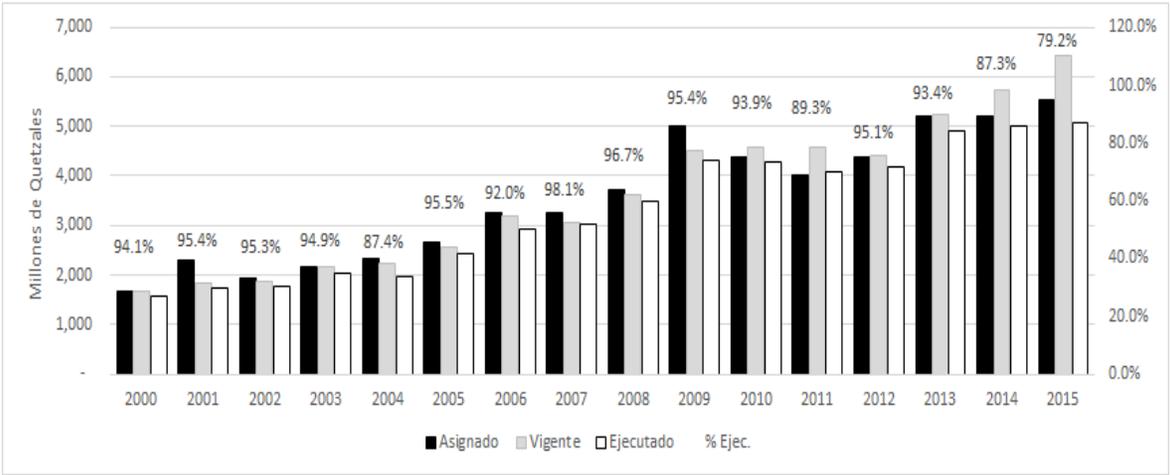
⁸² Véase: Estadísticas Sanitarias Mundiales 2014. Organización Mundial de la Salud. Disponible en: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/131953/1/9789240692695_spa.pdf?ua=1

Por otro parte, de acuerdo al Diagnóstico Nacional de Salud 2012, la cobertura de los servicios en varias poblaciones del área rural se encuentra extremadamente limitada, es decir, que la salud es excluyente para la población más vulnerable, debido a que los servicios de mayor complejidad se encuentran en las áreas urbanas, donde sus habitantes son asalariados con mejor acceso a los servicios.

Cabe resaltar, que de acuerdo a los principios fundamentales del código de salud del MSPAS, la población guatemalteca deberá poseer y tener acceso a un sistema de prevención y atención de la salud, con criterios de solidaridad, equidad, calidad, eficiencia y transparencia, sin embargo la concentración del sistema de salud está enfocada a la red hospitalaria y no a la atención primaria de salud, es decir la prevención y promoción se encuentran rezagadas.

Ahora bien, adentrándose a los niveles de asignación presupuestaria que ha recibido el MSPAS en el período de análisis, en la gráfica 18 se presentan el comportamiento.

Gráfica 18
Gasto público en salud
Según etapa
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base al SICOIN. Ministerio de Finanzas Públicas.

La asignación presupuestaria del gasto en salud se ha incrementado significativamente durante el período analizado en 233.4%, con variaciones muy

desiguales durante los 15 años, con un máximo de 24.9% en el 2009 y cero crecimiento en el año 2011 y con porcentajes altos de ejecución que ronda el 92.7%; sin embargo, la tendencia actual, es hacia la baja ya que del 2012 al 2015 paso del 95.1% al 79.2%.

La clasificación del gasto en salud por objeto de gasto ¿cómo se gasta?, indica que 40.0% del gasto se destina a servicios personales, un 24.9% servicios no personal, con 23.9% de materiales y suministros, de transferencias corrientes un 9.1% y propiedad planta equipo, transferencia de capital y asignaciones globales 2.2%.

En este aspecto, la disminución en la ejecución se explica en primer lugar porque los servicios no personales y transferencias corrientes se ejecutaron por debajo del 85% y propiedad planta, equipo en 33.8%, materias y suministros con 69.4%.

Estos bajos niveles de ejecución, principalmente materias y suministros impactan considerablemente en el sistema de salud, donde la precariedad ha llegado a niveles tan elevados que de acuerdo a la Procuraduría de los Derechos Humanos, demandó al gobierno una pronta solución a la crisis que atraviesa el sistema de salud, debido a que 36 de los 44 hospitales supervisados están desabastecidos de insumo en un 67%, el cual ha sido abandonado desde el 2013 y se ha vulnerado los derechos de 4.5 millones de pacientes.

Para Zulma Calderón, jefa de supervisión de hospitales de la PDH, el 35 y 40 por ciento de la población utiliza los servicios de salud públicos y cada día la crisis en los hospitales⁸³ es más grave, en especial en la provincia (Prensa Libre, 9 septiembre 2016).

Por otro lado, los niveles de inversión en infraestructura, puestos y centros de salud son bajos, debido a que no se cuenta con una planificación adecuada desde el sector público y en la actualidad solo se brinda mantenimiento de los mismos sin incrementar la infraestructura hospitalaria.

⁸³ Los principales desabastecimientos se deben a insumos, equipo médico, principalmente todo en quirófanos, áreas de rayos X, laboratorios, cocina y lavandería.

Entrando en materia de indicadores, respecto a los objetivos de salud en el plano nacional, según los acuerdos de paz de 1996 se asumió el compromiso de reducir la mortalidad materna⁸⁴ en un 50% para el año 2000 (153 por cada 100,000), tomando como base el año de 1995⁸⁵ y en 58 para el 2015, además se incluyen otros indicadores de salud (Desnutrición crónica, prevención y control VIH, tuberculosis, salud preventiva).

En plano internacional asumiendo los compromisos de los objetivos y desarrollo del milenio específicamente, se incluye el análisis en: a) ODM 4: reducir la mortalidad de niños menores de 5 años para el 2015 en una meta de 37 por cada mil nacidos vivos y b) ODM5: reducir la mortalidad materna en tres cuartas partes antes al año 2015 comparados con el 2000, es decir que debía llegar aproximadamente 60 por cada 100,000.

