

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**DETERMINACIÓN DE LAS CAUSAS QUE ORIGINAN LA COOPTACIÓN DEL
SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

LICDA. ALEXIS YVANOVA CÓBAR CRUZ

GUATEMALA, OCTUBRE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**DETERMINACIÓN DE LAS CAUSAS QUE ORIGINAN LA COOPTACIÓN DEL
SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso

MSc. Lic. Carlos Ronaldo Lemus Peña

Autor:

Licda. Alexis Yvanhova Cóbar Cruz

GUATEMALA, OCTUBRE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: Doctor. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez

ACTA/EP No. **2358****ACTA No. GT-D-01-2020**

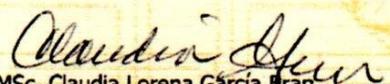
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 26 de septiembre de 2020, a las 14:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Alexis Yvanhona Cobar Cruz, carné No. 201316766, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "DETERMINACIÓN DE LAS CAUSAS QUE ORIGINAN LA COOPTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 77 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintiséis días del mes de septiembre del año dos mil veinte.



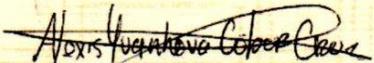
MSc. José Antonio Dieguez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador



MSc. Luty Armenta Gómez Martínez
Evaluador



Lcda. Alexis Yvanhona Cobar Cruz
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

ADDENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante Lcda. Alexis Yvanhona Cóbar Cruz, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 20 de octubre de 2020.

(f) 

MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

ACTO QUE DEDICO

A Jesús, maría y José	Por brindarme la sabiduría, paciencia y amor necesario para poder culminar mi carrera universitaria
A mis padres	Quienes son pilares fundamentales en mi vida. A mi padre Carlos Cóbar por amarme como lo haces y por estar pendiente de mí, en todo momento. A mi madre Brenda cruz quien a lo largo de mi vida ha velado por mi educación, mi bienestar y sobre todo por mi excelencia, apoyando y motivando mi formación académica siempre con la tenacidad y lucha interminable que te caracteriza.
A mi familia	A mi hermana Thais Cóbar y a mi tío Raúl Ortiz quienes han vivido este proceso de cerca apoyándome, aconsejándome y encaminando mi carrera.
A los profesionales	Lic. Melvin Chamale, Lic. Danilo Trujillo y Lic. Marco Ovando con quienes he vivido 7 años de carrera universitaria y hoy puedo decir que hemos culminado esta meta juntos.
A la Universidad de San Carlos de Guatemala	Por darme la oportunidad de obtener este título a nivel de Postgrado

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1. Origen del sistema tributario	1
1.1.1. Sistema tributario guatemalteco	3
1.2. Origen de la cooptación guatemalteca	5
1.3. Cooptación del sistema tributario guatemalteco	6
2. MARCO TEÓRICO	8
2.1. Sistema tributario	8
2.2. Sistema tributario guatemalteco	9
2.2.1. Principios Constitucionales	10
2.2.2. Tributos que integran el sistema tributario	12
2.2.3. Características del sistema tributario guatemalteco	14
2.2.4. Criterios generales del sistema tributario guatemalteco	15
2.2.5. Instituciones que conforman el sistema tributario	17
2.3 Principales impuestos en Guatemala	18
2.3.1 Impuesto al Valor Agregado (IVA)	19
2.3.2 Derechos arancelarios de importación (DAI)	22
2.3.3 Impuesto Sobre la Renta (ISR)	25
2.3.4. Impuesto de solidaridad	29
2.4 Carga tributaria guatemalteca	32
2.5. Impuestos, beneficios y realidad fiscal	34
2.5.1. Incentivos tributarios	34
2.5.2. Consecuencias de los beneficios tributarios	37
2.5.3. El sistema tributario guatemalteco y la violación al principio tributario de capacidad de pago	39
2.5.4. Base legal de los incentivos ficales	41
2.6. Regresividad tributaria	42
2.6.1. Los factores de regresividad	43

2.7. Cooptación	45
2.7.1 Cooptación del estado	45
2.7.2 Cooptación de la política fiscal	46
2.8 Distribución del ingreso después de los impuestos	48
2.9. Política Fiscal	50
3. METODOLOGIA	53
3.1. Definición y delimitación del problema	53
3.1.1. Definición	53
3.1.2. Delimitación del problema	54
3.2. Objetivos	55
3.2.1. Objetivo general	55
3.2.2. Objetivos específicos	55
3.3. Diseño utilizado	56
3.4. Unidad de análisis	57
3.5. Periodo histórico	57
3.6. Ámbito geográfico de la investigación	58
3.7. Universo y tamaño de la muestra	58
3.8. Instrumentos de medición aplicados	58
3.9. Resumen del procedimiento usado	59
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	60
4.1. Identificación de los impuestos con beneficios tributarios	60
4.1.1. Beneficios y exenciones tributarias para sectores determinados	64
4.1.2. Influencia de las elites económicas	67
4.2. Impuestos con mayor carga tributaria	70
4.2.1. Sistema tributario regresivo	74
4.3. Procedimiento legislativo fiscal	76
4.3.1. Captura de las instituciones formales e informales	80
4.4. Implementación de un Sistema Tributario igualitario y equitativo	82
4.4.2. Violación al principio de igualdad, equidad y capacidad de pago en la creación de normas tributarias.	84

4.5. Propuestas viables para la erradicación de las causas que originan cooptación del Sistema Tributario Guatemalteco	87
4.5.1. Propuestas	90
CONCLUSIONES	91
RECOMENDACIONES	94
BIBLIOGRAFÍA	96
ANEXOS	101
ÍNDICE DE TABLAS	108
ÍNDICE DE GRÁFICAS	109

RESUMEN

La necesidad de todo país de obtener los recursos necesarios para cumplir con los fines del Estado, hace que continuamente se analice la estructura y el comportamiento del sistema tributario guatemalteco, ya que una de las razones principales por las cuales Guatemala se sitúa en el último lugar del istmo, en cuanto a gasto social y carga tributaria, es la manipulación de dicho sistema tributario.

La evaluación del sistema tributario, así como los métodos de recaudación, es un proceso que no es inmediato, por lo que debe ser estudiado, analizado y determinar con ello, las desigualdades sociales y privilegios económicos y políticos, e iniciar su correcta aplicación. Es por ello que el presente trabajo profesional de graduación contribuirá a analizar la incidencia tributaria que busca determinar quiénes son los que finalmente soportan el peso de la carga de los impuestos, y quiénes son beneficiados con generosos tratamiento en materia de deducciones personales y ganancias no imponibles, establecidos en la legislación guatemalteca.

Así mismo los resultados del estudio ayudarán a crear reformas en el sistema tributario actual, en beneficio del bienestar e igualdad de los contribuyentes, ya que, al estar diseñado para impuestos indirectos, la carga tributaria recae en la población en general, dejando, por un lado, los impuestos directos. Esto sin dejar de lado las aprobaciones de leyes que benefician únicamente a un sector económico específico y ponen al descubierto la desigualdad tributaria que se genera entre contribuyentes.

Por lo anterior es de vital importancia que se conozca el proceso legislativo fiscal, ya que del mismo se deriva y muestra el impacto que causa una ley y por ende el extremo cuidado que se debe de tener en la creación de las leyes. Por tal razón se determinó que un proyecto de ley debe ser sometido a un análisis exhaustivo, con el objeto de verificar la idoneidad sobre la regulación de ciertos impuestos; que realmente cubra las necesidades del ordenamiento jurídico para que estas normas sean vigentes y positivas en cuanto a su aplicación, respetando absolutamente los principios tributarios

constitucionales y haciendo de dicha ley, una ley con observancia y cumplimiento de carácter obligatorio.

Pero mientras no se logre un proceso legislativo limpio, la influencia de las elites económicas seguirá adentrándose en dicho proceso y por ende se seguirá originando la cooptación del sistema tributario, ya que al capturar el proceso legislativo, las leyes, normas o reformas que se implementen comienzan a no poseer esa fiel congruencia con los postulados que establece la Constitución Política de la República.

Par la determinación de las causas que origina el sistema se utilizó la entrevista a través de un cuestionario digital como instrumento para recolectar información de la unidad de análisis, que consistió en un grupo de 20 funcionarios y profesionales con grado académico universitario que se desarrollan en diversas ramas de las ciencias económicas, además de utilizar información documental, el periodo analizado fue del 2012 al 2018.

Entre las principales conclusiones a las que se arribó fue que la principal causa de la cooptación de sistema tributario es la influencia de las elites económicas, las cuales tergiversan el proceso de creación, modificación y aprobación de las leyes, de igual manera se concordó que otra de las causas es la violación del principio de igualdad al momento de la creación de normas, esto sin dejar de lado las excesivas exenciones tributarias que existen en regímenes específicos, lo cual provoca el nulo efecto potencial redistributivo de los impuestos y el aumento de la carga tributaria para la mayoría de contribuyentes que no cuentan con ningún beneficio fiscal.

De igual manera se determinó que para lograr la implementación de un sistema tributario igualitario no basta con lograr una mayor tributación, ya que la desigualdad seguiría, lo que en realidad permitiría una igualdad es la erradicación de la oligarquía, de la concentración del mercado en los mismos empresarios, lograr eliminar la imposición de barreras a la competencia y la erradicación de la influencia de las elites económicas en la creación de reformas tributarias.

INTRODUCCIÓN

En todo país, es labor del Estado, dedicar sus recursos a solventar el gasto público que, en gran medida, está ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas de toda la población. Dichos recursos están destinados a lograr diversos objetivos sociales y económicos. Los recursos del Estado son todos los ingresos que obtiene a través de impuestos, los cuales son prestaciones en dinero que el Estado exige en su ejercicio de Poder Tributario, utilizando como base legal un Sistema Tributario que está integrado por todas las leyes que rigen las obligaciones y derechos tributarios de todo ciudadano.

El tema del presente estudio denominado “Determinación de las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco”, cobra importancia, debido a que la mayoría de las leyes que lo integran se encuentran a favor de las élites económicas guatemaltecas, las cuales tienen como objetivos influenciar o controlar el sistema tributario, para, buscar maximizar ganancias, argumentando el estímulo a las actividades productivas, el crecimiento económico y la generación de empleo.

Por lo anterior se decidió realizar un análisis del sistema tributario guatemalteco, el cual se encuentra cooptado y determinar cómo esta cooptación afecta a los contribuyentes, al país, a las instituciones y sobre todo lograr determinar que lo causa para proponer posibles soluciones. Y al ser la cooptación una forma de corrupción a gran escala que debilita la estructura económica de un país porque distorsiona la formulación de leyes, normas, decretos, reglas y regulaciones, es de suma importancia analizar cuando la formulación de leyes y regulaciones tiene el propósito de favorecer intereses que contradicen el bienestar general, provocando fuertes distorsiones culturales, sociales y económicas.

En el presente Informe Profesional de Graduación se analizan las causas de que el Sistema Tributario Guatemalteco este cooptado, y como esto, afecta al Estado en materia tributaria. Dicho análisis se realiza sobre la base de considerar los elementos históricos y estructurales que conforman el sistema tributario guatemalteco.

Se analiza la carga tributaria, para determinar, qué impuestos son los que proporcionan más al recaudo fiscal y en quién recaen dichos impuestos. Con esta investigación se busca determinar las causas de dicha cooptación y proponer mejoras en el sistema tributario, corrigiendo lagunas de ley o reformando procedimientos en la creación de leyes los cuales propicien un sistema tributario igualitario entre todos los contribuyentes, respetando siempre los principios constitucionales. Y no dejando de lado, la erradicación de la influencia de ciertos grupos, en las decisiones de los funcionarios encargados del sistema tributario en Guatemala.

El Trabajo Profesional de Graduación está integrado por cuatro secciones, los antecedentes, el marco teórico, la metodología y la discusión de resultados. En los antecedentes se evidencia la importancia del Sistema Tributario para cualquier Estado y como este ha sido manipulado y rezagado por décadas, lo cual trae consigo consecuencias que se arrastran año con año. Cada estudio llegó a diferentes conclusiones, pero todas son herramientas para la toma de decisiones en distintos aspectos del sistema tributario.

En la segunda sección se desarrolla el marco teórico, se abordan temas relacionados con el estudio, como el sistema tributario guatemalteco, los principales impuestos, la carga tributaria, los beneficios y exenciones tributarias, la cooptación, la política fiscal y la regresividad tributaria.

La tercera sección describe la metodología, utilizando el diseño No experimental y longitudinal. Descriptivo, explicativo con un enfoque cualitativo, sustentado en fuentes primarias y secundarias. De igual manera se expone el problema de la investigación, su definición y delimitación, los objetivos generales y específicos, el diseño utilizado, se especifica la unidad de análisis el periodo histórico, ámbito geográfico, instrumentos de medición aplicados y el resumen del procedimiento usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación.

La cuarta sección, es el análisis de resultados obtenidos por medio del instrumento denominado encuesta digital; el propósito es conocer la opinión de diferentes profesionales relacionados con el medio económico-tributario guatemalteco. Este instrumento evaluó la opinión de la determinación de las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco.

Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones que durante el trabajo se prepararon y consolidaron, asimismo se presenta la sección de anexos y se finaliza con la bibliografía de todas las fuentes consultadas para la realización del Informe Profesional de Graduación en formato APA sexta edición.

1. ANTECEDENTES

En el apartado de antecedentes se referirán los acontecimientos de carácter históricos que guardan una estrecha relación con el tema objeto del Trabajo Profesional de Graduación; los cuales están plasmados con base a trabajos que fueron realizados por diferentes instituciones públicas, privadas, universidades, centros de investigación, organismos, etc.

1.1. Origen del sistema tributario

Durante la historia los tributos han tenido gran intervención en las sociedades, lo que propició la implementación de un sistema tributario, el cual es conformado por un conjunto de normas, organismos e instituciones que se encargan de resguardar la recaudación fiscal, con el fin de obtener ingresos para solventar los gastos públicos.

Los sistemas tributarios necesitan modificarse periódicamente, debido a las necesidades actuales de desarrollo de los Estados, adaptándose a cambios y tendencias, en el marco de una dinámica de desarrollo mundial. Pero sin dejar de lado que cada país tiene un sistema tributario distinto, debido a que este debe identificar y caracterizar situaciones particulares del país que representan, por lo mismo su estructura se encuentra diferenciada por los procesos de consolidación histórica, conjunto de tributos, ordenamiento jurídico establecido, consolidación institucional, tendencias de desarrollo, etc.

Y a medida en que los sistemas tributarios van evolucionando para adaptarse a las necesidades y demandas de desarrollo de cada país, se ha dejado de cumplir únicamente una función financiera y han integrado dentro de sus fines, el cumplimiento de una política social y económica, con el fin de permitir la redistribución de la renta y riqueza para disminuir la brecha y diferencias sociales, promover el emprendimiento empresarial, garantizar el crecimiento, equilibrio y estabilidad económica entre otros.

Según el criterio de Alejandro José Samayoa Cáceres, en su Tesis de Grado, titulada Criterios de Valoración del Sistema Tributario en Guatemala y en el Derecho Comparado, de la Universidad Rafael Landívar establece que, “el Sistema tributario es una forma lógica y ordenada en que cada Estado tiene estructurados sus tributos vigentes, los cuales deben de ser creados en base a los principios de capacidad de pago, equidad, igualdad, proporcionalidad, legalidad, no confiscación, generalidad y prohibición de doble imposición” (Samayoa Cáceres, 2016).

El estudio tiene como objetivo general, determinar los criterios de valoración del sistema tributario, en los principios constitucionales tributarios, en la Constitución y la forma que son empleados en el Código Tributario, asimismo en el Derecho Comparado. Y para alcanzarlo se determinan los principios tributarios constitucionales, qué criterios de valoración son acogidos en los propios principios constitucionales en el Derecho Comparado, y de qué manera se encuentran reflejados los criterios de valoración en el Código Tributario y en el Derecho Comparado.

Por esa razón (Samayoa Cáceres, 2016), concluyó que la eficiencia y sencillez en un sistema tributario deben de ser los ejes fundamentales para su correcto funcionamiento, ya que no sirve tener una amplia gama de tributos, si estos no logran ser acogidos de la mejor forma por la población.

El sistema tributario guatemalteco se caracteriza por un bajo nivel de carga tributaria, situándose por debajo de los niveles observados en países de Centro América y se identifica como un sistema tributario regresivo, en virtud de que sus niveles de recaudación se encuentran impactados con una mayor participación de los impuestos indirectos con relación a los impuestos directos.

Según la Tesis Doctoral de Herbert Abigail Lemus Juárez de la Universidad Galileo, titulada “El Sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora” afirma que “para fortalecer y garantizar la funcionalidad del sistema tributario, todo Estado debe implementar un adecuado sistema de administración y fiscalización, que le permita realizar oportunamente acciones preventivas y correctivas

para anular o disminuir las brechas de incumplimiento y generar en el contribuyente una conducta de cumplimiento voluntario motivada por una percepción de riesgo de ser detectado ante el incumplimiento de una obligación tributaria” (Lemus Juarez, 2014).

1.1.1. Sistema tributario guatemalteco

El sistema tributario de Guatemala ha estado influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos, afectando su consolidación como sistema, y por ende afectando su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria. Situación que ha llevado a reformarlo en varias ocasiones, por la necesidad de ajustarlo a la producción de ingresos tributarios que demandan las políticas de desarrollo del Estado, y por la presión y comparación internacional.

En el libro *La Guatemala Posible: la senda del pacto fiscal*, de Nuria Gamboa y Bárbara Trentavizi, de la editorial Hombres de Maíz, expone que “En todos los países del mundo, el tema fiscal es uno de los temas más complejos y polémicos. De un buen tratamiento depende que el Estado pueda hacer frente sostenidamente a sus compromisos con el conjunto de la sociedad que representa. Por esta razón hablar del tema fiscal significa desde luego enfrentar también temas más complejos que tienen que ver con la estructura misma de las instituciones políticas de un país, del interés de sus diferentes sectores y de sus más profundas contradicciones internas.

Para un país como Guatemala es todavía más cierto. Se trata de un país con una cultura tributaria pobre, cuando no inexistente. Con relación a la subregión centroamericana, es el país con la menor carga tributaria” (Gamboa & Trentavizi, 2001).

En el reciente informe “Balance preliminar de las economías de Centroamérica y República Dominicana en 2019 y perspectivas para 2020” de la Comisión Económica para América Latina (Cepal), Guatemala se caracterizó, de nuevo, por tener la menor carga tributaria de la región, alcanzó una carga tributaria del 10.5% con respecto al producto interno bruto (PIB) por tercer año consecutivo. Esto debido a las deficiencias del sistema tributario que descansan en los impuestos indirectos.

Existen muchas aristas en recaudación y de la economía, ya que no incrementó la cobranza y eso se reflejó en el indicador de la baja en la carga tributaria, esto a pesar de que el IVA tiene un poco más del 50% de la carga tributaria. Por otro lado, se observó un mayor incremento en el impuesto sobre la renta (ISR), que es un impuesto directo, mucho más controlado y que se recauda por las empresas que son formales, empleados y profesionales que están en el régimen de 5% y 7%. El informe advierte que para el 2020 se estima que los países de la región tendrán un mayor déficit fiscal, ligado a la desaceleración de algunas economías y que el gasto público estará condicionado por los reducidos recursos tributarios y choques externos. (CEPAL, 2020)

Por otro lado, y como ya se ha comentado anteriormente el Sistema Tributario trae consigo distintos problemas que emanan del conjunto total de leyes, siendo el más destacado, la desigualdad en la aplicación del sistema tributario guatemalteco.

La Tesis Doctoral, de la Universidad Galileo, del Licenciado Edgar Alfredo Pape Yalibat, presentada en octubre 2013, titulada “Tributación y Desigualdad Social en Guatemala”, la cual se centra en analizar las relaciones entre la desigualdad social y la tributación, sobre la base de considerar los elementos históricos y estructurales que configuran el sistema tributario guatemalteco.

Los resultados muestran positivamente que la tributación es un instrumento de política pública que desempeña un rol redistributivo negativo por sustentarse en una imposición indirecta que anula la leve progresividad de los impuestos directos dado el bajo nivel de participación de estos en la carga tributaria, con lo que se responde positivamente a la pregunta principal del estudio.

“En la regresividad del sistema, contribuye la evasión y el abultado gasto tributario, exenciones y beneficios que otorga el sistema a determinados contribuyentes. Con tales antecedentes, el sistema tributario actual no puede ser otro que el caracterizado por las tres fallas a las que llamé “las tres íes”: inequitativo, ineficiente, insuficiente” (Pape Yalibat, 2013).

1.2. Origen de la cooptación guatemalteca

El concepto “cooptación” proviene de la sociología política y hasta ahora, en nuestro medio, no se había aplicado por los mismos fiscales a la tipificación de un proceso penal. Se refiere a una forma de captura de negocios públicos para favorecer intereses privados, sea de funcionarios ó de empresas. En la década de 1990 el Banco Mundial acuñó el término de “captura” para referirse a una modalidad de control de instituciones específicas del Estado por parte de intereses privados, los que conducían las oficinas y sus políticas para su entero beneficio, en detrimento de políticas generales y de la competencia de mercado. (Monterroso, Melga , Alonzo, González , & Castañeda, 2016)

La cooptación en Guatemala se originó al momento de que el poder político del sector privado guatemalteco adquirió su marca hegemónica en la transición democrática mediante el manejo de los medios y el financiamiento de los partidos políticos. Ello les permitió “nombrar” a los ministros y a la tecnocracia estatal, y a instalarse directamente en la conducción civil del Estado que desde 1954 se había subordinado al dominio de los militares. Paradójicamente, el gobierno firmante de los Acuerdos de Paz constituye un gobierno corporativo, donde a cambio de una nueva tributación, ejecuta la privatización de las empresas públicas, las concesiones, las alianzas público-privadas, el cobro de precios de bienes y servicios públicos a los usuarios y al “outsourcing”, como respuestas a la crisis tributaria en que había sucumbido el modelo. (Pape Yalibat, 2013)

Los compromisos del Acuerdo Socioeconómico y Agrario, que, en el paquete de los Acuerdos de Paz, proyectaban un alza de la carga tributaria, habían sido traicionados. La conformación de los mercados oligopólicos, en los sectores de viejo cuño como el cemento, cerveza, azúcar, combustibles, bebidas alcohólicas y no alcohólicas, se afianzó con los nuevos negocios de intermediación financiera, telecomunicaciones, energía eléctrica, televisión por cable, provisión de servicios de internet y otras industrias y servicios de alta tecnología, en cuya regulación el fisco aparece como simple espectador. (Pape Yalibat, 2013)

Por tal razón es que el sistema tributario no se alineó al principio constitucional de capacidad de pago ni al de equidad, sino más bien se requirió alinear la tributación con las reglas del mercado, de modo que fuera éste, el encargado de asignar y distribuir los recursos. Sin información bancaria, sin ley de competencia y sin instituciones de defensa al consumidor, el modelo tributario estaba hecho. Contrario al cumplimiento de los compromisos del Pacto Fiscal del 2000, el pacto realmente cumplido consistió en mantener un Estado de derecho ausente y un poder tributario débil y altamente regresivo, como precondition de la existencia de los gobiernos, que fueron cooptados desde su elección por la vía del financiamiento del voto. (Pape Yalibat, 2013)

1.3. Cooptación del sistema tributario guatemalteco

El sistema tributario de Guatemala es polémico, y es una de las razones principales por las cuales Guatemala se sitúa en el último lugar a nivel mundial en cuanto a gasto social. Esto derivado de que el Sistema tributario guatemalteco beneficia a ciertas clases privilegiadas. La Revista Entremundos, publicó un artículo en 2018, redactado por Richard Brown, el cual muestra los resultados del análisis del Sistema Tributario, y como este descubre la inclinación de este al beneficio de los poderosos del país.