En el cuadro 16, se presentan los indicadores relacionados a la mortalidad materna y tasa de mortalidad en menores de 5 años.

Cuadro 16
Indicadores de salud
Período 2000-2015

Indicador	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Razon de Mortalidad materna (Por 100,000 nacidos vivos) ^{1/}	178	-	-	-	-	120	-	-	-	-	109	-	-	113	-	88
Tasa de mortalidad en menores de 5 años C/1000 nacidos vivos) ^{2/}	51	49	47	45	43	41	40	38	37	36	35	33	32	31	30	29

Fuente: Elaboración propia con base al MSPAS y CEPAL.

^{1/} Información del MSPAS

^{2/} Base de datos de la CEPAL

En el caso de la mortalidad materna, los avances observados han sido limitados ya que las metas en el ámbito nacional no se lograron para el 2000, debido a que existieron 178 muertes maternas por cada cien mil nacidos vivos.

⁸⁴ La muerte de una mujer durante su embarazo o en los 42 días posteriores a la finalización del mismo, sin importar la duración y sitio del embarazo, por cualquier causa relacionada, agravada por el mismo o su manejo, pero no de causas accidentales o incidentales

⁸⁵ En el año 2001 el Congreso promulgó la Ley de Desarrollo Social y establece la prioridad nacional de maternidad saludable, y es en el año 2010 que se aprueba la ley para Maternidad Saludable (Decreto 32-2010).

En el ámbito internacional para el año 2015 se incumplió también con meta de la OMD 5, ya que fueron 88 muertes maternas por cada cien mil nacidos vivos, que representa porcentajes altos, y comparado con América Latina y el Caribe que se sitúa en 67 por cada mil nacidos vivos. En lo que respecta a la mortalidad infantil, se cumplió con la meta al ubicarse por debajo de 37 muertes infantiles menores de cinco años por cada mil nacidos vivos.

Si a esta situación se le suma que en los departamentos del altiplano presentan la mayor cantidad de muertes maternas que corresponde a la población indígena, rural y pobre, encontrándose una RMM de 163 en población indígena versus 77 de no indígena (MSPAS,2015).

De acuerdo al ENCOVI 2011, en el ámbito nacional, una gran proporción de los quintiles de ingresos bajos, buscan servicios de atención del parto en el MSPAS, con las mayores cifras provenientes de los grupos de ingresos medios (Q3 y Q4). Los partos en el sector público son proporcionalmente los más bajos en el primer quintil, que está dominado por los partos en casa (86 por ciento).

Sin embargo, la población que mayor se ha beneficiado, es la que vive en el área urbana con un 89.1%, con respecto al área rural con un 64.4%. Por área geográfica, los mayores beneficiados se encuentran en los Departamento de Guatemala, Sololá y Sacatepéquez con cerca del 90% de acceso; y por su parte Alta Verapaz menos de la mitad de su población tiene este beneficio.

Además, se procedió a estimar quiénes son los beneficiarios de la salud pública, para ello, se clasifican tres principales grupos, de acuerdo a su nivel económico: pobre extremo, pobre y no pobre.

Los resultados permiten establecer que, del total de atenciones recibidas (MSPAS e IGSS), únicamente se benefician 8.1% de pobres extremos; 35.5% de pobres no extremos y 56.4% de no pobres.

Con respecto a los indicadores de desnutrición crónica, se presenta la información en el cuadro 17, sobre el programa de extensión de cobertura al Pacto Hambre

Cero, que va dirigido a reducir la desnutrición crónica en niños y niñas menores de cinco años.

Cuadro 17
Avance físico de los productos institucionales y programa de extensión de cobertura
Desnutrición Crónica
Año 2015

Productos Programa Extensión de Cobertura	% Ejecución
Niño y niña de 1 a menor de 5 años con refuerzos de vacunación.	70.6%
Madre de niño y niña menor de 5 años que recibe consejería sobre prácticas para el cuidado infantil.	65.0%
Niño y niña de 5 años con monitoreo de crecimiento.	88.5%
Niño y niña menor de cinco años con suplementos de micronutrientes.	70.4%
Mujer en edad fértil suplementada con micronutrientes.	72.3%
Niño y niña de 2 a menor de 5 años con desparasitación.	65.6%
Niño y niña menor de cinco años atendidos por infección respiratoria aguda.	62.4%
Niño y niña de 6 meses a menor de 24 meses madre lactante y mujer embarazada con alimentación suplementaria de vitacereal.	73.8%
Niño y niña de 0 a 1 año de edad vacunado de acuerdo a su edad y esquema de vacunación vigente.	64.2%
Madre de niño y niña menor de 5 años que recibe consejería sobre prácticas para el cuidado infantil.	51.1%
Niño y niña de 5 años con monitoreo de crecimiento.	57.4%
Niño y niña menor de 5 años con suplementos de micronutrientes.	48.1%
Niño y niña menor de 5 años atendido por infección respiratoria aguda.	48.3%
Niño y niña de 6 meses a menor de 24 meses, madre lactante y mujer embarazada con alimentación complementaria de vitacereal.	100.0%

Fuente: Información obtenida con base al informe anual de evaluación y análisis sobre la ejecución y resultados del presupuesto del ejercicio fiscal 2015, haciendo énfasis en los criterios de calidad del gasto y el impacto de las políticas públicas, sus metas e indicadores. Segeplan 2015.

Los niveles de ejecución de estos productos en promedio se encuentran en 64.4%, de los cuales solo dos de los productos sobrepasan el 80% y 90% de ejecución, cuatro se encuentra en el rango del 70% y ocho por debajo del promedio.

Lo que evidencia lo ineficaz que ha sido el Ministerio en un tema tan importante como lo es la desnutrición crónica en el país, lo que es preocupante que las acciones enfocadas a prevenir, como la vacunación, refuerzos e inmunizaciones, consejería sobre cuidado infantil entre otros aspectos lleguen de manera precaria

a la población objetivo, es decir a los niños y niñas menores de cinco años, y principalmente el programa de extensión de cobertura, que es un programa clave para las comunidades más lejanas, donde el Ministerio no tiene presencia y donde se encuentra la población más vulnerable y de menores ingresos.