El Artículo “El sistema tributario de Guatemala favorece a los ricos y perjudica a los pobres” expone que las inversiones rentables que normalmente solo hacen los más ricos tienen pocos impuestos. Además, pueden aprovecharse de numerosos tecnicismos y deducciones particulares para pagar menos impuestos aún.

Este artículo se basó en la comparación y análisis del Sistema Tributario en toda América Latina. La conclusión principal se centró en “las muchas exoneraciones o exenciones que favorecen a las rentas del capital, ingresos no salariales, las propiedades inmobiliarias o los beneficios empresariales de las grandes corporaciones. Sin dejar de lado las bajas tasas tributarias en todos los sectores para los más ricos, lo cual significa que el sistema tributario en su conjunto hace poco por disminuir la enorme desigualdad de Guatemala”. (Brown, 2018)

De igual manera La Revista Académica ECO, publicó un artículo en 2016, redactado por Fernando Bardales, el cual indica que los impuestos directos en países en vías de desarrollo son difíciles de recaudar dado que existen muchas personas pobres con pocos y bajos ingresos, que puedan ser imponibles, además existen personas adineradas y empresas que están bien conectados políticamente, que piden favores o presionan como conjunto para bajar las tasas de impuestos y solicitar privilegios como exenciones fiscales y protecciones arancelarias. De esta manera, el gobierno depende mayormente del cobro de impuestos indirectos, ya que son más fáciles de recaudar y tienen un costo político menor, pero dichos impuestos son los que recaen sobre la población menos adinerada, originando como consecuencia la regresividad del Sistema Tributario Guatemalteco.

Aunado a esto según lo planteado por (Castañeda Rodríguez, 2017) indica que los gobiernos emprenden importantes reformas económicas y fiscales que buscan el aumento de impuestos como el IVA y la promoción de la inversión, a través de beneficios en el campo de los impuestos sobre la renta, para con ello hacer frente a las nuevas demandas sociales, recuperar los ingresos públicos y favorecer la reactivación económica.

Sin embargo, este tipo de reformas suponen beneficios sólo para un pequeño grupo de contribuyentes, mientras que los individuos de ingresos bajos y medios tradicionalmente salen perjudicados al percibir una mayor carga tributaria, lo que al asociarse con un detrimento en relación con el principio de equidad tributaria favorece una menor moral tributaria de la ciudadanía, y únicamente provoca un beneficio para ciertas clases económicas del país. Esto sin dejar de lado que los beneficios impositivos, así como las exenciones de las que gozan las rentas de capital, además de generar una pérdida importante de recaudación, afectan negativamente la moral tributaria de los ciudadanos, ya que se ve expuesta la Cooptación del Sistema Tributario Guatemalteco.

2. MARCO TEÓRICO

En este apartado se presenta la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar el presente Trabajo Profesional de Graduación, los cuales previenen de la revisión de la literatura correspondiente y la adopción de una teoría, debidamente referenciados de acuerdo con las normas APA sexta edición.

2.1. Sistema tributario

Los sistemas tributarios de todo país constituyen una estructura institucional legalmente establecida, que define el conjunto de tributos, instituciones, ordenamiento jurídico, principios, tendencias y filosofías que lo integran, identifica y participa en la administración del sistema impositivo de recaudación tributaria utilizado en un país determinado, con el fin de obtener los ingresos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines.

Según los autores Manuel Ahijado y Mario Aguer definen el sistema tributario como:

El conjunto de instituciones y tributos que configuran el ordenamiento fiscal nacional, para un periodo determinado. Es preciso advertir de inmediato que no cualquier conjunto o suma de impuestos constituyen un sistema tributario. Para que se pueda denominar así, es preciso que las exacciones tributarias den amplia respuesta a toda una serie de principios filosóficos, políticos, jurídicos, económicos y técnicos que son los sectores de tal sistema. Por otra parte además del conjunto de tributos así diseñados, el sistema tributario debe contar con una serie de instituciones que garanticen la exactitud del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por parte de los administrados como por parte de la administración. (Ahijado & Aguer, Diccionario de Economía y Empresa, 1996)

Los sistemas tributarios necesitan modificarse periódicamente, debido a las necesidades actuales de desarrollo de los Estados, adaptándose a cambios y tendencias, en el marco

de una dinámica de desarrollo mundial. Pero sin dejar de lado que cada país tiene un sistema tributario distinto, debido a que este debe identificar y caracterizar situaciones particulares del país que representan, por lo mismo su estructura se encuentra diferenciada por los procesos de consolidación histórica, conjunto de tributos, ordenamiento jurídico establecido, consolidación institucional, tendencias de desarrollo, etc.

Y a medida en que los sistemas tributarios van evolucionando para adaptarse a las necesidades y demandas de desarrollo de cada país, se ha dejado de cumplir únicamente una función financiera y han integrado dentro de sus fines, el cumplimiento de una política social y económica, con el fin de permitir la redistribución de la renta y riqueza para disminuir la brecha y diferencias sociales, promover el emprendimiento empresarial, garantizar el crecimiento, equilibrio y estabilidad económica entre otros.

2.2. Sistema tributario guatemalteco

El sistema tributario de Guatemala ha estado influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos, afectando su consolidación como sistema, y por ende afectando su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria. Situación que ha llevado a reformarlo en varias ocasiones, por la necesidad de ajustarlo a la producción de ingresos tributarios que demandan las políticas de desarrollo del Estado, y por la presión y comparación internacional.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como portadora de la supremacía del ordenamiento jurídico y garante de los principios de justicia de este país, contiene los criterios, valoraciones y principios fundamentales que deben orientar al sistema tributario para delimitar y regular la potestad tributaria del Estado y los derechos y obligaciones de los subordinados.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 135 literales d) y e), establece que son derechos y deberes cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los

gastos públicos en la forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes. (Congreso de la República, 1985).

2.2.1. Principios Constitucionales

Se puede ver que el sistema tributario de Guatemala se rige por principios de rango constitucional referidos de la siguiente manera:

2.2.1.1. Principio de legalidad

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- Las infracciones y sanciones tributarias.

Según el Artículo 239, de la Constitución Política de la República, son nulas ipso iure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación (Congreso de la República, 1985).

También en el artículo 171 de la misma Constitución Política de la República, refiere como una atribución propia del congreso de la república la función de decretar, reformar y derogar leyes.

2.2.1.2. Principio de capacidad de pago

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago” (Congreso de la República, 1985, Artículo 243).

Este principio tiene como fin primordial que el Estado realice una justa y equitativa repartición de la carga tributaria, a efecto que quienes más tienen sean quienes más paguen, de tal modo que la contribución al gasto público sea proporcional a la riqueza del sujeto pasivo del tributo.

2.2.1.3. Principio de no confiscatoriedad

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la prohibición de los tributos que gravan la totalidad o la mayor proporción del ingreso del contribuyente. “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido” (Congreso de la República, 1985).

2.2.1.4. Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación

“Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna, por lo mismo en Guatemala está prohibido que un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo sea gravado dos o más veces por uno o más sujetos con potestad tributaria” (Congreso de la República, 1985, Artículo 243). La doble tributación es entendida tal como lo expone (Samayoa Cáceres, 2016) “es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto.”

2.2.1.5. Principio de igualdad, equidad y generalidad

La Constitución Política de la República, refiere en el artículo 4. Que todos los seres humanos son iguales y que por lo mismo tienen los mismos derechos y

responsabilidades. En el artículo 135. Que todos deben de contribuir con la carga de los gastos públicos. En el artículo 243. Que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

“El principio de igualdad debe ser tratado desde dos puntos de vista: el previsto en la ley sobre la repartición de las cargas, o sea la repartición de derecho, y el que efectivamente se presume que se realizará en el campo de la realidad económica a través del proceso de traslación e incidencia de los tributos y los efectos compensadores del gasto público, la idea de igualdad parece depender del concepto de la justicia, y este concepto, en sus premisas históricas, esencialmente relativo en el espacio y en el tiempo, depende, a su vez, o ha estado en función de los intereses de la clase que lo interpretaba.” Es decir que para que exista una igualdad como tal en el ámbito tributario no solo basta en la observancia que la norma misma manda a tributar, sino que también que los mismos contribuyentes se encuentren en una posición económica para hacerlo, y para ello se puede resumir en “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales” (Samayoa Cáceres, 2016)

2.2.1.6. Principio de irretroactividad de la ley

“La ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal cuando favorezca al reo” (Congreso de la República, 1985, Artículo 15).

2.2.2. Tributos que integran el sistema tributario

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario de Guatemala y sus reformas, se reconoce la siguiente clasificación y definición de tributos:

2.2.2.1 Impuestos:

Según el Artículo 11, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. (Congreso de la República, 1991).

El sistema tributario de Guatemala está conformado principalmente de impuestos, los cuales se clasifican de la siguiente manera:

a) Impuestos directos:

Estos impuestos gravan las rentas, riqueza y patrimonio. Tienen la característica que dentro de la legislación se puede identificar a la persona o entidad que paga el impuesto; de allí nace llamarles directos. Se catalogan dentro de este grupo los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la renta (ISR).
- Impuesto sobre productos financieros.
- Impuesto único sobre inmuebles (IUSI)
- Impuesto sobre herencias legados y donaciones.
- Impuestos de solidaridad (ISO)
- Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

b) Impuestos indirectos:

Estos impuestos gravan el consumo o la distribución de productos o servicios. Teóricamente son los más eficientes de recaudar debido a que es el vendedor o distribuidor el que recauda y cobra el impuesto a la persona o entidad que compra los bienes o servicios. Se catalogan dentro de este grupo los siguientes impuestos.

- Impuesto al valor agregado (IVA).
- Derechos arancelarios a la importación (DAI)
- Impuesto a la distribución del petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
- Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos.
- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.
- Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas.
- Impuesto al tabaco y sus productos.
- Impuesto específico a la distribución del cemento.
- Impuesto sobre primera matricula.

2.2.2.2 Arbitrio:

Según el Artículo 12, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el tributo decretado a favor de una o varias municipalidades”. (Congreso de la República, 1991)

2.2.2.3 Contribución especial:

Según el Artículo 13, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la realización de obras públicas o servicios estatales”. (Congreso de la República, 1991)

2.2.2.4 Contribución especial por mejoras:

Según el Artículo 13, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, y tiene como límite para la recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

2.2.3. Características del sistema tributario guatemalteco

Según (Lemus Juarez, 2014) el sistema tributario de Guatemala se caracteriza por:

2.2.3.1 Alto nivel de politización

Situación que ha dificultado la consolidación de un sistema tributario estable, eficiente y moderno que se ajuste a las necesidades de desarrollo del país y a las tendencias de un mundo globalizado. Esta realidad se evidencia en la dificultad que enfrentan los gobiernos de turno para gestionar la aprobación de proyectos de reforma, fortalecimiento y modernización tributaria, como consecuencia de la falta de consenso y oposición permanente que generan los grupos de poder que tienen representación e incidencia en el Congreso de la República.

2.2.3.2 Inestabilidad de los niveles de recaudación tributaria

Lo que no ha permitido garantizar de manera creciente y sostenida los niveles de recaudación que el Estado necesita, afectando con esto la planificación a corto y mediano plazo, por ende, afectando la ejecución de políticas públicas.

2.2.3.3 Bajo nivel de la carga tributaria

La carga tributaria mide el efecto que causa la tributación sobre el ingreso, cuantitativamente representa el porcentaje de la recaudación sobre el producto interno bruto y cualitativamente mide el efecto económico que se produce sobre la población sujeto del tributo, en el ahorro y el consumo.

2.2.3.4 Sistema tributario regresivo

La preeminencia del impacto de los impuestos indirectos en los niveles de recaudación ha dado como resultado que el sistema tributario se catalogue como un sistema tributario regresivo.

2.2.4. Criterios generales del sistema tributario guatemalteco

Los criterios generales o conceptos que rigen el sistema tributario guatemalteco están desarrollados principalmente en el Código Tributario.

2.2.4.1 Obligación tributaria

Según el Artículo 14, del Código Tributario, Decreto 6-91, es el “Vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure, mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente” (Congreso de la República, 1991).

2.2.4.2 El hecho generador

Según el Artículo 31, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (Congreso de la República, 1991).

2.2.4.3 Exenciones

El artículo 62, del Código Tributario, Decreto 6-91, indica que “Es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley” (Congreso de la República, 1991).

2.2.4.4 Sujeto activo

Según el Artículo 17, del Código Tributario, Decreto 6-91, “El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo” (Congreso de la República, 1991).

2.2.4.5 Sujeto pasivo

Según el Artículo 18, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad del contribuyente o de responsable” (Congreso de la República, 1991).

2.2.4.6 Base imponible

“Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depuradas las exenciones y deducciones legalmente autorizadas” (Ossorio, 2016)

2.2.4.7 Tipo impositivo

Es la tasa porcentual fija o variable que se aplica a la base imponible para determinar el monto de impuesto a pagar.

2.2.4.8 Infracciones

Según el Artículo 69, del Código Tributario, Decreto 6-91, “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal” (Congreso de la República, 1991).

2.2.5. Instituciones que conforman el sistema tributario

El Sistema tributario guatemalteco está conformado por las siguientes Instituciones:

2.2.5.1 El Congreso de la República

Como el ente representativo del poder legislativo y que ostenta la facultad exclusiva de emisión de leyes tributarias. Quien además puede intervenir en las acciones que la legislación y políticas de gobierno permitan por medio de la comisión de finanzas. Según lo indicado en el Artículo 157, de la Constitución de la República. (Congreso de la República, 1985)

2.2.5.2 El Ministerio de Finanzas Públicas

Como ente rector de la política financiera del Estado, quien de acuerdo con las necesidades del Estado puede: proponer a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) normas para desconcentrar la recaudación de impuestos. Coordinar con la SAT la programación de ingresos derivados de la recaudación tributaria. Proponer al Organismo Ejecutivo la Política Presupuestaria y las normas para su ejecución. Formular la política fiscal y financiera del corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno.

2.2.5.3 La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT):

Como el ente facultado legalmente para administrar todo el sistema tributario.

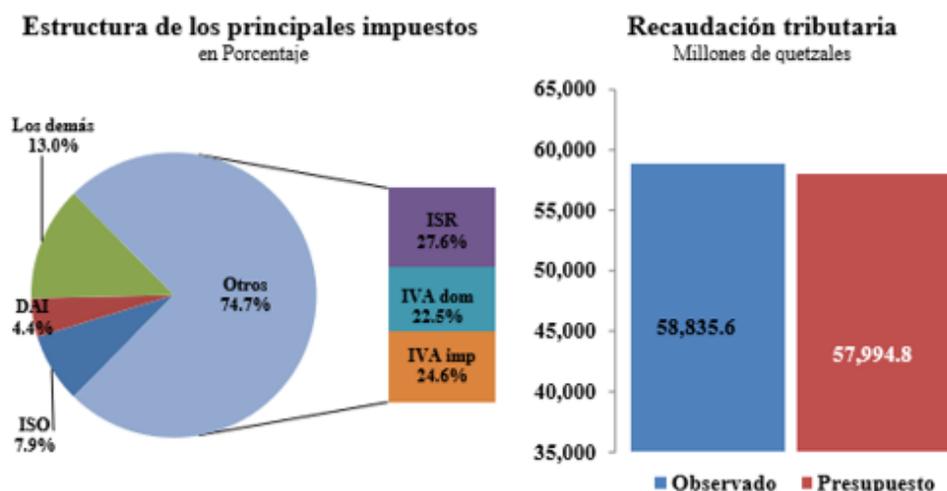
2.2.5.4 Las Municipalidades:

Como entes facultados para la administración de los arbitrios.

2.3 Principales impuestos en Guatemala

En los últimos años la situación financiera de Guatemala se ha caracterizado por constantes y considerables déficits presupuestales, incrementando la dependencia en endeudamiento interno y externo. Esto refleja la ineficiente planificación fiscal a largo plazo y los incentivos políticos y económicos del porqué, el Estado gasta arriba de su capacidad tributaria.

Grafico No. 1
Estructura de los Principales Impuestos en Guatemala para el
Año 2018



Fuente: Dirección de Análisis y Política Fiscal

Al sistema tributario se le asignan funciones relacionadas tanto con la creación, como con la distribución de riqueza. Los principios generales que lo enmarcan son la eficiencia, progresividad y equidad horizontal. Al analizar la composición de ingresos tributarios del Estado guatemalteco, resaltan dos impuestos como los más importantes: el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), los cuales representan el 74.7% de la recaudación tributaria de 2018. Sin embargo, existe una serie de otros impuestos directos e indirectos que contribuyen en menor proporción a los ingresos

tributarios del Estado. (Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal , 2019)

2.3.1 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92 es el impuesto que representa mayor recaudación para la Administración Tributaria, es un impuesto que grava el consumo con una tasa de 12% sobre la base imponible, y se llama así dado que el valor del impuesto se agrega a cada acto y contrato gravado que se efectúa. Se divide en IVA al consumo doméstico e IVA a las importaciones. Los contribuyentes del impuesto deben declarar tomando en consideración un sistema de créditos y débitos.

2.3.1.1 Hecho generador

Este impuesto se genera por distintos actos o contratos que se encuentran enumerados en el artículo 3 de la Ley del IVA; algunos de los actos o contratos que están afectos al impuesto son:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago.
- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- La venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

2.3.1.2 Sujeto pasivo

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor agregado, establece que será contribuyente toda persona individual o jurídica que realice en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos o contratos gravados por la ley. (Congreso de la República, 1992)

2.3.1.3 Exenciones

En cuanto a las exenciones, la ley del IVA establece en el artículo 7 las exenciones generales, es decir, establece las ventas y servicios que se encuentran exentos del presente impuesto.

Entre estas ventas y servicios exentos se encuentran las importaciones de bienes muebles efectuadas por ciertas personas; las exportaciones de bienes y servicios; la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en ciertos casos; la constitución de los fideicomisos; etc.

Asimismo, el artículo 8 de la ley, enumera las exenciones específicas, es decir, los sujetos exentos del pago del IVA; entre los cuales se encuentran: los centros educativos; las universidades; la Confederación Deportiva Autónoma Guatemalteca y el Comité Olímpico Guatemalteco; el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; las misiones diplomáticas y consulares; y los organismos internacionales que hayan suscrito convenios con el Gobierno de la República de Guatemala.

2.3.1.4 Base imponible

La base imponible para determinar el impuesto lo constituye el valor sobre el cual se efectúa el acto o contrato gravado.

El artículo 11 establece que, en las ventas, la base imponible lo constituye el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con las prácticas comerciales. En la prestación de servicios la base imponible es el precio de los servicios menos los descuentos permitidos. (Congreso de la República, 1992)

2.3.1.5 Tipo impositivo

En cuanto al tipo impositivo que se aplica en este impuesto, el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta deben pagar el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. Esta tarifa debe estar incluida en el precio de la venta de los bienes o el valor de los servicios.

El Impuesto al Valor Agregado es considerado el impuesto con mayor recaudo del sistema tributario, ya que genero una brecha positiva respecto a la recaudación observada en 2017 por Q1,545.8 millones, para el caso del IVA doméstico se observa un crecimiento interanual de 2.3% esto en gran medida al impulso positivo en el crecimiento de las remesas familiares que acumuladas a diciembre reflejan una variación interanual de 13.4%, es importante anotar que si bien se observó una pequeña recuperación en la dinámica en la economía nacional que medida a través del Producto Interno Bruto el cual en cifras preliminares (3.0%) refleja un aumento respecto a lo observado en 2017 cuando se crecía en 2.8%. (Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal , 2019)

El IVA de importaciones mostró un crecimiento de 9.5% respecto a lo observado en 2017 influenciado principalmente por una mejora en comercio externo que medido a través de las importaciones gravadas registran un incremento en el volumen importando de 8% al mes de noviembre, otro factor importante a analizar son las oscilaciones de precios internacionales del petróleo WTI que presentaron una ligera recuperación en el precio por barril respecto a lo observado en 2017 ubicándolo en US\$66.19 por barril mientras que en 2017 se encontraba en un precio medio de US\$50.95 dólares. (Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal , 2019)

El sistema tributario de Guatemala depende en gran medida de los impuestos sobre el consumo, es decir sobre las compras, más que en la mayoría de los países de la región. Los impuestos sobre el consumo afectan especialmente a las familias de escasos recursos porque estas familias gastan un porcentaje mayor de sus ingresos en compras.

Las familias más ricas gastan un porcentaje menor de sus ingresos en compras, y pueden gastar lo demás en inversiones cuyas ganancias están sujetas a impuestos muy bajos.

2.3.2 Derechos arancelarios de importación (DAI)

Los derechos arancelarios son tasas cobradas a la importación de bienes o servicios extranjeros. Se aplica sobre el valor del bien importado y la tasa dependerá del tipo de producto comercializado y del país de donde proviene el bien.

2.3.2.1 Base legal

Por medio del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, los Estados contratantes establecen un régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano que responde a las necesidades de la reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social. El Régimen está constituido por:

- El Arancel Centroamericano de Importación, formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecerán en el Anexo "A";
- La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, contenida en el Anexo "B" y su Reglamento;
- El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento;
- Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras.

Guatemala sigue el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV) y su reglamento (RECAUCA) desde agosto de 2008.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es el órgano encargado de la administración aduanera. La SAT desarrolla todos sus procedimientos internos en base al marco normativo de CAUCA y del RECAUCA vigentes.

2.3.2.2 Hecho generador

Los derechos Arancelarios son gravámenes contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación, que tienen como hecho generador la operación aduanera denominada importación. (Art. 2 Convenio sobre el régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, Apartado "A").

Toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel.

2.3.2.3 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos en este caso son todas las personas individuales o jurídicas que importen mercadería al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Parte.

2.3.2.4 Exenciones

El artículo 21 del Convenio, apartado "A" establece que los Estados únicamente otorgarán exenciones en los siguientes casos:

- Del menaje de casa para las personas domiciliadas que hayan estado ausentes del país los 24 meses anteriores a su regreso definitivo
- De las mercancías amparadas a normas de convenios regionales e internacionales vigentes
- De las mercancías que se importen para el desarrollo de actividades artesanales, pequeña industria e industrias de exportación a terceros países;
- Para actividades debidamente calificadas, que autorice el Consejo;
- De las mercancías originarias de país, objeto de reimportación sin transformación alguna dentro del plazo de tres años.

2.3.2.5 Base imponible y tipo impositivo

Los derechos arancelarios se expresan en términos ad-valorem. (Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, Apartado "A", 1997, Artículo 17); es

decir, este impuesto se calcula con base en el valor de la factura, el cual se determina conforme a las normas internacionales previstas en el Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio. Para la aplicación de los derechos arancelarios ad-valorem contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación, el valor aduanero de las mercancías importadas es su precio normal.

El precio normal es aquel que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro. (Anexo "B" del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, 1985, Artículo 1)

Los Derechos Arancelarios a la Importación registraron una importancia relativa similar a la realizada el año anterior y cerraron en el año 2018 con una recaudación de Q2, 575.81 millones, equivalente al 4.38% del total recaudado y un crecimiento del 4.93%. (Superintendencia de Administración Tributaria SAT, 2018)

Como se observa los derechos arancelarios son impuestos que dependen directamente del valor del bien que es importado y no del ingreso de la persona que realiza la transacción. Por tal motivo, no se puede decir que los DAI tengan efectos redistributivos directos sobre el ingreso.

Los beneficiados por la imposición de tarifas de importación son el gobierno que recibe dichos ingresos fiscales y las industrias domésticas que se benefician de una reducida competencia. Este tipo de impuestos reduce la eficiencia al permitir que empresas que no existirían en un mercado más competitivo permanezcan abiertas, protegiendo así a industrias locales.

Sin embargo, los consumidores domésticos deben pagar precios más altos por los productos importados. Por esto, tienden a consumir menor cantidad de los bienes importados que son gravados y pierden parte del bienestar que obtendrían en ausencia de dicho impuesto.

2.3.3 Impuesto Sobre la Renta (ISR)

El Impuesto Sobre la Renta, se encuentra desarrollado en el Decreto 10-2012, es un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo que tiene por objeto gravar las rentas de todas las personas individuales o jurídicas, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como también cualquier ente, patrimonio o bien que establezca la ley, que provenga de la inversión del capital o del trabajo. Este impuesto, grava renta de fuente guatemalteca, es decir todo ingreso que haya sido generado, invertido o utilizado en el país. Además, es importante mencionar que este impuesto se encuentra estructurado por Regímenes, los cuales se desarrollarán más adelante. (Congreso de la República, 2012)

2.3.3.1 Hecho generador

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Artículo 10, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente. (Congreso de la República, 2012)

2.3.3.2 Sujeto pasivo

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Artículo 71, el sujeto pasivo de este impuesto son las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.

2.3.3.3 Exenciones

Exenciones generales

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Artículo 8, Están exentos del impuesto:

- Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.
- Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.
- Los centros educativos privados.
- Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto Número 431 del Congreso de la República "Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones".
- Las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto.

Rentas exentas en el Régimen de Actividades Lucrativas

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Artículo 11, Están exentas del impuesto:

- Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades

lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.

- Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros si están gravadas.

Rentas exentas en el Régimen de Rentas de Trabajo en Relación de Dependencia

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Artículo 70, Están exentas del impuesto:

- Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia.
- El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.
- Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.
- Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país.
- El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.
- La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.
- Las pensiones, jubilaciones o montepíos que devengaren las personas individuales o sus beneficiarios.

2.3.3.4 Base imponible

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Artículo 72, La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo.

- Hasta sesenta mil Quetzales (Q.60, 000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil Quetzales (Q.48, 000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil Quetzales (Q.12, 000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.
- Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.
- Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
- Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

2.3.3.5 Tipo impositivo

Según la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Artículo 73, los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, de Q.0.01 a Q300,000.00 5% sobre la renta imponible y de

Q300,000.01 en adelante se debe pagar un importe fijo de Q15,000.00 más el 7% sobre el excedente. (Congreso de la República, 2012)

El Impuesto Sobre la Renta es el segundo impuesto más importante para Guatemala ya que en 2018 tuvo una recaudación de Q16, 236.29 millones, manteniendo el segundo lugar en la importancia al alcanzar el 27.60% del total neto recaudado, teniendo una variación negativa del 0.43% al año anterior. (Superintendencia de Administración Tributaria SAT, 2018)

Sin embargo, Guatemala tiene la tasa tributaria de la región más baja para los que más ganan. Los que menos ganan pagan un 5% y los súper ricos pagan el 7%, casi lo mismo sobre la renta que los trabajadores de ingresos medios y bajos.

2.3.4. Impuesto de solidaridad

El Decreto 73-2008 es la base jurídica del Impuesto de Solidaridad. Este impuesto, creado con el fin de establecer mecanismos que ayuden a fortalecer la recaudación tributaria para poder de esta manera financiar los programas de inversión social que demanda la población guatemalteca, entró en vigencia el 1 de enero del 2009. Es un impuesto de naturaleza extraordinaria y temporal, cuyo antecedente es el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-; es por ello que se justifica las evidentes similitudes en sus disposiciones legales.

2.3.3.1 Hecho generador

El artículo 3 de la ley del Impuesto de Solidaridad, establece que dicho impuesto grava la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional por los sujetos pasivos del impuesto. (Congreso de la República, 2008)

2.3.4.2 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del ISO, tal como lo establecen los artículos 1 y 5 de la ley, son las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos (Congreso de la República, 2008). Al respecto es importante enfatizar que se mantienen como no afectas aquellas entidades cuyo margen bruto no sea superior al 4%.

2.3.4.3 Exenciones

El artículo 4 de la Ley del ISO, indica quienes se encuentran exentos del impuesto; enumerando a los siguientes:

- Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas.
- Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.
- Los sujetos pasivos de este Impuesto que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación.
- Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

2.3.4.4 Base imponible

Para establecer la Base imponible de este impuesto, es importante indicar que existen dos formas de calcular el impuesto; puede hacerse sobre activos netos, o sobre ingresos brutos. El artículo 2 de la ley, establece que debe entenderse por activo neto, y por ingreso bruto. (Congreso de la República, 2008)

Por activo neto se entiende que es el monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

Por ingreso Bruto se entiende que es el conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el periodo de liquidación definitiva anual del impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al periodo indicado.

2.3.4.5 Tipo impositivo

El tipo impositivo que se aplica es del 1%. Para determinar el impuesto se debe multiplicar el tipo impositivo por la base imponible que corresponda. Pero en el caso en que la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto del impuesto determinado en un trimestre, se le restará el IUSI que haya sido efectivamente pagado durante un trimestre.

Según el Informe Memoria de Labores 2018, el Impuesto de Solidaridad alcanzó una recaudación de Q4, 656.31 millones, monto que representó el 7.91% del total de ingresos y una variación del 6.52% respecto de lo realizado el año pasado. (Superintendencia de Administración Tributaria SAT, 2018)

Los efectos económicos que ocasiona este impuesto se pueden atribuir directamente al comportamiento del ISR, ya que el pago del ISO se acredita a este, sirviendo únicamente para anticipar la obligación. El ISO ocasionaría efectos por aparte si el monto que se pagara fuese mayor que la obligación en términos del ISR.

En ese caso si fuese importante, por ejemplo, analizar el efecto de la obligatoriedad de pago independientemente de si la empresa tuvo o no ganancias.

2.4 Carga tributaria guatemalteca

La carga tributaria es la relación que existe al tomar como base el recaudo total de los diferentes impuestos, contra el total de ingresos fiscales que percibe el país. Es un indicador de suma importancia, ya que, determinar qué tan elevada es la contribución tributaria de cada contribuyente, además de servir como base para futuras fiscalizaciones. (Expertos Tributarios, S.A., 2016)

Según otros autores la carga tributaria es el total de los tributos recaudados por un gobierno, dividido entre el producto interno bruto PIB. “El objetivo de este indicador es mostrar el esfuerzo realizado por los hogares y empresas para financiar las actividades del sector público. Una de las principales bondades de la carga tributaria es que permite realizar un análisis comparativo entre países, es decir, permite conocer qué sociedades hacen un mayor o menor esfuerzo para financiar al sector público en relación con otras” (Peña, 2018).

Históricamente y aun en la actualidad Guatemala, cuenta con una carga tributaria baja que no le permite implementar políticas tendentes a atenuar las disparidades y disminuir los niveles de pobreza.

Desde 1995, año previo a la firma de los Acuerdos de Paz, en que se adoptó el compromiso de aumentar la carga tributaria en un 50% respecto a la prevaleciente en dicho año que era del 8.7 por ciento, las finanzas públicas no han podido alcanzar dicha meta ya que la carga tributaria se mantuvo hasta el 2012 en alrededor del 11 por ciento del PIB, pese a que el país ha experimentado un crecimiento sostenido del PIB per cápita (Pape Yalibat, 2013).

Existen problemas económicos y políticos de fondo que hacen difícil establecer un buen recaudo y que obligan al país a recurrir al endeudamiento del Estado como opción para atender el gasto público.

El objetivo de elevar la carga tributaria pasa por la generación de mayores ingresos que debiesen tener como fuente, en un país desigual, gravar un tanto más a los deciles superiores que a los inferiores, por cuanto es aquí donde se concentra el ingreso. “Sin embargo, los contribuyentes situados en esos deciles tienen facultades para evitar reformas fiscales que afecten sus rentas y patrimonios y la facilidad para trasladar la incidencia del tributo a otros sectores” (Pape Yalibat, 2013).

La carga tributaria en Guatemala también se ve afectada por las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad, depreciación de la moneda nacional y aspectos de orden externo como las oscilaciones en el precio internacional del petróleo que vinieron a afectar directamente al indicador de carga tributaria el cual disminuyó en los últimos años y en 2018 se ubicó en 10%, por tal motivo es preciso que el ente recaudador, la Superintendencia de Administración Tributaria, continúe realizando esfuerzos a efecto de garantizar como mínimo la carga promedio de los últimos años (10.6%), el esfuerzo realizado aun esta por abajo del promedio, es preciso garantizar mejores medidas de control y percepción de riesgo por parte de los contribuyentes con lo cual 2019 pueda ser un año en el que repunte la recaudación esperada. (Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal , 2019)

En Guatemala la situación fiscal se caracterizó por un mayor ritmo de ejecución del gasto público. Lo cual destacó el incremento de los gastos de capital (18,3%) y los gastos

corrientes (5,8%). Asimismo, en 2018 se observó una desaceleración en la recaudación tributaria, pues en 2017 se recibieron ingresos extraordinarios derivados de la vigencia del Acuerdo Gubernativo Número 82-2017, suscrito con la finalidad de que los contribuyentes estuvieran al día con sus obligaciones, y que llevó a la exoneración de multas, moras, intereses y recargos. Así, la carga tributaria en 2018 (10,0% del PIB), fue la más baja desde el año 2000. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe C. , Balance preliminar de las economías de las economías de Centroamérica y la República Dominicana en 2018 y perspectivas para 2019, 2019)

Los datos anteriores revelan que se tributa menos y se produce más, lo cual vislumbra las deficiencias del sistema tributario, que repercuten en una menor recaudación y con ello el recurrir al endeudamiento interno y externo para cubrir ese déficit.

2.5. Impuestos, beneficios y realidad fiscal

En el presente apartado se abordará el origen e impacto de los beneficios fiscales, las consecuencias que traen consigo, la violación de principios en ciertos impuestos y la base legal de dichos incentivos tributarios. Lo anterior con el fin de determinar porque no existe un acuerdo político entre todos los sectores de la sociedad, mediante un proceso de reflexión y diálogo, para determinar el tratamiento correcto que el Estado debe implementar en materia de ingresos públicos, el destino de dichos recursos, la rendición de cuentas de los mismos.

2.5.1. Incentivos tributarios

James (2013) define a los incentivos a la inversión como beneficios económicos cuantificables que los gobiernos otorgan a empresas o grupos de empresas específicos, con el objetivo de dirigir la inversión hacia sectores o regiones favorecidos o de influir en el carácter de tales inversiones; estos incentivos pueden ser tributarios o no tributarios.

Los incentivos fiscales buscan fomentar el crecimiento económico a través del empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional. No obstante, en la limitada evidencia empírica sobre la efectividad que tienen los incentivos fiscales se encuentran

resultados variados y poco concluyentes, debido en parte a la inexistencia de información y a las particularidades de cada experiencia en diferentes países.

De acuerdo con Jiménez y Podestá (2009):

“los incentivos tributarios constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado”.

Entre los objetivos habituales que suelen perseguirse se encuentran, además del aumento de la inversión, el desarrollo de regiones atrasadas, la promoción de exportaciones, la industrialización, la generación de empleo, el cuidado del medio ambiente, la transferencia de tecnología, la diversificación de la estructura económica y la formación de capital humano.

Es importante que los objetivos sean explícitos de manera tal que se pueda medir su efectividad en términos de costos para el resto de la sociedad. (Icefi & Medina Bermejo, 2016)

Estos incentivos tributarios pueden tomar diferentes formas:

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

En la actualidad, todos los países otorgan, en mayor o menor medida, concesiones en la estructura tributaria que buscan aumentar los niveles de inversión. La aplicación de estos incentivos conlleva una serie de costos tales como pérdida de recaudación, costos de administración y cumplimiento, espacios de evasión y elusión y pérdida de progresividad,

que se está dispuesto a asumir con la esperanza de aumentar la inversión y, por esa vía, obtener efectos positivos sobre el crecimiento económico, el empleo y la adopción de nuevas tecnologías. (Agostini, Jorratt, & CEPAL, 2013)

“La efectividad de la política de incentivos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, definición, implementación, gestión, seguimiento y evaluación, donde los aspectos relacionados con la transparencia, la rendición de cuentas y la coordinación entre actores clave adquieren particular relevancia” (Agostini, Jorratt, & CEPAL, 2013)

Entre 2016 y 2019, los recursos dejados de percibir por el Estado por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes representaron en promedio el 3,7% del Producto Interno Bruto (PIB).

En gran parte de los países, los incentivos corresponden a exenciones, las que predominan en el impuesto sobre la renta, aunque también se ofrecen para aranceles de importación, el IVA y otros impuestos indirectos.

Según (Icefi & Medina Bermejo, 2016) en sentido complementario, se acostumbra definir a los incentivos tributarios como condiciones excepcionales creadas en la legislación tributaria para motivar a cierto tipo de empresario a introducir sus recursos en el proceso de producción nacional; sin embargo, ¿qué sucede cuando un país incluye en la legislación tributaria un tratamiento general que representa una condición ventajosa, pero diferente al que ofrecen sus competidores cercanos? ¿Es o no un incentivo tributario? Obviamente es un incentivo tributario, pero no representa, al menos en la connotación generalmente aceptada, un gasto tributario. Ejemplos de estos extremos son las tasas generales del impuesto sobre la renta (ISR) menores al resto de la región; criterios de depreciación acelerada; no afectaciones de cierto tipo de ingresos; exclusión del gravamen a los dividendos, entre otros.

Generalmente, los gastos tributarios están asociados a falta de equidad horizontal, puesto que se trata, en general, de privilegios para ciertos grupos de personas, en

desmedro de otros con igual capacidad contributiva. Más aún, la renuncia a la recaudación de esos grupos a la larga debe ser compensada con mayores tasas aplicadas sobre aquellos otros que quedan sujetos a tributación normal, elevando así el costo por pérdida de eficiencia económica de los impuestos.

De igual manera, no hay que olvidar que la aplicación de estas disposiciones tributarias produce una serie de costos, como la reducción de la carga tributaria de los sectores beneficiarios, que genera una menor recaudación para el fisco y afecta la equidad; asimismo vuelven más complejos a los sistemas tributarios, incrementan los costos de cumplimiento y la evasión; restan transparencia a la política fiscal y distorsionan la asignación de recursos (Jiménez y Podestá, 2009).

2.5.2. Consecuencias de los beneficios tributarios

Los tratamientos tributarios especiales que se otorgan a los empresarios que ofrecen incrementar la inversión, la producción y el empleo nacional forman parte de lo que teóricamente se conoce como incentivos tributarios a la inversión.

Los países deben cuantificar estos incentivos como parte de su gasto tributario, con el fin de medir el impacto sobre la recaudación inmediata y para evaluar la efectividad de sus políticas comerciales y de inversión a la luz de los resultados obtenidos.

Un país puede ofrecer un tratamiento tributario discriminatorio a los inversionistas extranjeros con el propósito de llamar su atención e intentar crear en la mente del empresario una ventaja competitiva artificial que lo anime a invertir en la región. Sin embargo, si los países de la región o cercanos a ella proponen tratamientos similares, la decisión del empresario no será influenciada por los tratamientos especiales, sino por el resto de las condiciones que rodean el proceso productivo: acceso a los mercados, seguridad jurídica y física, productividad y dotación de los factores y, por supuesto, madurez de los mercados financieros.

Los tratamientos tributarios ofrecidos, sin embargo, sí pueden motivar ciertos desplazamientos, relocalizaciones o reconversiones de los empresarios que ya

están dentro del territorio nacional, de tal manera que, para aprovechar las ventajas ofrecidas, se transformen en nuevos entes de derecho, creando así la ilusión de nueva inversión. Esto implica que el otorgamiento de tratamientos tributarios especiales puede influenciar primariamente la composición y ubicación de la inversión y, secundariamente, si se produce el efecto, el nivel de la inversión extranjera atraída. (Icefi & Medina Bermejo, 2016)

Durante la historia, y actualmente los países han dispuesto como estrategia primaria para la atracción de inversión la creación de modelos de baja o nula tributación que se perciban como ventajas competitivas que incentiven el flujo de capitales, descuidando aspectos colaterales como la formación de capital humano, la creación de infraestructura física y social, la seguridad en todas sus dimensiones, y el fortalecimiento del mercado de capitales, por lo que los resultados no necesariamente han sido los esperados.

La implementación de incentivos tributarios en los sistemas tributarios produce de manera inmediata una ventaja competitiva de los empresarios, pero, al mismo tiempo, al provocar que los beneficiarios de los tratamientos especiales tributarios no paguen impuestos, el Estado debe utilizar fuentes alternativas de ingreso para financiar el montaje de las condiciones y de la infraestructura productiva que puedan requerir los inversionistas para lograr una producción altamente rentable.

Los resultados inmediatos de esta política se manifiestan regularmente en estructuras tributarias en donde coexisten privilegios a la inversión, altas tasas tributarias que deben pagar aquellos que no son beneficiados por los tratamientos especiales, y un sentimiento de injusticia en la determinación de las contribuciones al Estado.

Es claro que la inversión, ya sea de origen privado o público, nacional o extranjero, produce un efecto positivo significativo sobre el potencial productivo del país; la productividad de los factores; el nivel de vida de las personas; la estructura del comercio internacional y la balanza de pagos de una nación; y en última instancia, sobre el empleo y los salarios, entre otros factores micro y macroeconómicos. Sus beneficios se dan por sentados, por lo que el propósito que se debe de tener es establecer si el otorgamiento

de tratamientos tributarios especiales para promoverla ha producido algún efecto visible sobre el empleo o las condiciones de él en la región. (Icefi & Medina Bermejo, 2016)

Por ello, muchos de estos tratamientos especiales son aprovechados, en la mayor parte de las oportunidades, por los mismos empresarios locales que, concedores de las condiciones económicas y de las lagunas establecidas en la legislación tributaria interna, dirigen su producción hacia dichos regímenes especiales, logrando el no pago de impuestos y una ventaja financiera extraordinaria, sin que ello implique un aumento significativo en la generación de empleo, o una mejora en las condiciones de vida de la sociedad.

2.5.3. El sistema tributario guatemalteco y la violación al principio tributario de capacidad de pago

Aunque los sistemas tributarios tienen como principal objetivo recaudar ingresos para el funcionamiento del Estado, la provisión de bienes y servicios públicos y el financiamiento del gasto público social, entre otras acciones, es frecuente que los gobiernos recurran a tratamientos tributarios preferenciales para promover ciertos objetivos de política económica, social o ambiental, tales como incentivar el ahorro y la inversión, proteger la industria nacional, promover o desincentivar la producción o el consumo de ciertos bienes y servicios, estimular el empleo, apoyar a los sectores más vulnerables de la sociedad, y proteger el medio ambiente, entre otros. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. (CEPAL & Oxfam , 2019)

El principio de capacidad de pago es uno de los más importantes de la legislación tributaria porque hace operativa la manera como deben ser percibidos los tributos, estableciendo que el gravamen debe implementarse de tal forma que se garantice que quien más ingresos tenga, pague más. Dicho criterio, al cual también podemos llamar equidad vertical, es uno de los principales fundamentos de la justicia tributaria.

En ese sentido, y precisamente por la importancia que reviste la justicia tributaria en la contribución a los gastos del Estado, la Constitución de la República de Guatemala contempla una formulación explícita del criterio que nos ocupa.

Conforme el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se define lo siguiente: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. (Congreso de la República, 1985)

Aun cuando el principio de capacidad de pago es fundamental para la construcción de un adecuado sistema tributario, su ejercicio depende de la formulación establecida en la legislación tributaria y en la habilidad de las administraciones tributarias para hacer efectivo el cobro de impuestos que, como el ISR, son verdaderamente complejos de administrar. Por ello y también por la rapidez con la que se pueden obtener los recursos tributarios, en muchas oportunidades los Gobiernos se inclinan por establecer tributos indirectos, que, si bien tienen características en su mayoría de generalidad, se aplican de manera homogénea a los consumidores, sin importar el nivel de los ingresos de que disponen, por lo que terminan siendo impuestos regresivos y contrarios a la equidad vertical. (Icefi & Medina Bermejo, 2016)

Constituyen otra digresión al principio de capacidad de pago los diferentes tratamientos tributarios preferenciales otorgados y que producen la existencia de buena cantidad de entidades, especialmente empresas de propiedad privada, que se encuentran exentas del pago de impuestos en todos los países de la región. También, el intento de simplificar los procesos de cobro para la administración tributaria ha llevado a crear sistemas cedulares del ISR que igualmente producen divergencias en la aplicación del principio de capacidad de pago. Un ejemplo de este extremo se encuentra en Guatemala, en donde el ingreso de las personas pagará una tasa impositiva diferente dependiendo de su fuente, lo que ocasiona un tratamiento discriminatorio.