Además de no aportar al logro del resultado estratégico de gobierno y al objetivo de desarrollo del milenio en materia de desnutrición, estos avances no contribuyen a fomentar una cultura de prevención en el sistema de salud pública vigente en el país (Segeplan, 2015).

Ahora bien, en lo que respecta a los indicadores de salud general, se presentan en el Cuadro 18 los avances que tuvieron para el año 2015.

Cuadro 18
Avance de programa de extensión de cobertura
Otros productos de salud general
Año 2015

Descripción	% Ejecución
Prevención y control de ITS, VIH/SIDA	67%
Prevención y control de tuberculosis	53%
Prevención y control de las enfermedades vectoriales y zoonóticas	58%
Fomento de la salud y medicina preventiva	67%
Recuperación de la salud	72%

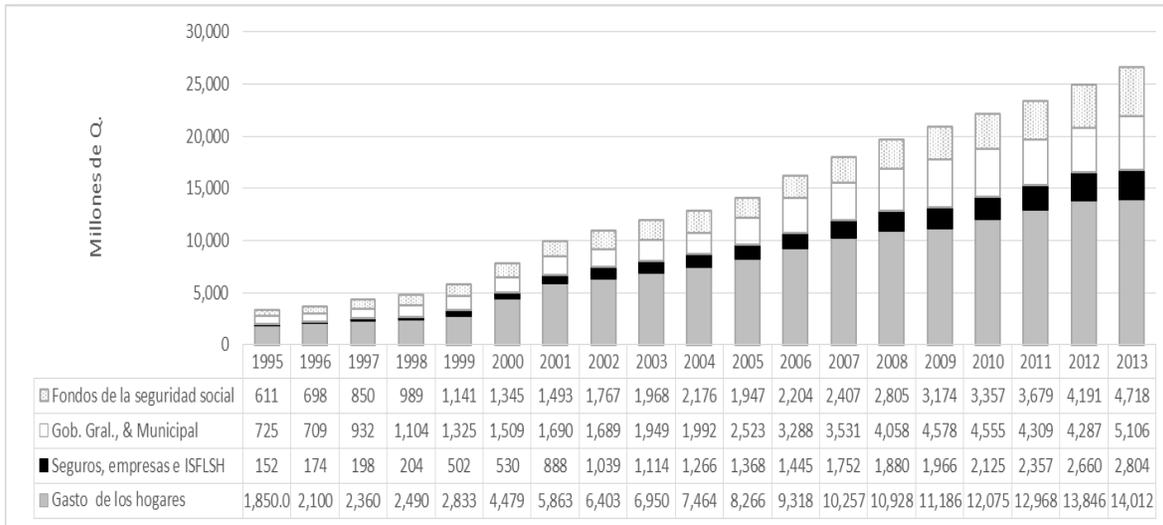
Fuente: Información obtenida con base Informe Anual de evaluación y análisis sobre la ejecución y resultados del presupuesto del ejercicio fiscal 2015, haciendo énfasis en los criterios de calidad del gasto y el impacto de las políticas públicas, sus metas e indicadores. Segeplan 2015.

Los niveles de ejecución de los productos presentados en el cuadro de arriba, se encuentra por debajo del 72%, por ejemplo, en la prevención y control del ITS VIH/SIDA se reportan quince subproductos con un avance promedio de 58% y la prevención y control de enfermedades vectoriales y zootónicas, veinte subproductos presentan un avance promedio de 44.0%.

Por otro lado, debido a la insuficiencia de fondos del gobierno, los hogares, actualmente son la principal fuente de financiamiento de la salud en Guatemala y el gasto total en salud pagada con fondos propios es una carga difícil de manejar

para ellos. En la gráfica 19 se presenta la información que demuestra tal afirmación.

Gráfica 19
Financiamiento del gasto en salud en Guatemala
Período 1995-2013



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Anuario Estadístico del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

El 53% del gasto total en salud en Guatemala proviene de fondos propios, los cuales se destinan a productos básicos, consultas médicas, y el acceso a los hospitales privados.

El 19% de la salud, se financia por medio del Gobierno General y Municipalidades, por su parte el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social aporta el 18% y un 11% se eroga por parte de los seguros privados, las instituciones sin fines de lucro a los hogares (ONG) y empresas.

Finalmente, se procede con el análisis del tercer indicador, que corresponde a la infraestructura, comunicación y vivienda, debido a su importancia en el desarrollo económico y social del país.

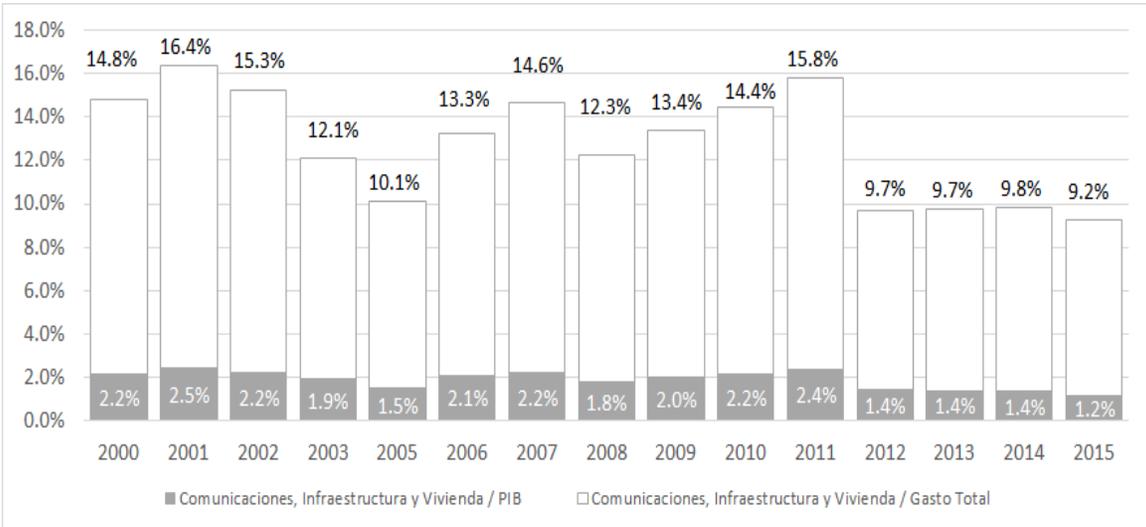
Los gastos de Gobierno en infraestructura, de acuerdo a la evidencia empírica, se dice que está robustamente relacionada con el crecimiento porque incrementa el retorno social de la inversión en general.

Además, la economía y la sociedad dependen fuertemente de la infraestructura vial, la red vial está ligada en lo que se refiere a la mejora de la economía de las familias del área rural y al tema de competitividad por costos de transporte y tiempos de movimiento de mercancías y personas, los impactos son consecuentes en la búsqueda de condiciones de transitabilidad, contribuyendo al desarrollo integral de la población, principalmente aquella que vive en pobreza y pobreza extrema (Segeplan, 2016).

En este aspecto, el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda (MCIVI), es la institución que tiene como finalidad administrar los servicios de diseño de construcción, rehabilitación, mantenimiento y supervisión de las obras públicas e infraestructura. Cuenta con 15 unidades ejecutoras que apunta al desarrollo de los resultados institucionales y por su naturaleza ejecuta los mayores niveles de inversión pública dentro del presupuesto.

El gasto que se destina a comunicación, infraestructura y vivienda se presenta en el gráfico 20.

Gráfica 20
Gasto en infraestructura, comunicación y vivienda
como porcentajes del PIB y gasto total
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

El gasto como porcentajes del PIB y del gasto total, tiende hacia la baja, de su máximo histórico de 16.4% y 2.5% en el 2001 respectivamente, disminuyó su peso relativo un 46% con relación al PIB y 52% con respecto al gasto total, cifras por debajo de las que se presentaban una década atrás.

Inclusive, la reforma tributaria no generó ningún impacto positivo en la asignación de recursos destinados a este tipo de gasto, todo lo contrario, en lugar de elevarse, disminuyó a partir del año 2012 que se encuentra por debajo del 10% con relación al PIB y 1.4% con relación al gasto total.

Estas cifras no se observaban desde inicios del presente siglo, lo que implica un retroceso significativo en la visión del país, con respecto a la prioridad del gasto que se destina a este indicador.

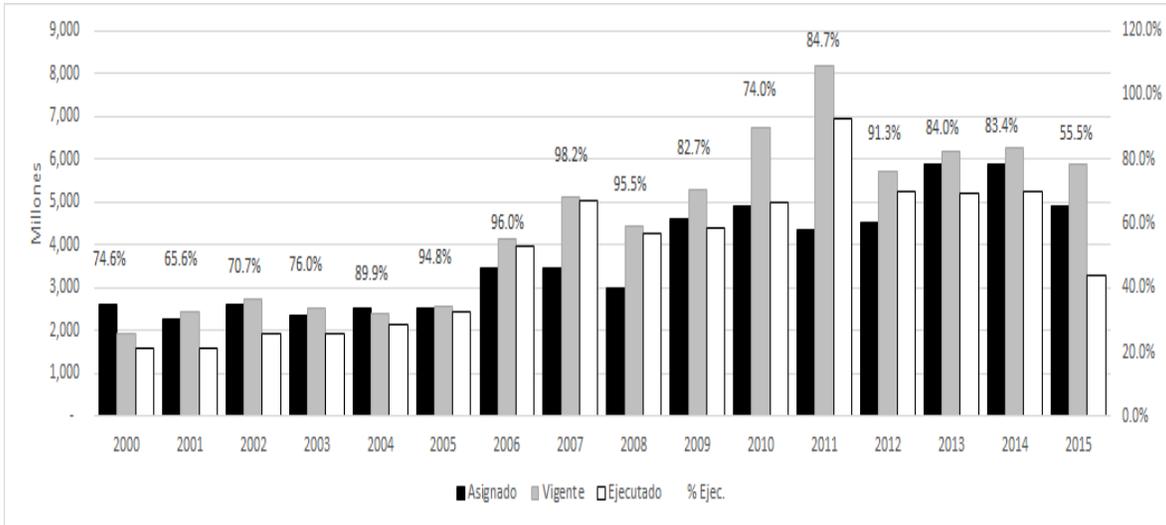
Es momento de conocer su calidad y para tal finalidad se tomara como base lo que establece la Ley Orgánica del Presupuesto y sus modificaciones, donde el análisis de la eficiencia es el contraste del presupuesto ejecutado con respecto al presupuesto vigente de la institución.

En este caso, se considera que, a mayor porcentaje de ejecución habrá mayor eficiencia.

Con respecto a la eficacia se realiza contrastando la meta de producción con relación a las ejecutadas y se considera que a mayor porcentaje de ejecución habrá mayor eficacia, con base a lo cual se emite una conclusión sobre su comportamiento.

En la gráfica 21 se muestra el comportamiento durante los últimos quince años, para analizar la eficiencia.

Gráfica 21
Gasto público en infraestructura, comunicación y vivienda
Según etapa
Período 2000-2015



Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Finanzas Públicas.

El nivel de ejecución de los últimos quince años, tiene un promedio de 82.3%, con una tendencia hacia la baja a partir de la reforma tributaria.

Durante este rango de tiempo, existen tres períodos en que la ejecución tiene un comportamiento diferente, el primero corresponde al 2000-2003 que se ejecutó el 71.7%, el segundo durante los años 2004-2009 que elevó su nivel de eficiencia a 92.9% y el 2010-2015 disminuyó al 78.8% influenciado principalmente por el año 2015 que ejecutó la mitad del gasto asignado, es decir un 55.5%.

De acuerdo al Segeplan (2015) la disminución en la ejecución se debió a la contención del gasto por la insuficiencia de recursos, derivado del contexto histórico que enfrenta el país, en lo que respecta a la corrupción.

En este aspecto, es preocupante que la institución que ejecuta los mayores niveles de inversión pública, esté perdiendo niveles de eficiencia en la ejecución del gasto.