2.5.4. Base legal de los incentivos fiscales

Los primeros mecanismos de privilegios fiscales se encuentran establecidos en la misma Constitución Política de la República de Guatemala, en donde con el propósito teórico de contribuir a reducir los niveles de analfabetismo se estableció que todos los propietarios de empresas privadas dedicadas a la enseñanza estarían exentos ad aeternum del pago de impuestos; además, se estipuló que la actividad de estas entidades tampoco estaría afecta a los impuestos al consumo en ventas. Así, se ha producido en Guatemala una industria muy poderosa de educación privada, que incluso compite y desplaza a la educación pública y que tiene ganancias extraordinarias porque no paga ningún tipo de impuesto en ningún momento de su actividad comercial.

Por otro lado, con el desmantelamiento del sistema cepalino de protección a la industria infante y el advenimiento del esquema de promoción de exportaciones, Guatemala aprobó tres leyes fundamentales que aún producen incentivos fiscales para ciertos sectores económicos. (Icefi & Medina Bermejo, 2016)

La más numerosa en privilegios otorgados es la conocida como Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto No. 29-89, que durante muchos años dio incentivos fiscales a aquellos empresarios dedicados a agregar valor a insumos importados, para reexportarlos con posterioridad. Actualmente y luego de una reforma realizada en 2016 denominada Ley Emergente para la Conservación del Empleo Decreto 19-2016, la cual fue focalizada en la protección a los productores de vestuarios y textiles y a los centros de llamada tipo call-center, teóricamente con el propósito de evitar que se pierdan puestos de trabajo y que las empresas que los generan migren hacia otros países centroamericanos.

La Ley Emergente para la Conservación del Empleo Decreto 19-2016 provee a las empresas de textiles y a los call-center, además de la posibilidad de importar todos los bienes y servicios necesarios para su actividad productora sin el pago de los impuestos de importación, incluyendo el impuesto al valor agregado, IVA, la exención del ISR durante un plazo de diez años.

Por otro lado, la Ley de Zonas Francas Decreto No. 65-89, emitida en el mismo año que la Ley de Maquilas, ofrece a las empresas usuarias de recintos en zonas francas un tratamiento similar al que estipula la ley de promoción a las maquilas. Por ese motivo, muchos empresarios guatemaltecos, sabiendo que debían invertir poco para crear las condiciones productivas, prefirieron históricamente su calificación en la Ley de Maquilas Decreto No. 29-89 antes que en la Ley de Zonas Francas Decreto No. 65-89.

La Ley Emergente para la Conservación del Empleo Decreto 19-2016 crea la imposibilidad de que muchas actividades económicas que antes aparecían calificadas como maquilas continúen beneficiándose al utilizar dicha figura; por ello, no sería raro que en los siguientes años crezca la utilización de la figura de zona franca en Guatemala. Esta ley también ofrece a las empresas usuarias la posibilidad de importar todos los bienes y servicios necesarios para la producción sin el pago de impuestos, además de la exención del ISR durante diez años.

Al igual que la ley que regula a las zonas francas, la Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla Decreto No. 22-73, que en la actualidad es válida para todo el territorio nacional, ofrece a sus usuarios los mismos beneficios.

Aun cuando ha habido y sigue habiendo algunos esfuerzos de parte de grupos empresariales para motivar que el Gobierno conceda nuevos beneficios tributarios, la muy limitada carga impositiva del país ha sido precisamente el principal obstáculo para dicho propósito.

Asimismo, es pertinente indicar que, en la práctica, se puede observar que quienes han aprovechado los incentivos fiscales vigentes son empresarios ya establecidos en el mercado nacional, por lo que el impacto positivo sobre la actividad económica ha sido prácticamente nulo.

2.6. Regresividad tributaria

La regresividad tributaria consiste en la permanencia de un sistema tributario que privilegia al contribuyente con mayor poder adquisitivo y, por el contrario, perjudica a los

ciudadanos de menores recursos. Aun cuando se critica la metodología para la realización de estudios de distribución de la carga tributaria en el sentido de que los resultados de los análisis de incidencia tributaria dependen de los criterios de traslación adoptados para repartir la carga, todos los estudios coinciden en que la estructura tributaria guatemalteca tiene una alta regresividad.

En primer lugar, el régimen tributario guatemalteco es regresivo porque el 72% de su recaudación descansa en impuestos indirectos, que recae en el consumo de una población pobre donde el 60% del ingreso está altamente concentrado, en no más del 20 por ciento de la población. En segundo lugar, es regresivo por cuanto otorga beneficios fiscales especiales a los ciudadanos que más tienen, constituyendo un Gasto Tributario fuerte que no sólo produce escasez de los ingresos públicos necesarios para atender las necesidades sociales elementales, sino que impone mayores cargas fiscales a la población de menores recursos, la que al final asume los costos de dichos beneficios privados. Y, en tercer lugar, es también regresivo por la alta evasión y elusión fiscal predominante, que burla los niveles de cumplimiento y las posibilidades de maniobra para el logro de la equidad. (Pape Yalibat, 2013)

2.6.1. Los factores de regresividad

Entre los factores de la regresividad tributaria se encuentra el peso de la imposición directa, el gasto tributario y la evasión fiscal.

2.6.1.1 El peso de la imposición indirecta

En Guatemala la recaudación de los impuestos directos en general sigue siendo muy baja, 28% del recaudo total y aunque tienen cierta progresividad no logran tener impactos en la redistribución de ingresos.

En efecto, al determinar la potencialidad del ISR en cuanto a las posibilidades concretas de un aumento en su recaudación efectiva, debe señalarse que la base imponible

potencial de dicho impuesto no puede prescindir del análisis tanto del gasto tributario como de las magnitudes de evasión del impuesto.

2.6.1.2 El gasto tributario

Gasto Tributario es todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base; es decir, se designa al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido en la legislación tributaria. La capacidad recaudatoria de la Administración Tributaria se ve reducida por las exenciones del ISR y el IVA, así como por la generación de incentivos para disfrazar actividades no exentas dentro del tratamiento preferencial y con ello eludir el pago de impuestos, disminuyendo el nivel de cumplimiento.

2.6.1.3 La evasión fiscal

La tasa de evasión representa una brecha de aproximadamente el 4% del PIB, lo que neutraliza con creces cualquier efecto redistributivo que pudiera resultar del ISR al tiempo que cuestiona su esencia como herramienta de política económica.

En efecto, aunque el impuesto a la renta grave la totalidad de los ingresos a tasas progresivas, en la práctica los elevados niveles de evasión, elusión y morosidad, sumados a las exenciones del impuesto, modifican el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria.

Al sumar las inversiones off shore y las fortunas de guatemaltecos depositados en bancos extranjeros, cuyos intereses no están afectos al ISR, la regresividad es más amplia al afectar tanto a la equidad horizontal, donde individuos con la misma capacidad de pago no afrontan la misma carga tributaria, como a la equidad vertical, ya que personas con mayor capacidad contributiva tienen más oportunidades de acceder a estrategias de evasión y elusión fiscal. (Pape Yalibat, 2013)

2.7. Cooptación

Cooptación es una forma de corrupción a gran escala que debilita la estructura económica de un país porque distorsiona la formulación de leyes, normas, decretos, reglas y regulaciones. Cuando la formulación de leyes y regulaciones tiene el propósito de favorecer intereses que contradicen el bienestar general, se generan fuertes distorsiones culturales, sociales y económicas. (Garay Salamanca, Salcedo Albarán, de León Beltrán, & Guerrero, 2008)

La cooptación se origina y se centra en la cercanía entre las decisiones económicas y fiscales, y las decisiones del Estado, y el bajo nivel de transparencia en la toma de decisiones del mismo.

Al existir una cooptación se cree que se involucran únicamente a instituciones o empresas poderosas de un país. No obstante, en países en transición, que usualmente han servido de punto de referencia empírica para este tema, las empresas de cooptación típicas son aquellas que recién incursionan a la economía, pues las empresas antiguas, ya establecidas, aún gozan de privilegios monopólicos heredados por el antiguo esquema institucional de Estado. De esta manera, las nuevas empresas o instituciones deben enfrentar las restricciones y las barreras de entrada generadas por la acción hegemónica de las empresas oligarcas, cuya actividad, gracias a acuerdos ya celebrados y establecidos, se encuentra en un punto intermedio entre los sectores privado y público. (Hellman & Kaufmann, 2001)

2.7.1 Cooptación del estado

La cooptación del Estado nace cuando las élites económicas controlan sistemáticamente las estructuras y los procesos de decisiones políticas públicas, generando una relación de poder asimétrica en favor del actor privado frente al Estado y otros sectores de la sociedad. La élite económica actúa en función de su propio beneficio. En la cooptación puede haber otros beneficiarios o no, pero en última instancia hay un beneficio neto para las élites y un detrimento de activos del Estado. (Romero & Ramírez, 2018)

La cooptación del Estado no es casual o aislada, sino que se actúa de forma consciente, con ciertos métodos, recursos y que es parte del sistema de distribución de la riqueza y del ingreso. La cooptación está asociada al concepto de élite económica

“la cooptación ocurre cuando las élites corporativas activan sus ingentes recursos, redes de influencia y soporte profesional, estudios de abogados, consultoras tributarias y contables, empresas de publicidad y de manejo de imagen, para ejercer ‘influencia desmedida’ sobre un sistema político que les brinda ventajas” (Durand, 2017).

La captura de la política fiscal no sucede en el vacío ni por las capacidades y habilidades de los operadores políticos o soborno de funcionarios públicos. Estos hechos se dan, pero son posibles por la existencia de un contexto histórico, el sistema político y de partidos políticos, y debilidad de las instituciones del Estado y de la sociedad civil. Su origen no es a partir de un personaje o funcionario público en particular.

2.7.2 Cooptación de la política fiscal

La cooptación de la política fiscal se fue consolidando por medio de un conjunto de instituciones formales desarrolladas a continuación.

2.7.2.1 La Constitución Política de la República

Un hito lo constituye la promulgación de la Constitución Política de la República en 1985. En esta normativa, la regulación de la política fiscal tiene tales restricciones que se le han denominado “candados fiscales constitucionales” (Romero & Ramírez, 2018).

La cooptación por instituciones informales se ha dado a través de la cooptación de cierto número de diputados. Esto es posible desde el financiamiento de campañas electorales a los partidos políticos, y el financiamiento directo a diputados, hasta la compra del espacio o posición ganadora en la lista de candidaturas. La razón es que, de acuerdo con la Constitución Política de la República, Artículo 239, aunque el Ejecutivo tiene la capacidad de presentar iniciativas de ley en cualquier materia, incluyendo la fiscal,

corresponde al Congreso el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de su recaudación (Congreso de la República, 1985).

2.7.2.2 Leyes fiscales en favor de las élites económicas

Uno de los objetivos de las élites para influenciar o controlar la política fiscal es la búsqueda de maximizar ganancias, argumentando el estímulo a las actividades productivas, el crecimiento económico y la generación de empleo.

A este respecto, en el estudio Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios (Roca, 2010) trata de establecer los beneficios que las exenciones fiscales tienen sobre la economía, concluyendo que el Estado se constituye en una especie de “socio tonto” ya que contribuye con un porcentaje de la inversión, vía exoneraciones fiscales por incentivos a la inversión, sin recibir utilidades a cambio.

2.7.2.3 Las élites y el ejercicio de la administración pública

Las élites económicas están insertas en los niveles ministeriales y secretarías del Estado, desde donde ejercen presión según los objetivos de los grupos que representan. Esta condición incorpora fuertes sesgos en la configuración de las asignaciones presupuestarias.

Esta forma de hacer gestión pública en la que los cargos clave son desempeñados por empresarios, surgió en la década de los 90' como un mecanismo alternativo denominado “la nueva gestión pública” bajo el argumento que la eficiencia en la administración de los negocios privados podría replicarse en la administración de las entidades del Estado. (Romero & Ramírez, 2018)

El formato se originó y desarrolló en el modelo neoliberal, particularmente en países anglosajones como Estados Unidos y Canadá, en los que la relación entre los sectores empresariales con el gobierno se fue haciendo más estrecha, consecuencia colateral de los procesos de privatización de las empresas públicas.

2.7.2.4 Cooptación de la política fiscal, desigualdad y pobreza

La pobreza, la desigualdad y, en general, la exclusión puede tener diversas causas y afectar en forma conjunta e interrelacionada. En el caso de Guatemala la concentración de la riqueza, el patrón de acumulación exportador de materias primas y maquila, y el racismo son factores que explican la desigualdad, la pobreza y la exclusión.

La situación se ve agravada por los mecanismos de corrupción para la cooptación de las instituciones encargadas de las finanzas públicas. La concentración de la riqueza posibilita la concentración de poder, capacidad de cabildeo, financiamiento privado de partidos políticos, sobornos a gran escala, colusión empresarial, etc. (Romero & Ramírez, 2018)

Pero a la vez, estos mecanismos formales o informales debilitan el papel del Estado, y para un Estado con instituciones débiles es más fácil caer como presa de la corrupción y propiciar la obtención de rentas extraordinarias e ilícitas que aumentan la concentración de riqueza o la generación de nuevos capitales a través del peculado.

En tal sentido es complejo aislar el fenómeno de la captura del Estado y determinar su relación directa con la desigualdad y la pobreza por los múltiples mecanismos de que hace uso la captura y las formas clandestinas de la corrupción.

2.8 Distribución del ingreso después de los impuestos

Para poder hacer este tipo de análisis se requiere hacer supuestos acerca de la incidencia económica de los impuestos, es decir, quien soporta la carga de los impuestos en última instancia, lo que difiere de la incidencia legal.

En Guatemala, pareciera que solo unos 2700 contribuyentes estarían pagando casi el 85 por ciento del recaudo tributario, pero ello ocurre porque éstos participan como agentes retenedores de la mayoría de los impuestos.

En el documento *Equidad y Política Fiscal: los efectos de la distribución de los impuestos y el gasto en Centroamérica*, publicado en la *Revista de ASIP* (Cubero & Vladkova Hollar, 2011), se afirma que el efecto potencial redistributivo de los impuestos es limitado, a menos que se eleve la carga tributaria en forma eficiente, sobre todo aquellos de carácter progresivo. Al aumentar la base imponible, en especial se eliminan exenciones para incrementar los recursos disponibles y lograr la redistribución a través del gasto social, el cual tiene un mayor efecto para acrecentar la progresividad global de la política fiscal.

Dicho documento concluye que los programas de asistencia social bien orientados, como por ejemplo las transferencias de efectivo a hogares con la condición de que los niños asistan a la escuela, pueden tener gran significancia en la reducción de la pobreza. En general, el supuesto aceptado es que el IVA y demás impuestos indirectos que afectan el consumo son claramente transferidos a los consumidores y que el Impuesto Sobre la Renta es pagado por los receptores de ingresos.

De igual manera quienes soportan la mínima contribución de impuesto territorial o predial como el IUSI, recae en los propietarios de inmuebles. Se reconoce también que el impuesto a la renta a las empresas o personas jurídicas se carga contablemente como costo que se traslada por la vía de los precios a los consumidores, dependiendo de ciertas movildades intersectoriales e internacionales de las inversiones y ganancias.

En el estudio mencionado se destaca que, en Guatemala, el ISR es un impuesto progresivo, lo que es compatible con otros países desarrollados; sin embargo, dado que éste impuesto contribuye solo en un bajo porcentaje cercano al 20% de la recaudación total, su impacto redistributivo global es bastante pequeño, ya que el coeficiente de Gini post impuesto descendía apenas en un 0,1 punto. Mientras tanto, el IVA y otros impuestos indirectos son claramente regresivos al evaluarse respecto del ingreso de las familias. En este caso el 20% de la población de ingresos más bajos pagaba casi el doble de IVA en relación con sus ingresos que lo que pagaba el 20% de los hogares más ricos.

Si bien es cierto que, medido en términos del consumo, el IVA puede ser menos regresivo, en el supuesto que no hubiera exenciones, personas o actividades no afectas, tal opción no sería aplicable a Guatemala por el tamaño del problema de que muchos retenedores de IVA, no declaran el impuesto cobrado a los consumidores finales, sobre todo en condiciones de alta informalidad, como se observa en múltiples ajustes de auditoría de la SAT por impuestos omisos y apropiación indebida de impuestos.

2.9. Política Fiscal

La política fiscal es uno de los instrumentos más importantes de la política económica. Su función básica es financiar la provisión de bienes públicos con el objetivo de aumentar el bienestar de la población. ((ICEFI), Cápsulas Fiscales, Política Fiscal, 2017)

La política fiscal se ve reflejada en el presupuesto del estado. Y es por ello que una sociedad necesita una política fiscal equitativa para alcanzar sus metas de desarrollo y producir bienes públicos esenciales para el progreso humano.

A través de la política fiscal se acuerdan los recursos con los que contará el Estado, la forma en que estos recursos serán utilizados, los mecanismos para evaluar el trabajo público y cómo se rendirá cuentas a la ciudadanía. ((ICEFI), Cápsulas Fiscales, Política Fiscal, 2017)

Toda política fiscal está compuesta por

- **Ingresos públicos:** provienen de los impuestos que pagan las personas, las ganancias de empresas, cobros por el uso de propiedades del Estado, tasas por servicios públicos y donaciones.
- **Los gastos del Estado:** son los que sirven para pagar bienes y servicios públicos y el pago de deudas del mismo;
- **La deuda pública:** se genera cuando los ingresos producidos por el Estado no son suficientes para cubrir los gastos.

Principales propósitos de la política fiscal

- Distribuir entre todos los ciudadanos de forma justa e igual por medio de la recaudación tributaria y el gasto público, los frutos económicos producidos en la sociedad.
- Apoyar el crecimiento económico sostenible generando infraestructura económica y social y cuidando el medio ambiente. (mercados, carreteras, escuelas, hospitales)
- Poner en marcha políticas públicas que eleven la producción, generen empleos suficientes y ayuden a tener precios estables.
- Garantizar a todos los ciudadanos los derechos que nos permiten disfrutar de una vida plena, tales como educación, salud, seguridad social, justicia y empleo.

El manejo de la política fiscal es fundamental para cualquier país, debido al impacto que esta puede tener sobre el consumo, la inversión y la producción. La literatura muestra que incrementos del gasto público y reducciones de los impuestos causan variaciones transitorias en el consumo e inversión, que tienen efectos positivos sobre la demanda agregada, estabilizan la economía en etapas recesivas del ciclo económico, e incurren generalmente en un déficit fiscal.

Por otro lado, la política fiscal puede causar impactos negativos sobre la economía cuando el déficit fiscal es crónico, esto provocará aumentos en la deuda pública que, de no ser administrados, presionarán el alza de las tasas de interés, de tal manera que reducen el consumo e inversión, por lo tanto, la demanda agregada a mediano y largo plazo. Es en este contexto donde la sostenibilidad de la deuda cobra importancia, ya que es necesario implementar una política fiscal que no comprometa la estabilidad de la economía. (Cubero & Vladkova Hollar, 2011)

Tanner y Samake (2007) definen que una política fiscal sostenible es aquella que puede continuarse en el futuro sin ser modificada. En países como Costa Rica que se caracterizan por déficits fiscales recurrentes, la sostenibilidad de la deuda debe de ser un tema de preocupación para los hacedores de política económica, ya que una deuda

insostenible coloca al país en una posición de vulnerabilidad. Precisamente lo elevado que ha llegado a ser el servicio de la deuda para el presupuesto de algunos países ha producido que la deuda pública se transforme en un problema estructural muy grave, tanto para los países subdesarrollados como para los desarrollados. (Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal , 2019)

3. METODOLOGIA

En esta sección se presenta la metodología que permitió desarrollar el presente informe de trabajo profesional de graduación. Se muestran aspectos como la definición y delimitación del problema, objetivo general y específicos, diseño utilizado, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, universo y tamaño de muestra, instrumentos de medición aplicados y resumen del procedimiento usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación.

3.1. Definición y delimitación del problema

A continuación, se delimitará el tema problema de estudio, se enfocará en términos concretos el área de interés, se especificará su alcance y se determinarán sus límites.

3.1.1. Definición

Se determinó que el sistema tributario guatemalteco está diseñado para beneficiar a una clase privilegiada por medio de exenciones fiscales e incremento en impuestos indirectos, los cuales recaen sobre el consumo. Cuando no se elevan los impuestos de manera progresiva, sino proporcionalmente por medio de los impuestos indirectos, los ciudadanos que se encuentran en el nivel inferior de la distribución de ingresos experimentan un aumento tributario que puede resultar muy doloroso, e incluso, podría perjudicar su nivel de vida.

Uno de los objetivos de las élites guatemaltecas para controlar e influenciar el sistema tributario, es la maximización de ganancias, argumentando el estímulo a las actividades productivas, el crecimiento económico y la generación de empleo.

Por el sistema tributario actual, está recayendo en la población de Guatemala, carga tributaria que debe ser incrementada continuamente para cumplir con la política fiscal del Estado.

Esto aunado a que, en la actualidad, funcionan métodos y controles de tributación que crean confusión, evasión y elusión debido a lo complejo del sistema tributario y hacia quienes van dirigidos los beneficios fiscales; paralelo a esto es urgente la necesidad de recuperar la confianza ciudadana.

Y es en este punto donde la Administración Tributaria no ha considerado recurrir a la búsqueda de otros métodos, bajo principios de equidad y justicia tributaria, sino contrariamente, incrementa la persecución y carga administrativa al sector empresarial y trabajadores regulados tributariamente y, no dejando a la población en general con tantos impuestos sobre el consumo.

¿Pero es falta de iniciativa del Gobierno guatemalteco el no modificar el sistema tributario o es una resistencia de parte de la élite guatemalteca?

En otras palabras, lo que se espera del sistema tributario guatemalteco es que la recaudación sea resultado de una mayor participación de quienes perciben más ingresos en el país, situación que, en Guatemala, se ha dado en sentido inverso.

3.1.2. Delimitación del problema

La delimitación del problema comprende la delimitación del área geográfica, así como el periodo de tiempo en el cual se desarrolló la investigación, con lo cual se obtuvo certeza del análisis del estudio de la investigación

3.1.2.1. Ámbito geográfico

El estudio del problema se realizará en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.1.2.2. Ámbito sectorial-institucional

Sistema tributario y económico de Guatemala.

3.1.2.3. Ámbito personal-unidades de análisis

Profesionales con grado académico universitario que se desarrollan en diversas ramas de las ciencias económicas, incluidos entre ellos funcionarios del Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas y Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

3.1.2.4. Ámbito temporal

Para el Informe de trabajo profesional de graduación se tomará principalmente información de los periodos 2012 y 2018.