Esta situación es más alarmante si se considera que el Ministerio de Comunicación Infraestructura y Vivienda se encuentra al año 2015 en la posición 19 del ranking de 19 instituciones en la ejecución de sus metas financieras.

Por otro lado, para medir el nivel de eficacia, se analiza la ejecución por programas, en el cuadro 19 se puede observar su comportamiento.

Cuadro 19
Ejecución promedio del gasto en infraestructura, comunicación y vivienda
Según clasificación por programas
Período 2000-2015
(Cifras en Q.)

No.	Concepto	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2013-2015
1	Desarrollo y Servicio de Protección Vial	1,500,357,706	2,575,447,700	3,555,120,346	3,270,264,852
2	Subsidio para la Vivienda Popular	130,443,794	267,491,377	298,124,122	279,024,249
3	Asistencia a la Actividad Aeronáutica	89,695,335	336,025,292	167,705,914	168,377,425
4	Desarrollo Integral de Comunidades Urbanas y Rurales	-	344,808,943	104,420,063	-
5	Urbanización, Legalización y Construcción y Mejoramiento de Bienes Inmuebles	-	36,275,696	103,948,191	71,223,742
6	Regulación de Telecomunicaciones	21,856,064	29,870,650	29,633,089	27,292,025
7	Construcción de Obra Pública	14,651,904	37,741,073	24,204,201	19,765,725
8	Servicio para el Desarrollo de la Telefonía	-	6,138,523	5,793,806	5,288,802
9	Servicios de Radio, Televisión y Supervisión de Cable	8,591,425	10,030,528	11,987,116	11,666,664
10	Serv. Meteor. Vulc. Hidro. Y Geológicos	11,072,693	11,157,808	32,743,565	30,873,298
11	Regulación de Transporte por Carretera	24,639,445	20,000,628	9,632,900	10,131,796
12	Servicios de Correos y Telégrafos	25,132,246	5,733,655	7,354,552	7,675,000
13	Servicios Geográficos y Cartográficos	7,626,425	4,508,834	-	-
14	Desastres Naturales (Stan, Agath, Volcan Pacaya, JL7 & N7)	-	538,089,625	948,725,271	395,748,912
15	Otros	125,420,507	104,784,608	329,336,535	270,770,820

Fuente: Elaboración propia con base al SICOIN. Ministerio de Finanzas Públicas

Según la clasificación por programas, el gasto para desarrollo y servicios de protección vial, es el que representa la mayor ejecución de recursos, en promedio durante el período 2010-2014 ejecutó el 63% promedio, el período posterior a la reforma tributaria (2013-2015) se incrementó 9 puntos porcentuales, es decir elevó su nivel de eficacia, sin embargo está por debajo del 80% óptimo, que estableció Segeplan en su metodología sobre los grados de eficiencia y eficacia del gasto público.

El segundo gasto de mayor ejecución, es el que se destina a desastres naturales, durante el período 2005-2009 y 2010-2014 representó en promedio el 12.4% y el 16.86% respectivamente.

Los incrementos de asignación y ejecución del gasto en esta área, se explica por ejemplo que durante el año 2006 y 2007 se destinaron mayores recursos para la reconstrucción de los daños generados por la tormenta Tropical Stan, asignando

un monto en el 2006 de Q812 millones, cifra cuatro veces mayor al que se había destinado a subsidios para vivienda popular por ejemplo.

Situación similar explica los incrementos de los años 2009, 2010 y 2011, es decir, en el año 2008 donde se hace sentir el efecto de la crisis económica mundial, el gasto en esta área cae 2.3% con respecto al 2007, sin embargo, como consecuencia de la tormenta Tropical Agatha y la erupción del volcán de Pacaya que impactan severamente a la población de menores recursos, se decide asignar mayores montos tanto para seguir con la reconstrucción de los daños efectuados por la tormenta Stan años atrás por un monto de Q632,6 millones y el desarrollo integral de comunidades urbanas y rurales Q344.8 millones en el 2009 , con una disminución aproximada de Q300 millones de gasto para desarrollo y protección vial, esto con la finalidad de que el Congreso acepte el incremento de la deuda pública total.

En suma, la tormenta Agatha desde el año 2005 al 2015 ha ejecutado un total de 3,224.8 millones (monto que representa aproximadamente lo que se ejecuta en un año en desarrollo y servicios de la red vial), la tormenta Agatha y la erupción del volcán de Pacaya durante el 2010-2015 se ha destinado Q3,936.1 millones, en lo que respecta a los terremotos del 7 de julio de 2012 y de noviembre de 2014, se lleva ejecutado 283.3 millones al año 2015, lo que demuestra la vulnerabilidad del país ante este tipo de desastre, tanto por su ubicación geográfica, como por la falta de planificación en calidad de infraestructura, aunado a un deterioro constante de los recursos naturales, así como la pobreza, lo que propicia que el país en este tipo de inversión responda en mayor medida a los inconvenientes del momento, en lugar de la prevención.

Esto también provoca que el Gobierno de turno, gestione la ampliación de mayores niveles de deuda pública, ya que no se cuenta con los recursos suficientes para este tipo de eventualidades.

El MCVI la mayor parte del gasto solamente se destina a mejoramiento y mantenimiento de la red vial con baja calidad ya que generalmente el sistema

tiende a colapsar en época de invierno, donde puentes y carreteras que no cuentan con más de un año de haberse realizado mantenimiento, inclusive de reciente construcción, colapsan, como consecuencia de un mal diseño y calidad de los materiales, con contratos que se encuentran sobre valorados en su precio, así como de una supervisión y otorgamiento a proveedores que no garantizan el servicio de calidad.

En lo que respecta a la vivienda, el déficit habitacional crece cada año, en el cuadro 20, se presentan estas cifras.

Cuadro 20
Déficit habitacional de Guatemala
Período 2011-2015

Año	Deficit Habitacional		Incremento Anual
	Cuantitativo	Cualitativo	
2011	267,770	1,156,560	-
2012	275,659	1,190,636	41,965
2013	283,781	1,225,332	42,818
2014	292,142	1,261,248	44,277
2015	300,750	1,298,220	45,580

Fuente: Elaboración propia con base a la información del Ministerio de Comunicación Infraestructura y Vivienda.

Como se puede apreciar en el cuadro superior, el déficit habitacional se ha incrementado, del año 2011 al 2015 un 12.3% con un crecimiento interanual promedio de 2.9%.

El aspecto cualitativo del déficit habitacional hace referencia a las viviendas que no cuentan con servicios básicos o requieren mejoras sustanciales (falta pisos, drenajes sanitarios, techo o agua potable), es decir que están construidas en situaciones precarias, o se encuentran localizados en áreas de alto riesgo,⁸⁶ bajo esta denominación existían al año 2015 un 81% de casos.

El aspecto cuantitativo por su parte, es más dramático, ya que hace referencia a la cantidad de viviendas que deben construirse totalmente que se conoce

⁸⁶ De acuerdo a la Coordinadora para la Reducción de Desastre (CONRED) a diciembre del 2015, se han identificado en el territorio nacional más de 400 asentamientos de los cuales 250 se encuentran en el Departamento de Guatemala.

comúnmente como la situación donde el ciudadano carece absolutamente de una vivienda, para el año 2015 existía un 19% de casos.

Bajo este contexto el MCVI por medio del Fondo para la Vivienda ha otorgado entre el año 2012 y 2015 una cantidad de 48,864 subsidios con el fin de paliar esta situación, sin embargo, estas cifras son bajas y han caído considerablemente, es decir en el año 2012 se otorgó 17,137 subsidios que representaba el 6.2% del déficit cuantitativo de ese año, pero al 2015 solamente se subsidió el 1.5% correspondiente a 4,362 casos.

En términos globales, existe un déficit habitacional de 1 millón 598 mil 970 unidades que afecta principalmente a la población de niveles socioeconómicos bajos, ya que carecen de ingresos suficientes para mejorar, construir o acceder a un crédito que les permita agenciarse de una vivienda digna y de calidad.

En este ámbito pocos han sido los avances para contrarrestar este flagelo, donde el problema va más allá del déficit habitacional, ya que también existen pocos avances y estrategias públicas que permitan contrarrestarlo.

En todo caso, después de haberse realizado el análisis de indicadores del gasto públicos, se puede observar cómo este ha sido inadecuado, insuficiente y de baja calidad; provocando la inconformidad de la población por el incumplimiento del Gobierno hacia sus demandas sociales.

Conclusiones

1. En proceso de investigación se confirma que la reforma tributaria del año 2012 fue ineficiente, ya que no cumplieron con las metas de recaudación adicional estimada de Q13.2 millones, provocando una brecha de Q3.6 mm, lo que se explica razones tributarias y no tributarias:

1.1. Tributarios:

a) En el impuesto sobre la renta, específicamente el de utilidades se disminuyó la tasa marginal de 31% que se encontraba en el año 2012 a 25% en el 2015, además el impuesto sobre dividendos que anteriormente pagaba 3% con timbres fiscales y paso hacer parte del régimen de capital y el cual no se aprobó la propuesta original del 10%, solamente acepto incrementarlo al 5%, esto generó una brecha de Q257.9 millones durante el 2013-2015.

b) En el caso de la Ley Aduanera debido a la incapacidad de la SAT para aplicar la ley, dejó de ingresar al fisco Q545.1 millones, aunado al incremento del contrabando y defraudación aduanera.

1.2. No Tributarios

c) El impuesto a la primera matricula de los vehículos automotores terrestres que sustituye los derechos arancelarios a las importaciones de dichos bienes, fue debilitados su potencial recaudatorio debido a la presión que ejerció la gremial de importadores de vehículos usado porque se debía de calcular el impuesto a de los precios de mercado y no por medio de factura, como se realizaba antes del año 2012, sin embargo se revirtió esta medida y provocó una brecha por Q958.2 millones.

d) El impuesto sobre circulación de vehículos que se duplicó en un 100%, provocó inmediatamente presión social, lo que eliminó esta medida ya que afectaba directamente a la población de medianos ingresos, dejando de percibir en el período 2013-2015 una cantidad de Q1.3 mm.

e) Se presentaron 148 recursos de inconstitucionalidad, en la cual, la Corte de Constitucionalidad archivó o no tramitó 11, suspendió provisionalmente 48 con proceso judiciales y pendiente de dictar sentencia, declaró sin lugar 70 y para el año 2015 tenía pendientes 23 casos donde pospone la decisión o emitirá una resolución interpretativa; por último, suspende de forma provisional 3 (requisito de solvencia fiscal, exclusión de jubilaciones como rentas del trabajo y gravamen aplicados a ganancias de capital de inmuebles) y decretó a lugar 10, este último corresponde en 8 a la Ley anti evasión II vinculados directamente con la autoridad de la SAT y 2 a la Ley de Actualización Tributaria (IPRIMA e ISCV).

f) Los hechos de corrupción del entonces presidente Otto Pérez Molina y la ex vicepresidenta Roxana Elías Baldetti que desencadenó una serie de manifestaciones en abril de 2015 por la defraudación aduanera donde también participaron superintendentes de la SAT y otros puesto de jerarquía en el mismo seno del organismo ejecutivo.

Derivado de lo expuesto, la reforma tributaria 2012 desde un inicio presentó fallas técnicas, por que las modificaciones impositivas recaían directamente a la población de medianos ingresos, como consecuencia la presión social y las distintas acciones de inconstitucionalidad no se dejaron esperar afectando el potencial recaudatorio de los impuestos, estimado por el Gobierno.

2. La ineficiencia de la reforma tributaria 2012 provocó la disminución de la carga tributaria que pasó de 10.8 en el 2012 a 10.2% en el 2015, como consecuencia de los puntos expuestos en la conclusión anterior.
3. La ineficiencia tributaria y una carga tributaria en descenso provocó la asignación de menores recursos con relación al PIB al gasto público. En el año 2012 ascendía a un 14.6% y en el 2015 cae a 12.8%, con una misma tendencia para el gasto social, que se dirige a la población de menores recursos, estas cifras pasaron de 6.5% en el 2012 a 6.2% del PIB en el 2015,

siendo ambos, los más bajos comparados con América Latina y el Caribe que en promedio representa el 21.4% y 7.6% en el 2015.