3.2. Objetivos

Los objetivos comprenden el fin que pretende alcanzar la investigación, para lo cual se plantea un objetivo general y cuatro específicos.

3.2.1. Objetivo general

Determinar las causas de que el sistema tributario guatemalteco este cooptado, afectando al Estado en materia tributaria.

3.2.2. Objetivos específicos

- 3.2.1 Identificar los impuestos con beneficios tributarios y describir hacia quienes van dirigidos.
- 3.2.2 Describir los impuestos con mayor carga tributaria y determinar a qué clase afectan más y a cuál benefician indirectamente.
- 3.2.3 Evaluar el procedimiento legislativo fiscal desde las propuestas de modificaciones fiscales hasta la aprobación o denegación de dichas propuestas.
- 3.2.4 Proponer soluciones para implementar un Sistema Tributario igualitario y equitativo, el cual logre recaudar los recursos para los gastos sociales del país.

3.3. Diseño utilizado

Diseño: No experimental y longitudinal. Descriptivo, explicativo con un enfoque cualitativo.

En la Investigación no experimental las variables no son controladas, y el análisis del fenómeno se basa en la observación dentro de su contexto natural. La investigación no experimental es el tipo de investigación que carece de una variable independiente. En cambio, el investigador observa el contexto en el que se desarrolla el fenómeno y lo analiza para obtener información. A diferencia de la investigación experimental, donde las variables se mantienen constantes, la investigación no experimental se realiza cuando, durante el estudio, el investigador no puede controlar, manipular o alterar a los sujetos, sino que se basa en la interpretación o las observaciones para llegar a una conclusión.

Investigación Longitudinal es un tipo de investigación no experimental. En un estudio longitudinal los investigadores tienen el objetivo de analizar los cambios y el desarrollo de las relaciones que ocurren entre las variables a lo largo del tiempo. La investigación longitudinal puede dividirse en: Tendencia: Cuando estudian los cambios que enfrenta el grupo de estudio en general. Evolución grupal: cuando el grupo de estudio es una muestra más pequeña. Y de panel: se encarga de analizar los cambios individuales y de grupo para descubrir el factor que los produce.

El diseño utilizado en la presente investigación también será descriptiva explicativa, ya que, si hay extractos de teoría, con apoyo empírico limitado y si se revelan una o varias teorías que aplican al problema de investigación.

Los estudios descriptivos tienen como objetivo especificar características, propiedades, rasgos del problema analizado, las cuales sirven para analizar cómo es y cómo se manifiestan un fenómeno y sus componentes. Describen hechos, situaciones, eventos, miden, evalúan, recolectan datos sobre las características del fenómeno o problema analizado.

Se enfocan en recolecciones de datos, de manera independiente o conjunta sobre conceptos o variables. Las informaciones se pueden integrar, pero el propósito no es establecer relaciones entre variables. Sin embargo, se pueden establecer bases para predicciones o relaciones. Los estudios explicativos tienen como objetivo encontrar las razones o causas que provocan ciertos eventos, sucesos o fenómenos, pretenden explicar: ¿Por qué ocurre el fenómeno? ¿En qué condiciones? ¿Por qué se relacionan dos o más variables?

La presente investigación se realizó con un enfoque cualitativo, ya que con este enfoque se tiene una gran amplitud de ideas e interpretaciones que enriquecen el fin de la investigación. El alcance final del estudio cualitativo consiste en comprender un fenómeno social complejo, en este caso la cooptación del sistema tributario guatemalteco, más allá de medir las variables involucradas, se busca entenderlo.

Así mismo se llevaron a cabo entrevistas digitales a profesionales y especialistas que forman parte directa e indirectamente de las instituciones que conforman el sistema tributario de guatemalteco con la finalidad de determinar las causas de la cooptación del sistema tributario guatemalteco.

3.4. Unidad de análisis

Para el desarrollo de la investigación se seleccionaron profesionales y especialistas que forman parte directa e indirectamente de las instituciones que conforman el sistema tributario de guatemalteco, a funcionarios de la Administración Tributaria, Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas y personas profesionales conocedoras del tema cuya visión es optimizar el funcionamiento del sistema tributario de Guatemala.

3.5. Periodo histórico

El estudio que presenta este documento se limitó a la evaluación de los antecedentes históricos, el efecto fiscal para la población guatemalteca y en la recaudación, ante la cooptación del sistema tributario guatemalteco que se vive actualmente en el país, tomando principalmente información de los periodos 2012 y 2018.

3.6. Ámbito geográfico de la investigación

El alcance del desarrollo de la investigación corresponde a los profesionales con grado académico universitario que se desarrollan en diversas ramas de las ciencias económicas, incluidos entre ellos funcionarios del Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas y Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ubicada en el municipio de Guatemala, del Departamento de Guatemala.

3.7. Universo y tamaño de la muestra

El universo en Guatemala lo constituye el Congreso de la República, Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Contadores Públicos y Auditores, economistas y el Gremio de Peritos Contadores. Se tomaron muestras de todas las instituciones anteriores. De ellas se seleccionó la muestra de: veinte profesionales que son trabajadores de dichas instituciones, de la muestra seleccionada se logró entrevistar en su totalidad.

La muestra se seleccionó, por considerarse que son personas que tienen experiencia en la creación y aplicación de la Legislación fiscal en Guatemala, además del recaudo de los tributos, lo que les permite dar una opinión profesional sobre las causas de la cooptación del sistema tributario guatemalteco.

3.8. Instrumentos de medición aplicados

Para la investigación se utilizaron dos recursos:

- Fuentes secundarias de información: Compuestos por todos los documentos estadísticos, analíticos, recopilaciones históricas y recomendaciones, emitidos por diferentes organismos e instituciones que participan en el desarrollo o estudio de esta problemática.
- Fuentes primarias: Se realizaron encuestas digitales a funcionarios y profesionales que tienen conocimiento y participación en el sistema tributario guatemalteco.

Se utilizó una Encuesta Digital de acuerdo a la disponibilidad de los encuestados y a la factibilidad de obtener la información. La encuesta se elaboró a través de Google Forms, permitiendo a los profesionales, funcionarios y especialistas encuestados contestar un formulario con preguntas directas y anotar comentarios para ampliar las causas de la cooptación del sistema tributario. Dicho formulario permitió conocer cuáles son las causas de que el sistema tributario guatemalteco se encuentre cooptado y los efectos tributarios generados por dicha cooptación.

3.9. Resumen del procedimiento usado

La investigación se sustentó en información documental de estudios, leyes y encuestas realizadas a funcionarios y profesionales concedores del sistema tributario guatemalteco. La utilización de encuestas digitales permitió obtener información y experiencias vividas por los profesionales y principalmente los puntos más importantes relacionados con el tema objeto de la investigación. Dicho instrumento se planificó con la finalidad de determinar las causas de la cooptación del sistema tributario y obtener información adicional que permitiera concluir de manera satisfactoria el trabajo de campo.

Una vez recopilada la información en el trabajo de campo se depuró, clasificó, resumió y analizó, de acuerdo a las técnicas estadísticas. El procedimiento realizado requirió de los siguientes pasos: una vez depurados los datos ajustados a la verdad y la exactitud de la investigación, se ordenó y clasificó de acuerdo a las características determinadas, luego se tabuló la información obtenida, la cual se presentó por medio de gráficas de pastel o sectores, una vez realizado lo anterior se analizó e interpretó los datos acordes a los objetivos trazados. Con el análisis de resultados se logró determinar si los objetivos planteados en la investigación han sido alcanzados. Esto permitió por último formular las posibles soluciones a la problemática.

4. Discusión de resultados

El presente apartado muestra el producto alcanzado del análisis realizado derivado de los resultados obtenidos sobre el problema planteado, la determinación de las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco, mismas que fueron orientadas en el logro de los objetivos planteados de conformidad con los datos obtenidos de la unidad de análisis observada, consistente en 20 funcionarios y profesionales con grado académico universitario que se desarrollan en diversas ramas de las ciencias económicas. Dichos profesionales cuentan con conocimiento adecuado en legislación tributaria, entorno económico social, experiencia en ramas de las ciencias económicas y finanzas públicas, además de poseer una trayectoria idónea en sus respectivos campos de trabajo. Los resultados están distribuidos acorde a los objetivos específicos planteados, de tal cuenta que con su análisis se arribe a la solución del mismo.

4.1. Identificación de los impuestos con beneficios tributarios

Es importante establecer que los beneficios tributarios constituyen incentivos que son otorgados por el Estado de Guatemala a los contribuyentes como una herramienta que ayuda al crecimiento y desarrollo del país consiguiendo capacidades económicas y sociales, las cuales apuntan a una mejor calidad de vida de la población en general.

Por tal motivo el Estado ha tomado la modalidad de establecer que es imprescindible que el sistema tributario guatemalteco cumpla un rol similar al del gasto público, a través de la vía de la renuncia a una parte de la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades.

Aunado a lo anterior, es de vital importancia enfocarse en lo realmente importante, que es tener presente que la aplicación de estas disposiciones tributarias produce una serie de costos, como la reducción de la carga tributaria de los sectores beneficiados, la cual genera una menor recaudación para el fisco y por ende afecta la igualdad y equidad; sin

olvidar que este tipo de beneficios únicamente vuelven más complejos el sistema tributario, incrementan los costos de cumplimiento y eleva la evasión y elusión fiscal.

No obstante, aunque la aplicación de beneficios tributarios está plasmado en varias leyes guatemaltecas la información sobre los costos que representa el otorgamiento de dichos beneficios tributarios no es clara, lo que dificulta el análisis de sus beneficios netos. Pero al basarnos en los resultados que arrojan los distintos impuestos puede afirmarse que el ofrecimiento de beneficios tiene efectos limitados, únicamente para algunos sectores, sin tener el impacto deseado en los contribuyentes de menor rango.

Tabla No. 1
Gasto Tributario de los principales impuestos administrados por la SAT
2018^P

Millones de Quetzales

Impuestos	GT 2018	Estructura	
		% PIB	% GT
Al comercio exterior¹	444.50	0.1%	3.2%
Internos	13,615.93	2.3%	96.8%
Directos	4,703.49	0.8%	33.5%
Sobre la Renta	3,991.94	0.7%	28.4%
Impuesto de Solidaridad	711.55	0.1%	5.1%
Indirectos	9,356.94	1.6%	66.5%
Al Valor Agregado ²	9,094.37	1.5%	64.7%
Derechos Arancelarios a las Importaciones	136.23	0.0%	1.0%
Al Tabaco y sus Productos	5.62	0.0010%	0.040%
A la Distribución de Bebidas	1.54	0.0003%	0.011%
A la Distribución de Cemento	3.24	0.0005%	0.023%
A la Distribución de Petróleo	98.06	0.02%	0.7%
A la Primera Matrícula	9.12	0.0015%	0.1%
Sobre Circulación de Vehículos	8.76	0.0015%	0.1%
Gasto tributario total	14,060.43	2.4%	100.00%
Producto Interno Bruto (PIB)	589,887.55		

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos recabados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se analizó conforme a la información de 2018 que el gasto tributario asciende a Q14,060.429 millones, equivalentes al 2.4% del PIB. De dicho monto, un 1.5% corresponde al IVA; un 0.7%, al ISR; un 0.1%, al impuesto de solidaridad, el cual es acreditable al ISR; y el resto, a otros impuestos. Es decir, los impuestos que más peso

tienen en el gasto tributario son los internos. En impuestos directos el monto es de Q4 mil 403.39 millones, y los indirectos por Q9 mil 356.94 millones.

Se identificó el impacto que tienen los beneficios tributarios en los principales impuestos del país, en el cual destaca el impuesto al valor agregado por Q9 mil 904.37 millones que incluye el IVA doméstico que registra el consumo interno y el IVA de importaciones, con una participación total del 64.7% en la estructura.

Le sigue el impuesto sobre la renta (ISR) por Q3 mil 991.94 millones, con un peso de 28.4%. Ambos impuestos en su conjunto representaron el 93% del gasto tributario en el 2018 según lo detallado en el informe de la SAT. El impuesto sobre solidaridad por Q711.55 millones, derechos arancelarios a las importaciones, Q136.23 millones, y a la distribución de petróleo por Q98.06 millones, respectivamente.

Los datos anteriores muestran que a pesar de que Guatemala se situó en los últimos puestos en relación con su carga tributaria, derivada de bajas tasas, su causa principal es que el sistema tributario actual se encuentra invadido de deducciones especiales, lo cual únicamente eleva el gasto tributario de Guatemala. Lo anterior se determina al observar que alrededor del 0.29% corresponde específicamente a beneficios tributarios del ISR e ISO los cuales son considerados como estrategias para aumentar las ganancias de las empresas, o simplemente para evitar el pago de impuestos de entes que emplean dichos beneficios como estrategias de elusión fiscal o de planificación fiscal abusiva.

Es importante comentar que, las cantidades dejadas de percibir por razones de beneficios fiscales del ISR ha ido decreciendo relativamente, esto derivado de la reducción de los beneficios imputados por los calificados en los regímenes de maquilas y zonas francas, provocado por migraciones hacia otros países de la región. De igual manera el ISR e IVA dan tratamiento especial universidades y centros educativos, amparándose en la promoción de la educación.

Por tal razón es importante mencionar que existen beneficios tributarios determinados a través de leyes ordinarias. La cantidad del gasto tributario en relación a este tipo de

beneficios ascendió a Q11 mil 271.03 millones. En estos impuestos se incluyen a los beneficiarios del decreto 29-89 ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila; decreto 65-89 ley de zonas francas; actividades mercantiles; cooperativas, generación de energía eléctrica; minas, canteras y extracción petrolera.

Tabla No. 2
Gasto tributario de los principales impuestos administrados por SAT
2018^P – Clasificado por beneficiario
Millones de Quetzales

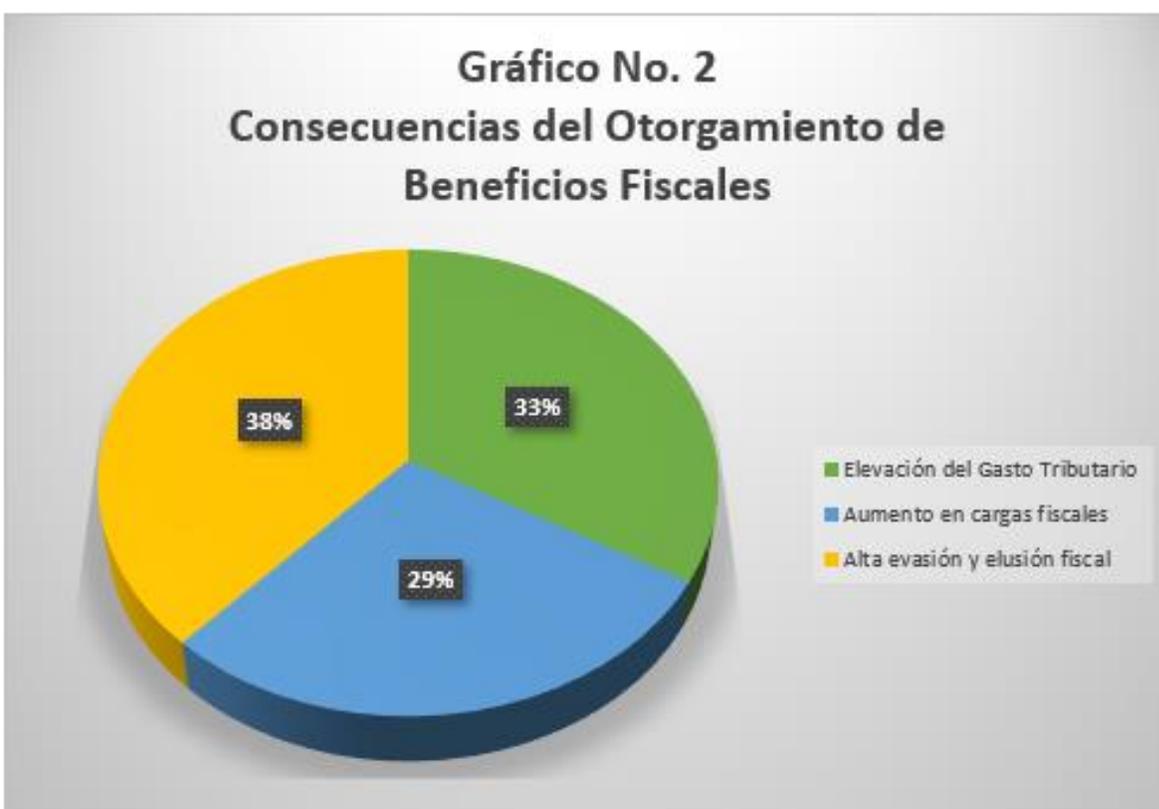
Beneficiarios	ISR	ISO	IVA	IVA _{IMP}	DAI	Tabaco	Bebidas	Cemento	IDP	IPRIMA	ISCV	TOTAL	Estructura	% de PIB
I. Constitucionales	1,608.29	-	1,175.58	4.90	-	-	-	-	0.35	-	0.29	2,789.40	19.8%	0.5%
Universidades	316.59	-	254.05	2.79	-	-	-	-	0.35	-	0.10	573.87	4.1%	0.1%
Centros Educativos	401.32	-	550.54	0.28	-	-	-	-	-	-	-	952.15	6.8%	0.2%
IGSS	890.37	-	362.24	1.46	-	-	-	-	-	-	0.19	1,254.27	8.9%	0.2%
COG Y CDAG	-	-	8.75	0.36	-	-	-	-	-	-	-	9.11	0.1%	0.0%
II. Leyes ordinarias	2,383.65	711.55	7,610.52	303.38	136.23	5.62	1.54	3.24	97.72	9.12	8.47	11,271.03	80.2%	1.9%
Beneficiarios D 29-89*	371.32	206.20	327.85	-	-	-	-	-	-	-	-	905.37	6.4%	0.2%
Beneficiarios D 65-89*	81.84	55.43	-	-	-	-	-	-	-	-	-	137.27	1.0%	0.0%
Actividades mercantiles	-	449.92	816.72	82.52	135.94	-	-	-	65.04	0.22	-	1,550.37	11.0%	0.3%
Iglesias	55.16	-	-	2.52	-	-	-	-	-	-	-	57.67	0.4%	0.0%
Instituciones de asistencia social	517.68	-	584.15	12.51	-	-	-	3.24	-	0.03	0.07	1,117.69	7.9%	0.2%
Misiones diplomáticas	-	-	194.54	48.88	-	-	-	-	0.23	3.37	1.78	248.81	1.8%	0.0%
Cooperativas	86.16	-	127.66	-	-	-	-	-	-	-	-	213.82	1.5%	0.0%
Generación de energía eléctrica	116.76	-	-	10.71	-	-	-	-	0.57	-	-	128.04	0.9%	0.0%
Minas, canteras y extracción	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0.0%	0.0%
Empleados en relación de	618.48	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	618.48	4.4%	0.1%
Personas individuales, familias	-	-	3,798.58	7.55	0.25	5.62	1.54	-	31.88	-	0.01	3,845.42	27.3%	0.7%
Intermediación financiera	206.15	-	1,761.01	-	-	-	-	-	-	-	-	1,967.17	14.0%	0.3%
Instituciones gubernamentales	330.10	-	-	138.68	0.04	-	-	-	-	5.49	6.61	480.92	3.4%	0.1%
TOTAL	3,991.94	711.55	8,786.10	308.27	136.23	5.62	1.54	3.24	98.06	9.12	8.76	14,060.43	100.0%	2.4%

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos recabados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Al haber identificado los impuestos que contemplan en su legislación beneficios fiscales, se puede determinar que el sistema tributario actual necesita una reforma tributaria progresiva, sin privilegios y sin exenciones. Ya que no puede seguir existiendo desigualdades en derechos y oportunidades. Y a lo largo del tiempo se ha podido corroborar en el IVA ha aumentado del siete por ciento al diez por ciento y luego al 12 por ciento en sucesivas reformas fiscales. Mientras las exenciones se han mantenido en esos ajustes, al igual que los privilegios. Además de haber aumentado los plazos de los beneficios, de diez en diez años, de forma indefinida.

4.1.1. Beneficios y exenciones tributarias para sectores determinados

Por medio de la aplicación del instrumento utilizado se determinó que los excesivos beneficios y exenciones tributarios para sectores determinados son una de las causas de que el sistema tributario se encuentre cooptado, ya que por medio de estos el estado se convierte en un proveedor de ayuda hacia ciertos sectores en la optimización de sus utilidades.



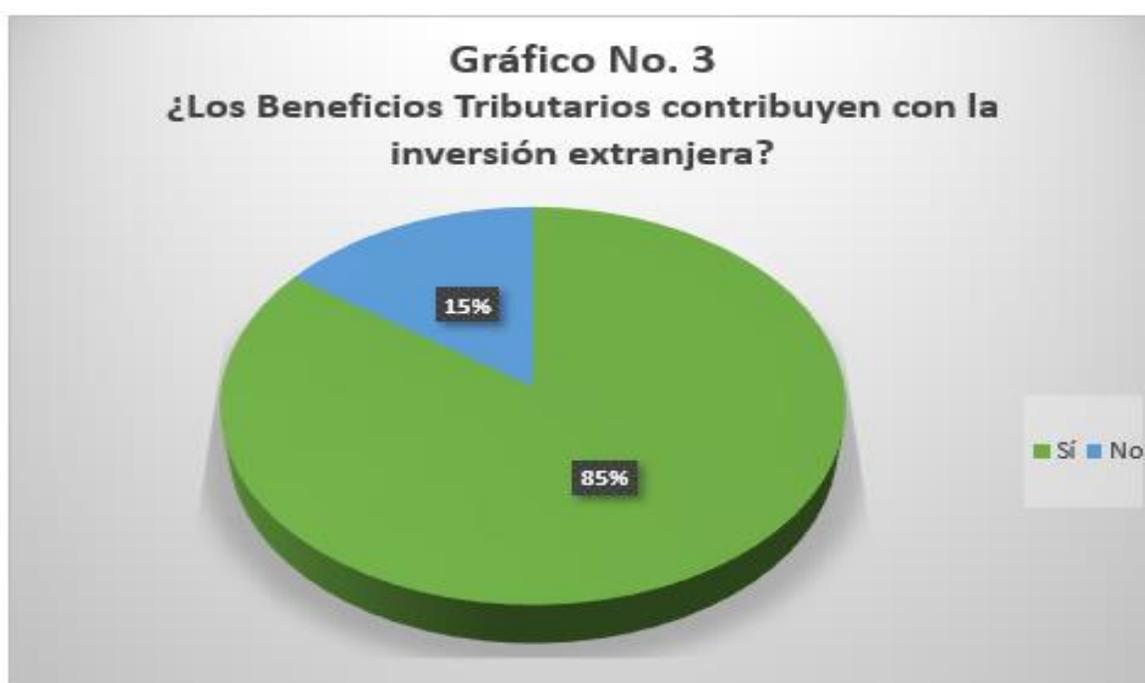
Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

En la gráfica anterior se puede observar que los beneficios tributarios traen consigo consecuencias que repercuten en el desarrollo de nuestro sistema tributario, por tal motivo el 38% de los profesionales encuestados opinan que el aumento de la evasión y elusión fiscal es una de las consecuencias de aplicar beneficios tributarios desmedidos de igual manera el 29% opino que se produce un aumento en las cargas fiscales para los

contribuyentes con menos ingresos y el 33% de los encuestados indicaron que los beneficios fiscales se ven reflejados en el aumento desmedido del gasto tributario del país.

Aunado a esto a través de los años se ha determinado que la efectividad y la eficiencia de los incentivos fiscales para mejorar la inversión del país no es la esperada, por el contrario, el otorgar un tratamiento preferencial a determinados grupos tiene un costo, el cual se refleja en el gasto tributario.

Esto de igual manera se ve reflejado en la siguiente gráfica derivada de la aplicación del instrumento de investigación donde el 85% de los encuestados opinan que el tratamiento tributario discriminatorio a los inversionistas extranjeros con el propósito de llamar su atención, únicamente son aprovechados por los empresarios locales. Sin embargo, el 15% opina que no es así, que dichos beneficios si motivan a la inversión extranjera a establecerse en Guatemala. Pero en la actualidad son los empresarios locales los que conocen a perfección las lagunas tributarias que tiene el sistema tributario guatemalteco de las cuales se pueden beneficiar reduciendo la carga impositiva, aumentando las extensiones, inscribiéndose en un régimen tributario específico el cual goza de beneficios para inversiones extranjeras.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

En Guatemala las exoneraciones y exenciones fiscales más importantes son las exoneraciones a las exportaciones las cuales permiten que estas compitan en los mercados internacionales argumentando la mejora de su competitividad; pero se ha determinado que dichos recursos utilizados en el sector no tienen ningún empleo alternativo en la economía guatemalteca. Por otro lado, están las exoneraciones a las maquilas en las cuales se argumenta que este sector se enfrenta a una fuerte competencia internacional y, por lo tanto, resulta altamente sensible a los precios de los insumos, lo cual se sabe a voces que no es así, y lo único que se logra es la disminución del recaudo fiscal y la marcada desviación hacia sectores específicos.

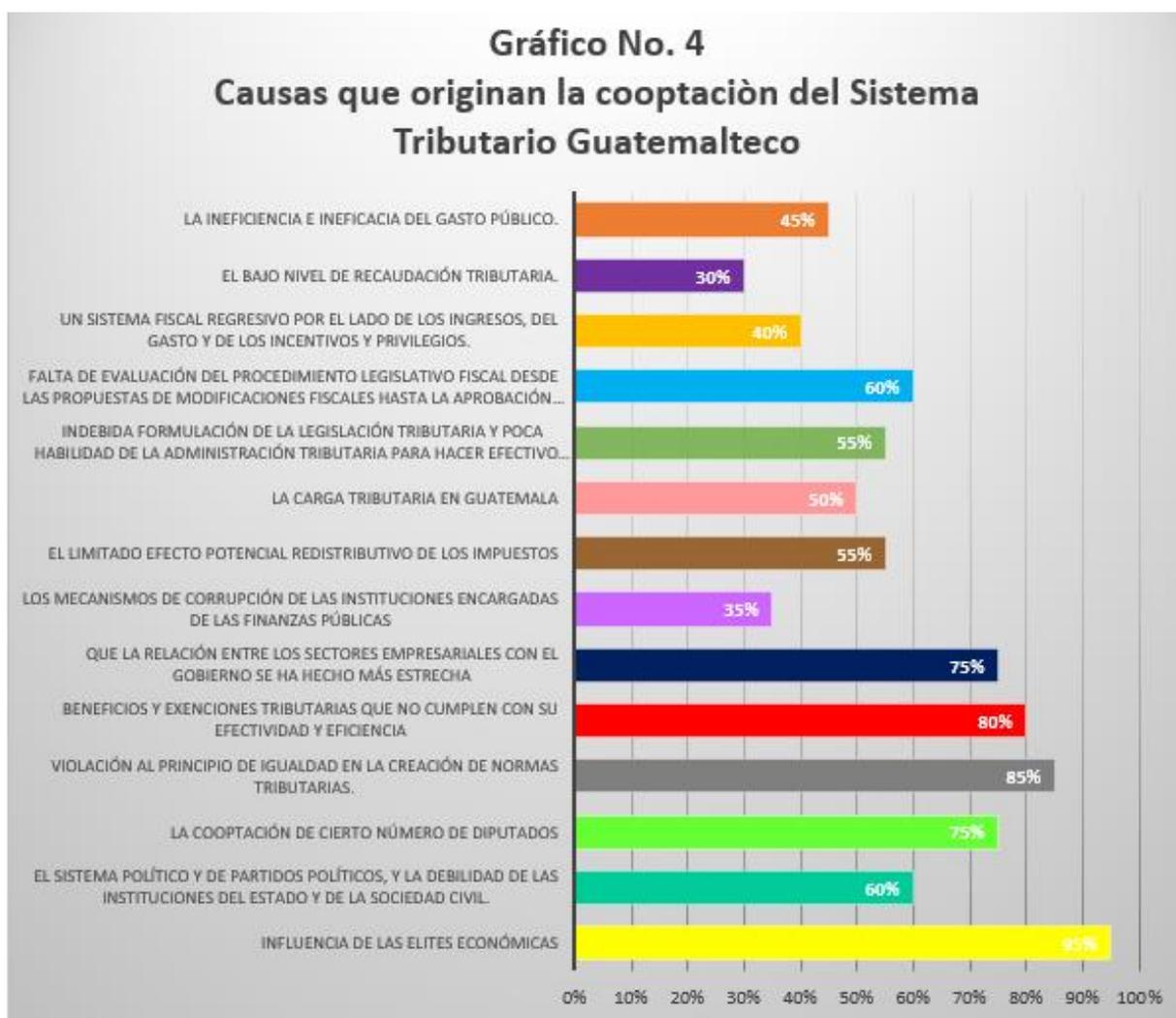
Las elites económicas siempre darán argumentos a favor de los incentivos tributarios y la efectividad de los mismos al traer buenas inversiones que generan empleos de calidad, lo cual no es así. Por el contrario, en Guatemala las exenciones ha sido el caballito de batalla del gobierno de turno, con el propósito de incentivar la inversión extranjera; sin embargo, estas exenciones ni han traído beneficio para el país en relación a la inversión del exterior y tampoco en la generación de empleo; por el contrario, únicamente han servido de aliciente para que cierto sector económico se beneficie.

De igual manera al analizar las cifras sobre exenciones, beneficios e incentivos en zonas francas, maquilas, hidroeléctricas, explotación de recursos naturales, etc. Estas equivalen a tres cuartas partes de la carga tributaria del país. Es por ello que la provisión de incentivos tributarios para promover la inversión suele ser cuestionable en función del costo.

La mejor estrategia para favorecer una inversión sostenida es promover un marco jurídico y normativo estable y transparente y establecer un sistema fiscal ajustado a las normas internacionales. Y aunado a esto los excesivos beneficios fiscales afectan la moral tributaria de los contribuyentes ya que perciben que el sistema tributario es injusto al beneficiar a cierta clase económica y a ellos no.

4.1.2. Influencia de las elites económicas

Derivado del instrumento desarrollado en la presente investigación se pudieron determinar las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco, las cuales se muestran en la siguiente gráfica a través de porcentaje el cual indica la importancia e impacto que tienen cada una en el sistema tributario actual.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

En dicha grafica se puede observar que la causa principal del origen de la cooptación del sistema tributario guatemalteco con un 95% es la influencia y el peso que producen las elites económicas en el desarrollo de dicho sistema.

De igual manera derivado de las fuentes secundarias de información consultadas, compuestas por documentos estadísticos, analíticos y recopilaciones históricas emitidas por diferentes instituciones se pudo determinar que existe una tendencia en donde la cooptación, tanto del estado como de la política fiscal, a través de las élites económicas ocurre cuando existe incidencia en la captura de las estructuras y procesos de decisión de las políticas públicas, tanto en el proceso de la formulación, legislación, ejecución, control y evaluación.

Es importante recordar que a lo largo del tiempo las élites económicas han actuado en función de su propio beneficio. Es por esto que en la cooptación del sistema tributario pueden existir otros tipos de beneficios, pero los principales siempre serán a favor de las élites, lo cual ocasionará un detrimento de activos del Estado, a través de la implementación procedimientos formales, informales, legales o ilegales.

Como lo menciona el documento emitido por J. Fernando Valdez Mayra Palencia titulado Los dominios del poder encrucijada tributaria, una de las principales formas de influencia que utilizan las elites económicas en el sistema tributario guatemalteco es al momento de aplicar recursos tanto económicos como de influencia y sin dejar de lado el respaldo profesional, a través de la implementación de estudios de abogados, consultorías tributarias, empresas de publicidad y de manejo de imagen, las cuales ayudan a ejercer una influencia desmedida sobre un sistema político que les brinda beneficios fiscales.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

La grafica anterior muestra valores en términos porcentuales los cuales indican que la influencia de las Elites Económicas Guatemaltecas en el desarrollo de las funciones de la Administración Tributaria Guatemalteca, el Congreso de la Republica y el Ministerio de Finanzas Públicas es real, lo que repercute en los procedimientos de recaudación, financiamientos de programas presupuestarios, en el avance y tecnificación de la Administración Tributaria y sin dejar de lado las constantes reformas tributarias por parte del Congreso de la Republica.

De igual manera al hablar de la influencia que tienen las elites económicas sobre las políticas fiscales, el sistema tributario, los partidos políticos y las instituciones del Estado nos referimos a que estas están insertas en los niveles ministeriales y secretarías del Estado, desde donde ejercen presión según los objetivos de los grupos que representan, esto según lo indicado en las observaciones del instrumento realizado en el desarrollo de la investigación.

Los profesionales que participaron contestando el cuestionario digital indicaron que el problema anterior se puede apreciar en el momento que los ministros tratan de implementar una reforma fiscal la cual no beneficia a las elites, dicho grupo empresarial comienza a plantear escenarios catastróficos de confrontación y un caos económico y social, asociados a la aprobación de la reforma fiscal. Dichos escenarios además son difundidos por los medios de comunicación, esto como parte del poder estructural de las elites.

Además, al realizar declaraciones públicas, los grupos empresariales comienzan a sacar provecho de sus vínculos con aliados poderosos, como funcionarios y Embajadores lo cual termina por anular dichas iniciativas de reformas.

Es decir que las elites hacen gestión pública en los cargos clave los cuales son desempeñados por empresarios, o familiares de ellos para lograr la inclinación de las políticas tributarias y la distribución del presupuesto hacia ciertos sectores económicos específicos. En conclusión, se determinó que las élites económicas inciden, influyen y controlan las instituciones estatales a través de sus procesos en la creación y modificación de leyes para generar beneficios fiscales para el ámbito económico al que pertenezcan.

4.2. Impuestos con mayor carga tributaria

La carga tributaria es un indicador importante al servir de guía para el diseño de las políticas fiscales. Esto, particularmente, en la estructuración del sistema impositivo. Esto quiere decir que a través de la carga tributaria el Estado conoce qué segmento de la población o actividad económica está aportando más o menos al fisco.

Pero en la actualidad la mayor dificultad para medir la distribución de la carga tributaria es la determinación de quién paga realmente los impuestos.

La literatura teórica y empírica ha ido desarrollando supuestos de incidencia tributaria. Es decir que la persona que paga originalmente los impuestos bien puede no ser, la que, en

última instancia, efectivamente esté afecta por dicha carga tributaria. Por tanto, la incidencia tributaria será un resultado del proceso de transferencia o traslación de impuestos. Aunado a esto la carga tributaria pueden identificarse impuesto por impuesto, tomando en cuenta el efecto distributivo conjunto de la tributación y el gasto público.

En Guatemala la legislación determina quienes son contribuyentes directos del pago de los impuestos ante la administración tributaria, que pueden ser tanto personas naturales como personas jurídicas.

Sin embargo, los responsables del impuesto según la legislación no necesariamente son los mismos que en últimas terminan pagando el impuesto. Esto dependiendo de si se presenta el fenómeno de traslación impositiva, que por lo general así es, y es aquí en donde se establece sobre quienes recaen en últimas los impuestos.

La carga tributaria guatemalteca no es la misma en todos los sectores económicos, puesto que algunos tienen beneficios tributarios, y otros, por tener costos y deducciones más elevados, pueden pagar un menor impuesto, aunque sus ingresos sean más altos; es por ello que analizar la carga tributaria es de vital importancia a la hora de sectorizar posibles agravamientos tributarios.

Como se dijo antes, en un país desigual, no necesariamente un aumento del ingreso per cápita implica una disminución de la pobreza, ya que dicho aumento del ingreso se concentra solamente en los ciudadanos de mayores recursos; en contraste, en un país más equitativo, el desarrollo económico beneficia la demanda agregada y con ello, se posibilita disminuir la pobreza. Esto a la vez tiende a ampliar la base tributaria.

Como se ha mostrado en el transcurso de los años, el alto grado de desigualdad existente en Guatemala obedece en gran parte a la baja carga tributaria y a la regresividad del sistema impositivo, y aunque el potencial redistributivo de los impuestos es pequeño, hay evidencias de que, en relación con los ingresos, el quintil más pobre paga más impuestos que el quintil más rico.

Tabla No. 3
Guatemala: Carga tributaria
 Recaudación como porcentaje del PIB / Gobierno Central

DESCRIPCIÓN	2015	2016	2017	2018	2019	2020 ¹
INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS	10.947%	11.268%	11.217%	11.138%	10.992%	6.083%
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA SAT	10.845%	11.182%	11.121%	11.023%	10.905%	6.049%
IMPUESTOS COMERCIO EXTERIOR	3.316%	3.124%	3.155%	3.299%	3.225%	1.582%
Al Valor Agregado Importaciones	2.863%	2.662%	2.689%	2.830%	2.766%	1.372%
Derechos Arancelarios	0.453%	0.463%	0.467%	0.469%	0.459%	0.210%
IMPUESTOS INTERNOS	7.529%	8.058%	7.966%	7.724%	7.680%	4.467%
Sobre la Renta	2.863%	3.287%	3.099%	2.953%	2.896%	1.750%
De Solidaridad	0.820%	0.811%	0.827%	0.845%	0.807%	0.600%
A Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.000%	0.000%	0.001%	0.000%	0.000%	0.000%
Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	0.000%	0.000%	0.005%	0.002%	0.011%	0.000%
De Solidaridad, Extraordinario y Temporal	0.000%	0.000%	0.000%	0.000%	0.000%	0.000%
Impuestos Sobre el Patrimonio	0.004%	0.005%	0.006%	0.005%	0.007%	0.001%
Al Valor Agregado Doméstico	2.526%	2.651%	2.733%	2.651%	2.692%	1.504%
Sobre Distribución de Bebidas	0.149%	0.148%	0.144%	0.144%	0.147%	0.082%
Sobre el Tabaco y sus productos	0.077%	0.073%	0.066%	0.061%	0.061%	0.026%
Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	0.609%	0.637%	0.626%	0.622%	0.634%	0.312%
Sobre Distribución de Cemento	0.065%	0.023%	0.022%	0.022%	0.022%	0.013%
Timbres Fiscales y Papel Sellado	0.071%	0.074%	0.097%	0.084%	0.076%	0.034%
Sobre Circulación de Vehículos	0.151%	0.156%	0.157%	0.160%	0.154%	0.073%
Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres	0.192%	0.193%	0.181%	0.173%	0.169%	0.070%
Otros	0.001%	0.001%	0.001%	0.001%	0.001%	0.001%
RECAUDACIÓN OTRAS INSTITUCIONES	0.102%	0.085%	0.096%	0.115%	0.087%	0.034%
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	0.047%	0.030%	0.039%	0.059%	0.030%	0.017%
Salida del País	0.055%	0.056%	0.057%	0.057%	0.057%	0.017%
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	10.447%	10.779%	10.772%	10.701%	10.602%	5.817%
Ingresos tributarios brutos	10.947%	11.268%	11.217%	11.138%	10.992%	6.083%
(-) Provisión para devolución del Crédito Fiscal y Auto acreditamiento	0.500%	0.489%	0.445%	0.437%	0.391%	0.266%

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos recabados de la Superintendencia de Administración Tributaria, Sistema de recaudación SAT.

El comportamiento de la carga tributaria por impuestos es distinto y variable, por un lado, en los últimos años se ha observado un mayor incremento en el impuesto sobre la renta el cual es un impuesto directo que se recauda por las empresas formales, empleados y profesionales que están en el régimen de 25%, 5% y 7%. Pero esta al considerar los ingresos exentos y las deducciones, la tasa efectiva del ISR resulta significativamente afectada ya que las personas jurídicas sólo pagan el 1.3% de la renta imponible. En términos absolutos, el volumen de exenciones del ISR es exorbitante. Además, la recaudación del impuesto a la renta de las personas físicas es bajísima en Guatemala, equivalente al 0,3 % del PIB, mientras que el ISR a las personas jurídicas es del 2.4 %, pero a nivel general el ISR cuenta con una carga tributaria del 2.896% del PIB en 2019. Lo grave es que en Guatemala se ha tenido muy presente la influencia de las elites económicas las cuales presionan con realzar las tendencias de las corrientes internacionales respecto a la caída en las tasas efectivas para las empresas y sectores específicos, como se evidencia con la reducción del 31% al 25% al régimen de actividades lucrativas, la implementación de nuevos regímenes en los que se incorporan ganaderos con una tasa relativamente baja del 5%, etc.

Por otro lado, el impuesto de solidaridad contribuye con el 0,807% de la carga tributaria. Y conforme la opción que elija el contribuyente, el ISO es acreditable al Impuesto Sobre la Renta y con tasa del uno por ciento sobre la base imponible, puede acreditarse a la opción que sea mayor entre una cuarta parte del total de activos netos, o bien, una cuarta parte de los ingresos brutos.

Con relación al Impuesto Único Sobre Inmuebles la recaudación es groseramente insignificante 0.16 % del PIB, y esto tomando en cuenta la recurrente iniciativa de realizar valuaciones falsas, tanto de la tierra como de las instalaciones y edificaciones.

Aunado a esto es importante mencionar que también la imposición indirecta se encuentra fracturada, como es el caso del IVA, que no obstante su relevancia contributiva, su recaudación neta se ve reducida por la erosión a su base imponible que le causan las

múltiples exenciones y por la devolución del crédito fiscal, equivalente al 0,391% por ciento del PIB en 2019.

En Guatemala el sistema tributario está más diseñado para impuestos indirectos como el IVA, los cuales recaen en la población en general. Y como es bien sabido nuestro sistema tributario depende en gran medida de los impuestos sobre el consumo, más que en la mayoría de los países de la región. Y el problema es que este tipo de impuestos afectan especialmente a las familias de escasos recursos ya que ellas gastan un porcentaje mayor de sus ingresos en compras. Por el contrario, las familias más ricas gastan un porcentaje menor de sus ingresos en compras, y pueden gastar lo demás en inversiones cuyas ganancias están sujetas a impuestos muy bajos.

Por lo anterior el IVA tiene mayor alcance en la población, ya que es pagado por las personas que adquieren productos y servicios en el país, ya que dicho impuesto siempre está incluido en el precio final del bien o servicio. La ventaja de este tipo de impuestos es que es más fácil y cómodo para recaudar, ya que los contribuyentes reales son los consumidores finales, quienes por lo general presentan menos resistencia a pagar el impuesto que con el sistema directo. Pero este impuesto muestra claramente que quienes más afecta es a la población con menores ingresos ya que son los consumidores los que soportan el peso del pago de impuestos, mientras que las elites económicas se benefician de excesivas deducciones y tratamientos especiales en las actividades que realizan, sumándole a esto que el precio del IVA ya va incorporado en el precio al consumidor.

4.2.1. Sistema tributario regresivo

Al ser el sistema tributario guatemalteco regresivo por estar conformado por impuestos indirectos y excesivos incentivos fiscales, se provoca un reparto desigual del producto social, donde la política fiscal no cumple la función de amortiguar la desigualdad creada a lo largo del proceso productivo sino, por el contrario, con su carácter regresivo por el lado del ingreso y del gasto se profundiza la desigualdad y la exclusión tributaria, lo que trae consigo la cooptación del sistema tributario.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

Los resultados obtenidos indican que a un 62% de los profesionales consideran que el determinante más importante de que el sistema tributario guatemalteco sea regresivo son las exenciones y beneficios fiscales, por otro lado, el 24% opinan que el abultado gasto público determinan dicha regresividad y el 14% opinan que es la evasión el determinante que hace regresivo a nuestro actual sistema. Y en conclusión estas tres condiciones si son los determinantes de la regresividad de nuestro sistema tributario, ya que al existir beneficios excesivos en impuestos indirectos, la carga cae sobre los impuestos al consumo, además a través de esos incentivos se va aumentando el gasto tributario del país.

Otra determinante es la influencia de las elites económicas en la modificación y creación de leyes, la cual ha ido acumulando excesivos beneficios fiscales que reducen la carga tributaria de los que más tienen, esto se puede ver claramente en la recaudación tributaria donde en términos absolutos el IVA ha incrementado su participación en un 60%, lo cual

afecta de manera directa a los estratos poblacionales en condiciones de pobreza, ya que en ellos recae la carga tributaria. En otras palabras, las influencias fiscales tergiversan que la recaudación sea resultado de una mayor participación de quienes perciben más ingresos en el país, situación que, en Guatemala, se ha dado en sentido inverso.

Al contar con un sistema regresivo el bajo nivel de recaudación favorece la concentración de la riqueza y limita las posibilidades de transferir recursos hacia los más necesitados. Con la presión o carga tributaria, que en los últimos años ha oscilado entre el 10 y el 11%, sumado a la ineficiencia e ineficacia del gasto público, las posibilidades de inversión son extremadamente limitadas.

De tal manera que la regresividad del sistema provoca que este esté cooptado por ciertos sectores económicos, los cuales siempre trabajaran para que existan excesivas deducciones y que los impuestos que más contribuyan a la recaudación sean los indirectos los cuales pagan los ciudadanos en general, no importando su estrato social, y con esto se logre que al final las elites económicas disminuyan su carga tributaria gracias a los beneficios con los que cuentan en los regímenes que se encuentran inscritos.

4.3. Procedimiento legislativo fiscal

El Procedimiento Legislativo es el procedimiento necesario para la creación de una ley, comprende desde la presentación de la iniciativa de ley hasta su publicación para que posteriormente entre en vigencia. En Guatemala, su base legal se encuentra comprendida en los artículos del 174 al 181 de la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto Legislativo 63-94 y su reglamento respectivo. Dicho proceso se compone de las fases siguientes:

Iniciativa de Ley

La iniciativa de Ley consiste en el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a consideración del Congreso de la República un proyecto de ley.

El artículo 174 de la Constitución establece como órganos facultados para presentar una iniciativa de ley a los Diputados del Congreso de la República, al Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral.

Presentación de la iniciativa de Ley

1. Presentación de la iniciativa o proyecto de ley (Art. 109 de la Ley Orgánica del Organismo Legislativo).
 - Redactado en forma de decreto separando la parte considerativa de la dispositiva.
 - Acompañado de estudios técnicos y documentos.
 - Por escrito y en forma digital.
 - Se presenta a la Dirección Legislativa.
2. La Dirección Legislativa le da lectura a la exposición de motivos ante el Pleno Legislativo.
3. El Pleno Legislativo remite el proyecto o iniciativa de ley a la Comisión de Trabajo respectiva.
4. La Comisión de Trabajo estudia el proyecto o iniciativa de ley.
 - La comisión puede proponer enmiendas.
 - La comisión da su dictamen que puede ser favorable o desfavorable.
5. La comisión retorna el proyecto con dictamen y enmienda a la Dirección Legislativa en 45 días.
6. Difusión del proyecto o iniciativa de ley.

Discusión

Posterior a la difusión del proyecto se da la deliberación por el Pleno del Congreso en tres sesiones en distintos días. Establecido en el artículo 176 de la Constitución.

1. Discusión del proyecto o iniciativa de ley: La discusión de proyecto o iniciativa de ley se lleva a cabo en tres debates:
 - Primer y Segundo Debate: Se discute en términos generales la importancia y constitucionalidad del proyecto o iniciativa de ley.
 - Tercer Debate: Se da la votación para determinar si se conoce artículo por artículo.
2. Aprobación por artículos.
3. Aprobación de la redacción final.

Aprobación

La aprobación es realizada por la Junta Directiva del Congreso, con un plazo de 10 días posterior a esto es enviado al Organismo Ejecutivo para su sanción, según lo establecido en el artículo 177 de la Constitución Política de la República.

1. Remisión del decreto al Organismo Ejecutivo dentro de los 10 días de su remisión de la aprobación de la redacción final.

Sanción

La aceptación por el Organismo Ejecutivo se da luego de la aprobación en un plazo 15 días previo acuerdo de Consejo de Ministros y este puede devolverlo al Congreso con observaciones. Esta facultad no es absoluta cuando se da el desacuerdo de dos ministros. La Sanción puede ser Expresa o Tácita.

1. Tácita: Si transcurre el plazo y el Ejecutivo no devuelve el decreto, o no lo sanciona, o lo veta.
2. Veto: En este caso se considera sancionado el decreto en forma tácita.

El Presidente de la República puede vetar la Ley y en ese caso el Congreso puede considerar el veto o rechazarlo por parte del pleno en un lapso no mayor de treinta días. Si el Organismo Legislativo gana con mayoría absoluta, es decir por dos tercios del Pleno, el Presidente de la República se verá obligado de sancionar, promulgar y publicar.

Publicación

La publicación tiene como principal objetivo dar a conocer la ley a quienes deban cumplirla, se realiza en el Diario Oficial de Centro América y se indica la fecha en que entrará en vigencia.

Promulgación

Es la orden solemne emitida por el Presidente de la República o en su defecto por el Congreso de que sea cumplida una ley en el país.

Vigencia

Ocho días después de su publicación en el diario oficial a menos que la ley restrinja el plazo. Lo establece el artículo 180 de la Constitución.

Es de vital importancia que se conozca el proceso legislativo fiscal, ya que del mismo se deriva y muestra el impacto que causa una ley y por ende el extremo cuidado que se debe de tener en la creación de las mismas.

Por lo anterior se determinó que un proyecto de ley debe ser sometido a un análisis exhaustivo, con el objeto de verificar la idoneidad sobre la regulación de ciertos impuestos; que realmente cubra las necesidades del ordenamiento jurídico para que estas normas sean vigentes y positivas en cuanto a su aplicación, respetando absolutamente los principios tributarios constitucionales y haciendo de dicha ley, una ley con observancia y cumplimiento de carácter obligatorio.

El proceso de formación de ley en Guatemala es el pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico ordinario; es imprescindible conocer cada una de las etapas que lo integran, ya que de estudiarlas, observarlas y cumplirlas existirá un debido procedimiento legislativo y, existirá legalidad en el mismo, esto sin descartar que aun cumpliendo con las etapas de un debido procedimiento legislativo, la norma que se emita puede aún

carecer de legalidad debido a que en algún momento la norma puede contrariar, disminuir o tergiversar los postulados de la Constitución Política de la República.

Y es aquí donde se adentran las influencias de elites económicas y de este proceso se origina la cooptación del sistema tributario, ya que al capturar el proceso legislativo las leyes, normas o reformas que se implemente comienzan a no poseer esa fiel congruencia con los postulados que establece la Constitución Política de la República. Derivado de esto comienzan a salir a la luz la existencia de los conflictos de intereses de los legisladores, en los que prevalece el beneficio particular o de grupo por encima del general.

4.3.1. Captura de las instituciones formales e informales

Por medio de la siguiente gráfica se puede observar que el 100% de los encuestados opina que el sistema tributario guatemalteco se encuentra cooptado por medio de las instituciones informales a través de la captura de un cierto número de diputados derivado del financiamiento de campañas electorales a los partidos políticos. Por otro lado podemos observar en la gráfica que el 0% opina que no existe dicha cooptación a funcionarios.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

Derivado de las encuestas digitales y como se observa en la gráfica No. 2 se concluyó que la captura de las instituciones formales e informales es una de las causas de que el sistema tributario se encuentre cooptado ya que las elites económicas son las que tienen el control de las instituciones del Estado, operando conjuntamente en zonas grises donde se confunde lo legal y lo ilegal. Esta captura sobre las instituciones formales e informales del Estado incluye a los tres organismos del Estado, a instituciones autónomas, descentralizadas, al Congreso de la República y a los Ministerios del Estado, esto a través de la colocación de funcionarios claves en beneficio del sector empresarial la cual va dirigida a influir en la formulación, aprobación y ejecución de leyes, normas o reglamentos, así como el control o influencia en los tres poderes del Estado.

De igual manera dicha captura se ha dado a través de la cooptación de cierto número de diputados. Esto es posible desde el financiamiento de campañas electorales a los partidos políticos, y el financiamiento directo a diputados, hasta la compra del espacio o posición ganadora en la lista de candidaturas.

La razón es que, de acuerdo con la Constitución Política de la República, aunque el Ejecutivo tiene la capacidad de presentar iniciativas de ley en cualquier materia, incluyendo la fiscal, corresponde al Congreso el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de su recaudación.

Por otro lado, al capturar la administración pública la situación se ve afectada porque los ministros a cargo manejan agendas propias, en las que el pago de favores políticos y el afán de beneficio propio se convierten en la motivación principal para la toma del control de las entidades, sin que los intereses del país y de la sociedad figuren en sus prioridades.

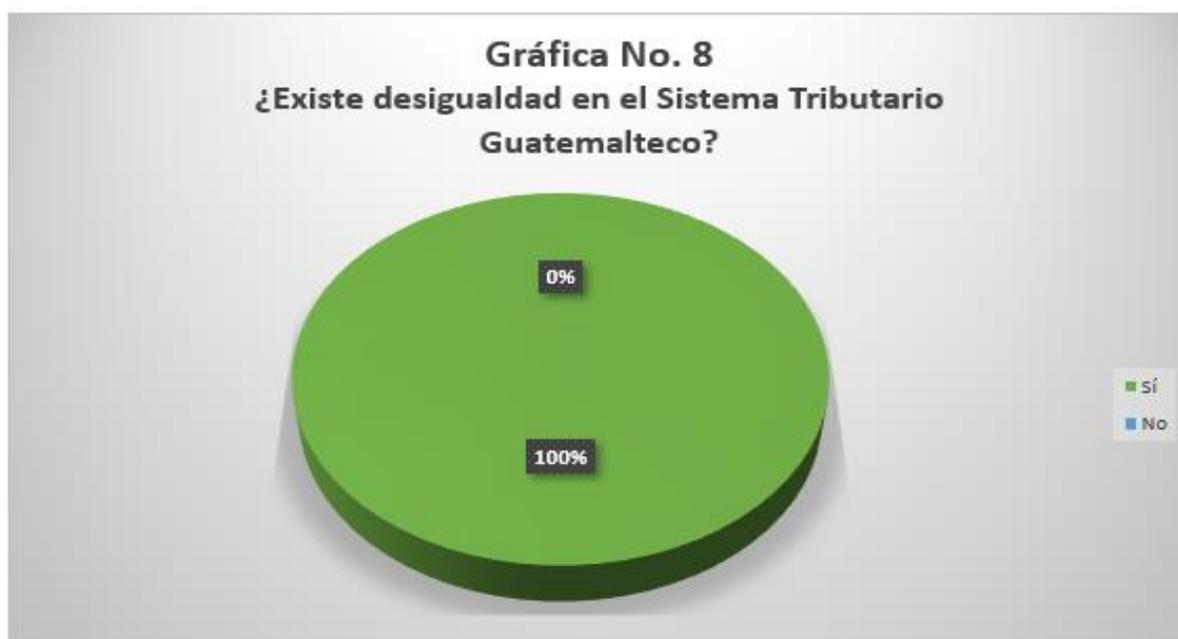
En conclusión, la captura de las instituciones afecta y provocan que el sistema tributario se encuentre cooptado porque las Elites económicas capturan al organismo legislativo a través de los diputados, al organismo ejecutivo a través de financiamiento de campañas, capturan la política fiscal e instituciones a través de influencias y posiciones claves, esto

provoca rentas monopólicas y ganancias ilegales las cuales por ende agravan la desigualdad, y la exclusión tributaria.

4.4. Implementación de un Sistema Tributario igualitario y equitativo

Las profundas desigualdades justifican el analizar las debilidades y potencialidades del sistema tributario de Guatemala para mejorar la equidad y atenuar las desigualdades existentes.

Derivado de la encuesta digital se elaboró la siguiente grafica la cual nos muestra que el 100% de los funcionarios encuestados opina que el sistema tributario hace poco por disminuir la enorme desigualdad de Guatemala. Si vemos en la gráfica podemos determinar que el 0% opina lo contrario. Esta situación ha surgido desde que no se toman acciones por cambiar o el sistema tributario ya que este cuenta con una estructura de impuestos basada en tres cuartas partes en impuestos indirectos y un conjunto de incentivos fiscales que determinan un sistema fiscal regresivo. Lo que da como resultado un reparto desigual del producto social, donde la política fiscal no cumple la función de amortiguar la desigualdad creada a lo largo del proceso productivo sino, por el contrario, con su carácter regresivo por el lado del ingreso y del gasto se profundiza la desigualdad, la pobreza y la exclusión.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

Es importante recordar que el principio de equidad y justicia tributaria es, el que más interés suscita cuando se plantea un proceso de reforma fiscal o se quieren analizar las características de un sistema tributario. De acuerdo con este principio, el sistema impositivo tiene que ser inequitativo en la distribución de las cargas fiscales entre los distintos sujetos que forman la colectividad y acomodarse a sus diferentes circunstancias. Es por esto que se trata, a todo lugar, concretar la idea de justicia en el ámbito tributario la cual se vincula a la función de redistribución de la renta y la riqueza que debe desarrollar el sector público.

Esto resulta de gran importancia ya que nos muestra que tipo de reformas fiscales y tributarias deberían hacerse para aumentar la recaudación y el alcance efectivo de los impuestos sobre los contribuyentes con más altos ingresos, lo cual mejoraría el impacto distributivo del sistema tributario guatemalteco.

De igual manera para lograr implementar un sistema tributario igualitario se debe de erradicar la alta concentración de la riqueza y el ingreso, implementando un tratamiento cuidadoso del sistema tributario y de las reformas que debe hacerse para dicho objetivo. Por tal motivo se determinó que lo óptimo para un sistema tributario igualitario sería promover un tributo general, de base amplia que considere todas las rentas del contribuyente en su base gravable y coordine su accionar con los distintos regímenes simplificados. Esta implementación permitiría reforzar el impacto sobre la equidad, ya sea en relación con el principio de la capacidad de pago o con un tratamiento impositivo igualitario para aquellos que tengan ingresos equivalentes, aunque sean de diferente fuente o diferente modalidad contractual.

En conclusión se determinó que para lograr la implementación de un sistema tributario igualitario no basta con lograr una mayor tributación, ya que la desigualdad seguiría, lo que en realidad permitiría una igualdad es la erradicación de la oligarquía, la concentración del mercado en los mismos empresarios, lograr eliminar la imposición de barreras a la competencia, la erradicación de la influencia de las elites económicas en la creación de reformas tributarias que únicamente benefician a las actividades económicas

a las que pertenecen cargando un excesivo paquete de beneficios tributarios o estableciendo tasas impositivas bajas o iguales a las de las personas que menos tienen.

4.4.2. Violación al principio de igualdad, equidad y capacidad de pago en la creación de normas tributarias.

En el sistema tributario guatemalteco debe fundamentar sus bases de desarrollo en los principios tributarios constitucionales, ya que un sistema tributario óptimo debería de contar con los mismos y principalmente en respetarlos.

En la siguiente grafica se muestra que de los resultados obtenidos indican que un 37% de los profesionales encuestados opinan que algunas de las reformas tributarias violan el principio de igualdad, el 33% indica que se viola el principio de equidad y el 30% indica que se viola el principio de capacidad de pago.



Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada, (2020).

De igual manera a través de dicha encuesta en el apartado de observaciones algunos profesionales dejaron ver que al ser el principio de igualdad el que busca una justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajuste a la capacidad económica de cada contribuyente de forma que a mayor capacidad contributiva el sacrificio sea igual y esto en la actualidad únicamente a provocado reformas las cuales violan dicho principio.

El principio de capacidad de pago es uno de los más importantes de la legislación tributaria ya que este determina la manera correcta de cómo deben ser percibidos los tributos, estableciendo que el gravamen debe implementarse de tal forma que se garantice que quien más ingresos tenga, pague más y el que menos tenga pague menos. Este principio depende 100% de la formulación establecida en la legislación tributaria y en la habilidad de las administraciones tributarias para hacer efectivo el recaudo de impuestos. De igual manera el sistema tributario guatemalteco ha basado su recaudación tributaria en los impuestos indirectos ya que estos cuentan con una agilidad y rapidez en su obtención, pero lo que el Estado no toma en cuenta es que, al aplicar este tipo de tributos de manera homogénea a los consumidores, sin importar el nivel de los ingresos de que disponen, estos terminan violando el principio de capacidad de pago de la mayoría de los contribuyentes.

Por otro lado, el principio de capacidad de pago es violado al momento de originarse tratamientos tributarios preferenciales otorgados a ciertos grupos y que a su vez producen la existencia de buena cantidad de entidades, especialmente empresas de propiedad privada, que se encuentran exentas del pago de impuestos o bien se encuentran regidos bajo un tipo impositivo muy bajo. Aunado a esto se le suma la simplificación de los procesos de cobro por parte de la administración tributaria, lo cual ha provocado la creación de sistemas que producen divergencias en la aplicación del principio de capacidad de pago.

Un claro ejemplo de la violación del principio de igualdad, capacidad de pago y equidad es la aprobación del decreto 7-2019 Ley de simplificación tributaria, la cual otorga privilegios argumentando que será positiva la incorporación de nuevos contribuyentes

que, por ahora, están fuera del sistema tributario. Sin embargo con la creación de esta ley se pasa por alto el artículo 243 de la Constitución Política de la República el cual establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, además de respetar que en la creación de leyes tributarias estas deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

La violación del principio de igualdad y equidad se da al momento de que el presente decreto indica que los pequeños contribuyentes, cuyos ingresos no superan los Q150 mil, declaran el 5 por ciento de sus ingresos, cada mes y a los ganaderos y empresarios del agro se les da la oportunidad de declarar ese mismo porcentaje por ingresos de hasta Q3 millones, una diferencia exorbitante que no puede ser castigada con el mismo tipo impositivo, ya que esto solo beneficiaría a los ganaderos y agropecuarios violando el principio de capacidad de pago.

De igual manera el principio de igualdad se ve violado al momento de que dicha ley permite la regularización de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, ya sea mediante la rectificación de declaraciones o bien por presentación extemporánea de las mismas, privilegios que solamente se le otorgan a este tipo de contribuyentes y a los que pagaron sus impuestos a tiempo no se les dio ningún beneficio. En conclusión, dicho decreto tiene como objetivos principales la creación de un sistema tributario para que los agropecuarios y los ganaderos, aunque ganen más, paguen menos; y otorgar una amnistía diseñada para todos, sin exclusión, hasta los que tengan problemas con SAT.

Y es en este punto donde esta causa de cooptación del sistema tributaria se relaciona con la primera, que es la influencia de las elites económicas, ya que se vislumbra como el Congreso de la República beneficio 100% a ganaderos y empresarios agrícolas.

La violación de principios constitucionales es una causa de que el sistema tributario se encuentre cooptado, ya que al contribuyente puntual y responsable que paga sus impuestos a tiempo no se le beneficia con nada, y saber que existen beneficios y privilegios para otros que tienen ingresos mucho mayores o iguales y que además no han

cumplido en tiempo con sus obligaciones tributarias, provoca el descontento de los contribuyentes ante un sistema injusto.

4.5. Propuestas viables para la erradicación de las causas que originan la cooptación del Sistema Tributario Guatemalteco

Como se pudo determinar a través del desarrollo de la investigación, al estar cooptado el sistema tributario guatemalteco se va debilitando la estructura económica, distorsionando la formulación de leyes, normas, decretos y regulaciones. Lo cual se ve reflejado en el afán de favorecer intereses que contradicen el bienestar común, generando distorsiones sociales y económicas

Esto se refleja en el adolecimiento del sistema tributario guatemalteco, compuesto de una excesiva y acusada complejidad determinante, de una notable inseguridad jurídica, fundamentalmente por la actuación e intervención de distintas instancias de las que emana la normativa tributaria, lo cual significa, que nuestro modelo impositivo se basa en tributos complejos con numerosas exenciones, regímenes especiales e incentivos para llegar a una tributación reducida para algunos contribuyentes.

Y lógicamente a mayor complejidad, mayores problemas interpretativos y de aplicación práctica, y más riesgo de litigiosidad e inseguridad jurídica, sin olvidar que, desde el punto de vista de la competitividad, estos factores tienen mucha relevancia. El diseño de un sistema tributario ordenado, simple, eficiente y competitivo debe ser una prioridad, logrando recaudar, con selectivos pero efectivos incentivos, velando porque el sistema tributario cumpla con las premisas de equidad, neutralidad, suficiencia recaudatoria y por supuesto de estabilidad y seguridad jurídica, es lo que se necesita en Guatemala.

Por otro lado, el sistema tributario guatemalteco actual cuenta con una baja presión tributaria, una estructura sesgada inclinada hacia impuestos regresivos y tasas de evasión y elusión fiscal bastante elevadas, lo que restringe la posibilidad de crear políticas

fiscales redistributivas con efectividad. Al existir en el sistema tributario actual evasión, un abultado gasto tributario, exenciones y beneficios fiscales el sistema se inclina a privilegiar al contribuyente con mayor poder adquisitivo y, por el contrario, perjudica a los ciudadanos de menores recursos, que en el caso de Guatemala es a la mayoría de la población.

De igual manera se determinó que las élites económicas inciden, influyen y controlan las instituciones y los procesos de decisión de las políticas fiscales. Dicha situación se ve agravada por los mecanismos de corrupción para la captura de las instituciones estatales guatemaltecas encargadas de las finanzas públicas. Por lo general toda propuesta de reducción de impuestos surge del sector privado, y estas son asumidas por el gobierno y se materializan en las políticas públicas, en dicho proceso se manipulan la formulación de políticas para su propio beneficio.

Tal es el caso de los regímenes de los grandes contribuyentes los cuales cuentan con deducciones excesivas que repercuten en el tipo impositivo rebajándolo y con ello pagando menos impuestos mientras que los pequeños contribuyentes no cuentan con deducciones ni ninguna extensión por lo que ellos pagan más de lo que pagan los grandes contribuyentes.

Y como se ha mencionado a lo largo de la investigación, esto se produce ya que quiénes controlan la economía, también controlan la política y por lo tanto siempre tendrán una ley que beneficie sus inversiones. Un ejemplo claro que surgió gracias al instrumento aplicado en la investigación es el decreto 4-2019, ley para la reactivación del café, la cual modifica la ley del ISR indicando que todos los que emitan facturas especiales aplicarán el tipo impositivo del 5% para retener el Impuesto Sobre la Renta, es decir que, ya no se aplicarán los porcentajes del Régimen Opcional Simplificado (5%-7%), sino únicamente el 5%, independientemente del monto de la factura, lo cual beneficia a exportadores que tienen ingresos exorbitantes. Y esto sin olvidar que los grandes empresarios siempre contratarán expertos en planeación fiscal que busquen eludir impuestos por medio de lagunas o tecnicismos en las leyes.

De igual manera en los resultados obtenidos se indicó que un ejemplo claro de la desigualdad tributaria que se vive en Guatemala es el decreto 7-2019 el cual castiga con una tasa de un tipo impositivo del 5% a pequeños contribuyentes que tienen ingresos de Q150,000.00 anuales y, de igual forma a ganaderos o agropecuarios que tienen ingresos de Q3,000,000.00, cantidades que no pueden ser comparables ni castigadas con el mismo tipo impositivo. Lo cual únicamente demuestra que se sigue apoyando la desigualdad favoreciendo a personas que tienen mayores ingresos con tipos impositivos bajos.

Dichas determinantes ayudaron a concluir que el sistema tributario guatemalteco se encuentra cooptado a causa de la influencia de las elites económicas, las cuales tergiversan el proceso de creación, modificación y aprobación de las leyes, de igual manera y a marrado a la primera causa al momento de influenciar negativamente el sistema se comienza a violar el principio de igualdad de los contribuyentes que no son beneficiados de ninguna manera con las reformas propuestas, sumándole a esto las excesivas exenciones que traen consigo.

Amarrado a esto, al conocer dicho tipo de influencias, otras de las causas que provocan esta cooptación es la estrecha relación entre los sectores empresariales con el gobierno a través de la captura de cierto número de diputados u otros funcionarios con puestos claves para los beneficios tributarios de sectores específicos.

Y es aquí en donde se incorpora la siguiente causa que es la falta de evaluación del procedimiento legislativo fiscal desde las propuestas de modificaciones fiscales hasta la aprobación o denegación de dichas propuestas. Lo cual provoca el nulo efecto potencial redistributivo de los impuestos y el aumento de la carga tributaria para la mayoría de los contribuyentes que no cuentan con ningún beneficio fiscal. Por tal motivo se determinaron distintas acciones que pueden ser tomadas en cuenta e implementadas para la erradicación de la cooptación en el sistema tributario.

4.5.1. Propuestas

El Estado debe velar por que se erradiquen las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco observando los aspectos siguientes:

- a) El Congreso de la República al ser el ente encargado de la creación de leyes deberá cumplir su rol de legislador, garantizando que toda ley, decreto o reforma que se emita cumpla con la legalidad que la Constitución Política de la República exija, cumpliendo con cada principio tributario establecido en esta, para lograr leyes iguales, equitativas, sin onerosidades, ni complejidades, alcanzando con ello una óptima recaudación.
- b) En la etapa de la presentación de iniciativa de ley, al momento en que la Comisión de Trabajo respectiva estudia el proyecto debe ser de forma exhaustiva, cuantificando los pros y los contras de dicho decreto tributario, determinando cuanto recaudaría la administración tributaria y cuando dejaría de percibir, volviéndolo gasto público. Dicho estudio permitirá profundizar en el análisis de si se incrementan los costos de cumplimiento y la evasión, si se resta transparencia a la política fiscal, o si se distorsiona la asignación de recursos. Para ello es importante que los integrantes de las comisiones cuenten con la preparación financiera y tributaria pertinente.
- c) Combatir la influencia de las elites económicas y las tendencias políticas de los diferentes gobiernos de turno, sobre el sistema tributario guatemalteco trayendo consigo una consolidación errónea como sistema tributario, y por ende afectando su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria, principalmente si se cuenta con una carga fiscal baja.
- d) Apoyarse de la Contraloría General de Cuentas, dándole un papel más activo en la auditoria de los organismos gubernamentales. Ejerciendo un control continuo para lograr prever posibles casos de corrupción o detectar los que ya se hayan llevado a cabo.

- e) Eliminar y no crear regímenes simplificados que únicamente vayan orientados a un sector económico específico, trayendo consigo un paquete completo de beneficios tributarios.
- f) Se deben analizar exhaustivamente la supresión de beneficios, incentivos y exenciones tributarias. Eliminar dichos privilegios de manera gradual, asegurándose que no sean necesarios cambios constitucionales.
- g) Implementar de forma más eficiente el trabajo de la Superintendencia de Administración Tributaria fortaleciendo la fiscalización para minimizar la evasión y elusión fiscal. Incluyendo un documento anual de las estimaciones de los costos de los beneficios tributarios por impuestos, incluyendo dimensiones de equidad y eficiencia.
- h) Simplificar el sistema tributario, eliminando deducciones excesivas en impuestos directos, esto es necesario ya que aún es difícil para algunos contribuyentes sin mayor conocimiento, comprender los diferentes regímenes que actualmente se manejan en la SAT.
- i) Que el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria evalúen de manera periódica los costos y la efectividad de los tratamientos tributarios preferenciales, de forma tal de determinar si los beneficios atribuibles al incentivo superan a sus costos. En el caso de los beneficios solo hay que considerar aquellos que realmente sean atribuibles al incentivo, como el aumento de la recaudación debido a una mayor producción o consumo en respuesta al incentivo y los beneficios económicos y sociales que genere.

Las propuestas anteriores deben de ser tomadas en cuenta primordialmente el Congreso de la República, la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas para optimizar procesos institucionales y con ellos lograr un Sistema Tributario óptimo.

Conclusiones

1. El sistema tributario guatemalteco actual se basa principalmente en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, y el Impuesto de Solidaridad, así como la recaudación de DAI. Sin embargo, esta estructura formal, cuenta con excesivas deducciones y exenciones, que explican la escasa recaudación y por ende la disminución notable del tipo impositivo real que terminan pagando los grandes contribuyentes a causa de dichos beneficios tributarios.
2. La cooptación del sistema tributario guatemalteco se refleja en la actual carga tributaria, al ser esta un indicador importante para conocer qué segmento de la población o actividad económica está aportando más o menos al fisco, y derivado de esto se determinó que carga tributaria guatemalteca no es la misma en todos los sectores económicos, puesto que algunos tienen beneficios tributarios, y otros, por tener costos y deducciones más elevados, pueden pagar un menor impuesto, aunque sus ingresos sean más altos. Consecuencia de esto es la baja carga tributaria y la regresividad del sistema impositivo que se ha venido arrastrando en el transcurso de los años.
3. En el proceso de creación, modificación, sanción y reformas de leyes tributarias, es imprescindible observar las etapas y subetapas que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley Orgánica del Organismo Legislativo con el objeto de respetar los principios constitucionales, evitando a toda costa la inclinación hacia ciertos sectores económicos, perjudicando con ello a contribuyentes de menor magnitud.
4. Es de urgencia implementar un sistema tributario igualitario y equitativo a través del estricto cumplimiento de los principios tributarios constitucionales, ya que actualmente la concentración de la riqueza a través de la cooptación del poder ha ido pervirtiendo las instituciones y los procesos del Estado poniéndolos al servicio de las élites económicas y no de la ciudadanía, lo cual crea una inducción forsi

voluntaria en la generación de políticas disfuncionales que le permitan mantener su posición privilegiada en la sociedad.

5. Se concluyó que el sistema tributario guatemalteco se encuentra cooptado a causa de la influencia de las elites económicas, la regresividad tributaria, el inadecuado proceso legislativo, la violación de los principios tributarios constitucionales y los beneficio y exenciones tributarias. Lo cual provoca el nulo efecto potencial redistributivo de los impuestos y el aumento de la carga tributaria para la mayoría de contribuyentes que no cuentan con ningún beneficio fiscal.

Recomendaciones

1. Que el Congreso de la República de Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración tributaria realicen los estudios necesarios para determinar cuál es el efecto monetario de las exenciones y deducciones tributarias en los principales impuestos de Guatemala, y con ello determinar la captación real de ingresos por impuesto además de determinar a que sectores benefician estos incentivos y quienes son los que realmente contribuyen con el gasto público del país. Logrando con esto la reducción de deducciones para la determinación de la renta imponible es justa y equitativa
2. Evitar a toda costa tratar de incrementar la carga tributaria sobre el consumidor, ya que esta es la que soporta el peso en relación con la que soportan las elites económicas. Además de tratar una disminución de la regresividad del sistema tributario actual orientando el marco constitucional hacia una tributación justa y equitativa, promoviendo cambios en la composición y nivel de la estructura tributaria, ampliando las bases tributarias y eliminando exenciones excesivas.
3. Proponer de forma obligatoria que al existir cualquier iniciativa para crear y sancionar una ley tributaria se debe de realizar un estudio exhaustivo del contenido de esta, del impacto en la población, el cual debe estar a cargo del Congreso de la República ya que es el ente que ejerce el control jurídico sobre las leyes que se crean o modifican. De igual manera se aconseja que los asesores que apoyen a los Diputados cuenten con amplio conocimiento y experiencia tributaria para dar un aporte de calidad en el procedimiento legislativo tributario.
4. Es necesario la implementación a conciencia del marco normativo y político guatemalteco, en el cual se determinan las pautas para establecer una tributación encaminada a superar los problemas de desigualdad y equidad tributaria existentes en el sistema tributario actual. Sustentando toda ley tributaria en los ejes que describen los principios constitucionales, erradicando así el carácter

regresivo de la tributación en Guatemala, y logrando con ello que todos los contribuyentes, no importando su régimen o sector económico puedan contribuir de manera eficiente y equitativa al financiamiento de los gastos públicos, tomando en cuenta el principio de capacidad de pago, equidad y la progresividad de los tributos.

5. Al haber determinado las causas de la cooptación del sistema tributario es labor de los profesionales del derecho y de las ciencias económicas aportar, opinar y proponer análisis, estudios y reformas para la erradicación de dicha cooptación, realizando un estudio individual de cada causa determinada y con ello profundizar en el problema medular de dichas causas para lograr su adecuada eliminación y con ello lograr un sistema tributario libre de toda cooptación.

Bibliografía

- Icefi, I., & Medina Bermejo, A. (julio de 2016). La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica. Guatemala, Guatemala: Isabel Aguilar Umaña .
- (ICEFI), I. C. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)* .
- (ICEFI), I. C. (2017). *Cápsulas Fiscales, Política Fiscal*. Red Centroamericana de Justicias Fiscales.
- Agostini, C., Jorratt, M., & CEPAL, C. (2013). *Política Tributaria para Mejorar la Inversión y el Crecimiento en América Latina*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- Ahijado, M., & Aguer, M. (1996). *Diccionario de Economía y Empresa*. España: Edición Pirámide.
- Ahijado, M., & Aguer, M. (2016). *Diccionario de Economía y Empresa*. España: Edición Pirámide.
- Anexo "B" del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. (8 de junio de 1985). Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (SIECA). Guatemala.
- Banco Central Europeo. (18 de 10 de 2017). *Banco Central Europeo*. Obtenido de ¿Qué son las reformas estructurales?: https://www.ecb.europa.eu/explainers/tell-me/html/what-are-structural_reforms.es.html
- Brown, R. (2018). El sistema tributario de Guatemala favorece a los ricos y perjudica a los pobres. (P. Macías, Ed.) *EntreMundos*.

- Castañeda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 125-152.
- CEPAL, C., & Oxfam , I. (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. 84. (N. U. Oxfam, Ed.) Santiago, Chile: Documentos de Proyectos.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (28 de Septiembre de 2016). *Pactos fiscales y acuerdos tributarios son fundamentales para fomentar el crecimiento y la igualdad en la región*. Obtenido de <https://www.cepal.org/es/comunicados/pactos-fiscales-acuerdos-tributarios-son-fundamentales-fomentar-crecimiento-la-igualdad>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, C. (2019). *Balance preliminar de las economías de las economías de Centroamérica y la República Dominicana en 2018 y perspectivas para 2019*. Ciudad de México: LC/MEX/TS.2019/2.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, C. (Febrero de 2020). *Balance preliminar de las economías de Centroamérica y la República Dominicana en 2019 y perspectivas para 2020*. Ciudad de México: LC/MEX/TS.2020/3. Recuperado el 19 de Mayo de 2020, de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45200/1/S2000126_es.pdf
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, M. C. (2012). *Análisis de la implementación de la Reforma Tributaria de Guatemala 2012*.
- Congreso de la República. (31 de Mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República. (25 de Marzo de 1991). Código Tributario, Decreto Número 6-91. Guatemala, Guatemala.

- Congreso de la República. (07 de mayo de 1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Numero 27-92. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República. (09 de Diciembre de 2008). Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008. Guatemala.
- Congreso de la República. (1 de Marzo de 2012). Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto Sobre la Renta. Guatemala.
- Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO). (25 de Abril de 2008). Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, resolución número 223-2008 (COMIECO-XLIX).
- Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, Apartado "A". (junio de 1997). SIECA. Guatemala.
- Cubero, R., & Vladkova Hollar, I. (2011). Equidad y Política Fiscal: los efectos de la distribución de los impuestos y el gasto en Centroamérica. *Revista No. 75, Asociación Internacional del Presupuesto Público, ASIP*.
- Durand, F. (2017). *Juegos de Poder. Política tributaria y lobby en el Perú 2011-2017*. Lima, Perú: Oxfam América.
- Espinosa Rodríguez, J. C., & Valerio Berrocal, M. V. (2014). Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica, 1991-2013: Una Aproximación a través del Método Montecarlo. *Economía & Sociedad, 24*.
- Expertos Tributarios, S.A. (2016). *Consultoría Técnica Profesional*. Obtenido de <https://www.expertostributarios.com/noticia-2/>
- Gamboa, N., & Trentavizi, B. (2001). *La Guatemala Posible: la senda del pacto fiscal*. Guatemala: Hombres de Maiz .

- Garay Salamanca, L. J., Salcedo Albarán, E., de León Beltrán, I., & Guerrero, B. (2008). *La Captura y Reconfiguración Cooptada del Estado en Colombia*. Bogotá, Colombia: Transparencia por Colombia.
- Girón, J. M. (Abril de 2002). *Catálogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria*. Obtenido de 6. <http://transparenciaold.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Pacto1.pdf>
- Hellman, J., & Kaufmann, D. (2001). La captura del Estado en las economías en transición. *Finanzas & Desarrollo*, 31-35.
- Lemus Juarez, H. A. (2014). *El Sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, (Tesis Doctoral)*. Universidad Galileo, Guatemala.
- Macal, F. P. (2016). *La efectividad de la política fiscal en la estimulación de la actividad económica*. Obtenido de Banco de Guatemala: <http://www.banguat.gob.gt/inveco/notas/articulos/envolver.asp?karchivo=7701>
- Maul, H. (09 de Febrero de 2016). *Finanzas Públicas y Pacto Fiscal*. Obtenido de <https://cien.org.gt/index.php/finanzas-publicas-y-pacto-fiscal/>
- Mesa, A. A. (Septiembre de 2016). *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40624/1/S1600733_es.pdf
- MINECO, Gobierno de El Salvador;. (2019). *Documento de Análisis económico sobre anteproyecto de ley de zona económica especial de la región sur oriental de El Salvador*. Obtenido de https://icefi.org/sites/default/files/documento_economico_de_anteproyecto_de_ley_de_zee-_minec_-el_salvador_-_0500_0.pdf

- Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal . (2019). *Informe de desempeño de la Política Fiscal 2018* . Guatemala.
- Monterroso, D., Melga , A., Alonzo, C., González , W., & Castañeda, C. (16 de Junio de 2016). La cooptación del Estado. (R. Monroy, Ed.) *Revista Análisis de la Realidad Nacional*, 98, 129. Recuperado el 2020
- Ossorio, M. (2016). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Guatemala: Realizada por Datascan, S.A.
- Pape Yalibat, E. A. (2013). *Tributación y Desigualdad Social en Guatemala (Tesis Doctoral)*. Guatemala: Universidad Galileo.
- Parellada, R. (07 de Diciembre de 2017). *El Siglo*. Obtenido de <http://elsiglo.com.gt/2017/12/07/pacto-f/>
- Peña, W. (2 de mayo de 2018). *Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales*. Recuperado el 2019 de 03 de 27, de Carga Tributaria: el diablo en los detalles: <https://www.icefi.org/blog/carga-tributaria-el-diablo-en-los-detalles>
- Roca, J. (2010). *Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Romero, W., & Ramírez, E. (2018). *Las élites económicas y la captura de las instituciones de la política fiscal en Guatemala* . Buenos Aires: Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales (CLACSO) .
- Samayoa Cáceres, A. J. (2016). *Criterios de Valoración del Sistema Tributari en Guatemala y en el Derecho Comparado (Tesis de Grado)*. Universidad Rafael Landívar, Guatemala de La Asunción.
- Superintendencia de Administración Tributaria SAT. (2018). *Memoria de Labores, Ejercicio Fiscal 2018*. Guatemala.

Anexos

Encuesta digital utilizada en la investigación para entrevistar a los profesionales de diferentes disciplinas relacionadas con las Ciencias Económicas.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
ESCUELA DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
MAESTRIA EN GESTIÓN TRIBUTARIA
BOLETA DE INVESTIGACION



CUESTIONARIO

DETERMINACIÓN DE LAS CAUSAS QUE ORIGINAN LA COOPTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

El presente cuestionario fue preparado para recopilar información para el trabajo profesional de graduación en su capítulo de estudio. Solicitamos su ayuda contestando las siguientes preguntas. Sus respuestas son confidenciales y anónimas. Las opiniones de todos los profesionales encuestados serán compiladas y reportadas en el trabajo profesional de graduación, pero nunca se reportarán datos individuales. No hay respuestas correctas o incorrectas. Todas las preguntas son para fines estrictamente académicos

1. ¿Considera que el sistema tributario guatemalteco se encuentre cooptado?

Si _____ No _____

2. ¿Considera que los ejes fundamentales para el correcto funcionamiento del sistema tributario son la eficiencia y sencillez, ya que no sirve tener una amplia gama de tributos, si estos no logran ser acogidos de la mejor forma por la población?

Si_____ No_____

3. El sistema tributario de Guatemala ha estado influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos. ¿Considera que esto ha afectado su consolidación como sistema, y por ende afectado su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria.?

Si_____ No_____

4. ¿Contribuye la evasión, el abultado gasto tributario, exenciones y beneficios que se otorgan a determinados contribuyentes, en la regresividad del sistema tributario?

Si_____ No_____

¿Por qué?

5. ¿Considera que las Elites Económicas Guatemaltecas han sido influyentes en el desarrollo de las funciones de la Administración Tributaria Guatemalteca, el Congreso de la Republica y el Ministerio de Finanzas Públicas? Indique la calificación que le asignaría. Uno (baja), cinco (alta).

Calificación: _____

¿Por qué?

6. ¿Considera que uno de los objetivos de las élites para influenciar o controlar la política fiscal es la búsqueda de maximizar ganancias, argumentando el estímulo a las actividades productivas, el crecimiento económico y la generación de empleo?

Si _____ No _____

¿Por qué?

7. ¿Considera que inversiones rentables que normalmente solo hacen los más ricos tienen pocos impuestos, y que los mismos se aprovechan de numerosos tecnicismos y deducciones particulares para pagar menos impuestos?

Si _____ No _____

¿Por qué?

8. Derivado de la determinación de las bajas tasas tributarias en todos los sectores para los más ricos. ¿Considera que el sistema tributario en su conjunto hace poco por disminuir la enorme desigualdad de Guatemala?

Si _____ No _____

¿Por qué?

9. ¿Considera que la cooptación por instituciones informales se ha dado a través de la cooptación de cierto número de diputados derivado desde el financiamiento de campañas electorales a los partidos políticos, y el financiamiento directo a diputados, hasta la compra del espacio o posición ganadora en la lista de candidaturas, ya que de acuerdo con la Constitución Política de la República, Artículo 239, aunque el Ejecutivo tiene la capacidad de presentar iniciativas de ley en cualquier materia, incluyendo la fiscal, corresponde al Congreso el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios así como determinar las bases de su recaudación?

Si _____ No _____

¿Por qué?

10. ¿Cree usted que estas son las determinantes de que el sistema tributario guatemalteco se considere regresivo?

- Porque el 72% de su recaudación descansa en impuestos indirectos, que recae en el consumo de una población pobre donde el 60% del ingreso está altamente concentrado, en no más del 20 por ciento de la población.
- Porque se otorgan beneficios fiscales especiales a los ciudadanos que más tienen, constituyendo un Gasto Tributario fuerte que no sólo produce escasez de los ingresos públicos necesarios para atender las necesidades sociales elementales, sino que impone mayores cargas fiscales a la población de menores recursos, la que al final asume los costos de dichos beneficios privados.
- Por la alta evasión y elusión fiscal predominante, que burla los niveles de cumplimiento y las posibilidades de maniobra para el logro de la equidad.

Si _____ No _____

11. ¿Considera usted que el tratamiento tributario discriminatorio a los inversionistas extranjeros con el propósito de llamar su atención, únicamente son aprovechados por los mismos empresarios locales que, conocedores de las condiciones económicas y de las lagunas establecidas en la legislación tributaria interna, dirigen su producción hacia dichos regímenes especiales, logrando el no pago de impuestos y una ventaja financiera extraordinaria, sin que ello implique un aumento significativo en la generación de empleo, o una mejora en las condiciones de vida de la sociedad?

Si _____ No _____

¿Por qué?

12. ¿Considera que se viola el principio de igualdad en el momento en que se aprueban reformas que suponen beneficios sólo para un pequeño grupo de contribuyentes, mientras que los individuos de ingresos bajos y medios tradicionalmente salen perjudicados al percibir una mayor carga tributaria?

Si_____ No_____

¿Por qué?

13. ¿Considera que los beneficios impositivos, así como las exenciones de las que gozan las rentas de capital, además de generar una pérdida importante de recaudación, afectan negativamente la moral tributaria de los ciudadanos, ya que se ve expuesta la Cooptación del Sistema Tributario Guatemalteco?

Si_____ No_____

¿Por qué?

14. Para poder determinar las causas que originan la cooptación del sistema tributario guatemalteco, favor marque las acciones que considere correctas a su criterio y conocimiento: (no hay orden de prioridad)

- Influencia de las elites económicas
- El sistema político y de partidos políticos, y la debilidad de las instituciones del Estado y de la sociedad civil.
- La cooptación de cierto número de diputados.
- Violación al principio de igualdad en la creación de normas tributarias.
- Beneficios y exenciones tributarias que no cumplen con su efectividad y eficiencia
- Que la relación entre los sectores empresariales con el gobierno se ha hecho más estrecha
- Los mecanismos de corrupción de las instituciones encargadas de las finanzas públicas
- El limitado efecto potencial redistributivo de los impuestos
- La carga tributaria en Guatemala
- Indebida formulación de la legislación tributaria y poca habilidad de la administración tributaria para hacer efectivo el cobro de impuestos.
- Falta de evaluación del procedimiento legislativo fiscal desde las propuestas de modificaciones fiscales hasta la aprobación o denegación de dichas propuestas.
- Un sistema fiscal regresivo por el lado de los ingresos, del gasto y de los incentivos y privilegios.
- El bajo nivel de recaudación tributaria.
- La ineficiencia e ineficacia del gasto público.

Índice de tablas

Tabla No. 1	Gasto Tributario de los principales impuestos administrados por la SAT	61
Tabla No. 2	Gasto tributario de los principales impuestos administrados por SAT	63
Tabla No. 3	Carga tributaria, Recaudación como porcentaje del PIB / Gobierno Central	72

Índice de gráficas

Gráfico No. 1	Estructura de los Principales Impuestos para el Año 2018	18
Gráfico No. 2	Consecuencias del Otorgamiento de Beneficios Fiscales	64
Gráfico No. 3	¿Los Beneficios Tributarios contribuyen con la inversión extranjera?	65
Gráfico No. 4	Causas que originan la cooptación del Sistema Tributario Guatemalteco	67
Gráfico No. 5	¿Las Elites Económicas influyen en el desarrollo de las funciones de las Instituciones que conforman el Sistema Tributario?	69
Gráfico No. 6	Determinantes de la Regresividad del Sistema Tributario	75
Gráfico No. 7	¿El sistema tributario guatemalteco se encuentra cooptado por medio de las instituciones del Estado?	80
Gráfico No. 8	¿Existe desigualdad en el Sistema Tributario Guatemalteco?	82
Gráfico No. 9	Principios constitucionales que se violan con reformas que benefician solo a un pequeño grupo de contribuyentes	84