4. La insuficiencia recursos financieros no permite que el gasto público como instrumento de política fiscal para redistribuir el ingreso con un mayor impacto en la disminución de la pobreza coadyuve de mejor manera a la población que lo necesita, por consiguiente no es posible reducir los niveles de pobreza total y pobreza extrema en el país, por ejemplo, en el año 2006 se encontraban en esta situación el 51.2% y 15.3% de la población y se incrementó a 59.3% y 23.4% en el 2014, en lo que respecta al índice de GINI que mide la distribución del ingreso, no presentó ninguna mejora, es decir, para los contribuyentes asalariados antes de la reforma se encontraba en 0.4979 y posterior a la misma, se modificó levemente en 0.4984, en el caso de los no asalariados, paso de 0.6802 a 0.7437; aunado a la reducción de los ingresos tributarios, la calidad del gastos público que se mide por la eficiencia y eficacia de la ejecución del presupuesto, en educación, salud e infraestructura, comunicación y vivienda disminuyeron, presentando ejecuciones al año 2015 de 88.7%, 79.2% y 55.5%, lo que se traduce en la prestación de menores servicios básicos a la población más vulnerable, lo que se manifiesta en la inconformidad hacia el Gobierno por el incumplimiento a sus demandas sociales.

Recomendaciones

5. El Ministerio de Finanzas Publicas debe proponer una reforma tributaria sólida desde un punto de vista técnico, alineados con el pacto fiscal para evitar incrustaciones o modificaciones que impidan el incumplimiento de los objetivos trazados, considerando, no solamente los ingresos y gastos, sino las fuentes adecuadas de financiamiento a largo plazo, con un sistema tributario progresivo que fortalezca la imposición directa y permita la sostenibilidad macro fiscal, aunado a la transparencia del gasto público ya que es imposible exigir al contribuyente mayores niveles de impuestos si no se garantiza la transparencia en el uso de los recursos.
6. El Directorio de la SAT, debe agilizar la modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria con sistemas informáticos de vanguardia en el ámbito tributario aunado al fortalecimiento legal y la dotación de mayores recursos financieros que permitan mejorar la fiscalización y el combate efectivo a la corrupción y evasión; esto generaría las condiciones necesarias para incrementar la recaudación y por consiguiente, elevar la carga tributaria del país.
7. Una vez, aprobada una reforma tributaria integral, el Organismo Ejecutivo a través de los ministerios correspondientes, debe proponer en el Presupuesto General de Egresos e Ingresos de la Nación, niveles del gasto público por arriba del 15% con relación al PIB, como se ha establecido desde un inicio en el Pacto Fiscal, principalmente el que se destina a los sectores prioritarios, a la vez, la Superintendencia de Administración Tributaria debe incentivar esfuerzos para cumplir con las metas de recaudación para mantener los ingresos suficientes que permitan cumplir con los objetivos trazados.
8. Es fundamental que el Ministerio de Finanzas Públicas mediante la Dirección Técnica del Presupuesto implemente sistemas informáticos innovadores que perfeccionen los esquemas de seguimiento, control y evaluación del presupuesto, a la vez que generen mejores indicadores de desempeño del

gasto e identifiquen con mayor facilidad los programas que deben ser suspendidos por su nivel de ineficiencia e ineficacia y que permitan redefinir prioridades gubernamentales y metas establecidas, así como asegurar que los Ministerios de Estado, incrementen los niveles de ejecución, para lograr en el corto plazo una mayor cobertura de los principales servicios que la población demanda al Estado y el uso eficiente y eficaz del gasto público.

Bibliografía

- Adams, C. (2002). *Lucha, escape, fraude: La Historia de los Impuestos*. Toronto.
- Agudelo, G. D. (2011). *Teoría económica y formación del Estado nación: mercantilistas y liberalistas*. *Ecos de economía*, 147-169.
- Asimov, I. (1999). *El Imperio Romano*. Madrid: Alianza.
- ASIP. (2011). *Equidad y Política Fiscal: los efectos de la distribución de los impuestos y el gasto en Centroamérica*. Buenos Aires: ASIP.
- Cabello, J. R., Morales, L. E., & Luis, M. J. (agosto de 2009). *Estudio de las finanzas públicas: los ingresos tributarios en el contexto de la política de balance estructural*. Chile, Santiago: Lom Ediciones Ltda.
- Cabrera, M. (2012). *Análisis de la implementación de la reforma tributaria de Guatemala, 2012*. CEPAL.
- Camargo, E. E. (2003). *Introducción a la Ciencia Política*. Guatemala : Ayan.
- Castellanos, S. (8 de Marzo de 2012). *Martyrium*. (EFE, Entrevistador)
- Carmona, C. C. (2005). *Elasticidad ingreso del ISR: Una aplicación de la metodología general a particular en econometría*. México: Gaceta de Economía.
- Centro Económico para América Latina y el Caribe; Organización de Cooperativa de Desarrollo Económico. (1990-2012). *Estadísticas Tributarias en América Latina*. Santiago de Chile: Autor.
- Cepeda E, M.J. (2002). Sentencia en que la Corte adelanta una síntesis de su jurisprudencia con relación al principio de equidad. Sentencia C-734 de 2002. Colombia: Corte de Constitucionalidad.
- Claudio, P. (19 de Octubre de 2014). *Historia y Biografías*. Recuperado el 8 de enero de 2016, de http://historiaybiografias.com/curiosidades_28/
- Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal. (2003). *El grado de cumplimiento del pacto fiscal treas años después de sus suscripción*. Guatemala.

Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal. (2003). *Pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo*. Guatemala.

Consejo Nacional para el Cumplimiento de los Acuerdos de Paz. (2008). *Recomendaciones para la modernización del sistema fiscal de Guatemala*. Guatemala.

Coyoy, E., & Cabrera, M. (2013). *Caminos para la reforma: Guatemala, consideraciones sobre un pacto fiscal inconclusivo y elementos para el futuro*. Santiago - Chile: CIEPLAN.

Cruz, F. R. (2008). *Texto de economía política. Guatemala: Instituto de investigación económicas y sociales*.

Gómez, S. J. (diciembre de 2006). *Cohesión social, equidad y tributación: Análisis y perspectivas para América Latina. Políticas sociales*, 84. Santiago de Chile, Serie (127), Chile: División de Desarrollo Social.

Gómez, S. J., & O'Farell, J. (2009). *La economía política de la política tributaria en América Latina*. Seminario regional de política fiscal (págs. 25-27). ILPES/CEPAL.

González, E. E. (2005). *Historia del pensamiento económico*. Granada: Universidad de Granada.

González, J. U. (2015). *Expansión*. Recuperado el 10 de febrero de 2016, de <http://www.expansion.com/>

Hamel, G. (2009). *ehowenespanol*. Recuperado el 28 de abril de 2016, de [ehowenespanol: http://www.ehowenespanol.com](http://www.ehowenespanol.com)

Hebert, E. y. (Mayo de 2007). *Econlink*. Recuperado el 22 de febrero de 2015, de <http://www.ecolink.com.ar>

Instituto Centromericano de Estudios Fiscales. (2007). *La política fiscal en la encrucijada: El caso de America Central*. Guatemala: Artgrafic Internacional.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2012). *La política fiscal de Centroamérica en tiempos de crisis*. Guatemala: Artgrafic Internacional.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales . (2013). *Análisis del Presupuesto General del Estado de Guatemala aprobado para 2013*. Guatemala: ICEFI.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2015). *El Presupuesto para el 2015: los grandes desafíos para lograr resultados y retomar el camino para una mayor transparencia*. Guatemala: ICEFI.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2016). *Incidencia de la Política Fiscal en la Desigualdad y la Pobreza*. Guatemala: ICEFI.

Keynes, J. M. (2006). *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. México, D.F.: Fondo de la Cultura Económica.

Larraín, F., & Sachs, J. (2013). *Macroeconomía en la economía global*. Buenos Aires: Pearson Education.

Martín, F. R., Rodríguez, J., & González, I. (marzo de 2012). *Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad fiscal: una propuesta de indicadores para el monitoreo de las cuentas fiscales*. Chile: Naciones Unidas.

Ministerio de Finanzas Públicas. (5-6 de marzo de 2013). *XXV Seminario Regional de la política fiscal*. Santiago, Chile: Naciones Unidas.

Ministerio de Finanzas Públicas. (Enero de 2013). *Análisis de la coyuntura sobre la Actualización Tributaria*. Guatemala.

Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. (2012). *Diagnóstico Nacional de Salud*. Guatemala.

Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. (2015). *Reporte de Guatemala al informe de estadísticas Sanitarias Mundiales*. Guatemala.

Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. (2015). *Reporte de Guatemala al informe de estadísticas Sanitarias Mundiales*. Guatemala.

Moreno, H. (20 de marzo de 2011). *Política y desarrollo*.

Morgan, S. R. (2007). *Material de apoyo para el curso de planeación del proceso de la investigación científica*. Guatemala: Instituto de investigación Jurídicas y Sociales.

Mun, T. (1954). *La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior*. D.F. México: Fondo de Cultura Económica.

Muñoz, F. C. (Julio de 2001). *El sistema tributario y sus implicaciones en la reducción de la pobreza*. 31. Bolivia: Instituto Internacional de Economía y Empresa.

Ortíz, G. A. (2012). *Principios de Macroeconomía para estudiantes de ciencias empresariales*. Guatemala: GPEditores.

Ortíz, J. M. (2011). *La historia empieza en Egipto*. Barcelona: Crítica.

Ortíz, U. F., & García, N. M. (2000). *Metodología de la investigación: El proceso y sus técnicas*. México: Limusa.

Palley, T. (Abril de 2011). *Perspectivas progresistas. De la crisis mundial hacia una nueva política económica*. D.F. México, México: Zirahuén Villamar.

Perkíns, B. W. (2007). *La caída de Roma y el fin de la civilización*. Madrid: España.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. (2010). *Informe Nacional de desarrollo humano*. Guatemala: Magna Terra Editores.

Quezada, J. R. (Abril 2012). *Análisis Breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca de 2012*. Guatemala.

Rallo, J. R. (14 de agosto de 2014). *La tributación en España*. Recuperado el 4 de diciembre de 2014, de www.juanramonrallo.com

Rajland, L. B. (2005). *Lecciones y ensayos: de qué hablamos, cuando hablamos de Estado de Bienestar*. Buenos Aires, Argentina: Departamento de publicaciones Facultad de Derecho.

Resico, M. (2010). *Introducción a la economía social de mercado*. Buenos Aires: Konrad-Adenauer-Stiftung.

Rodríguez, J., & Díaz, F. J. (2013). *Caminos para la reforma: estrategia política de un acuerdo fiscal*. Santiago, Chile: PNUD, CIEPLAN.

Roll, E. (1994). *Historia de las doctrinas económicas*. México : Fondo de la Cultura Económica.

Roura, J. R. (2006). *Política Económica*. Madrid: Ana Navarro.

- Sanz, A. S. (2005). *Monarquía o República*. Caracas: Fundamentos.
- Segeplan. (2016). *Informe anual de evaluación y análisis sobre la ejecución y resultados del presupuesto del ejercicio fiscal 2015*. Guatemala.
- Serrano, A. L. (16 de febrero de 1996). *Geografía, historia y ciencias sociales . Pensamiento político y económico del siglo XIX*. Madrid, España.
- Social, M. d. (2015). *Informe de Estadísticas Sanitarias Mundiales*. Guatemala.
- Smith, A. (2008). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (Decimosexta ed.). (E. Cannan, Ed., & G. Franco, Trad.) México: Fondo de la Cultura Económica.
- Sosa, E. R. (2009). *Glosario Tributario*. (P. e. Derecho, Ed.) Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Souza, S. (2013). *La economía política de las reformas tributaria en América Latina: Una revisión crítica*. Woodrow Wilson Center Update on the Americas.
- Velásquez, G. J. (2011). *Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales*. Recuperado el enero de 2015, de www.eumed.net
- Velásquez, Ó. E. (2012). *Notas del curso de finanzas públicas*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas.