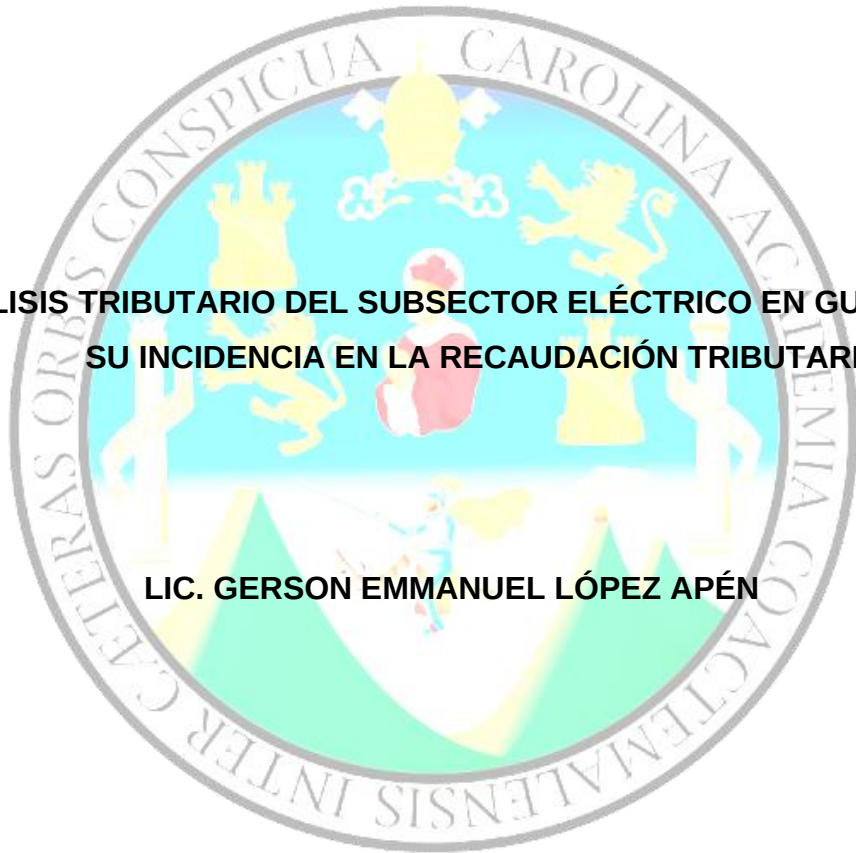


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y
SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

LIC. GERSON EMMANUEL LÓPEZ APÉN



GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2021

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



**ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y SU
INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por 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 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: LIC. MSC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor: LIC. GERSON EMMANUEL LÓPEZ APÉN

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2021

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

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

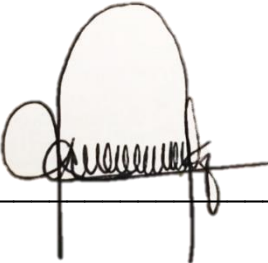
TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN

Coordinadora: MSc. Lilian Patricia Del Rosario Nájera Castañeda
Evaluador: MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador: MSc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví

DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: **Gerson Emmanuel López Apén**, con documento de identificación CUI: **2157 86149 0315**.

Declaro que como autor, soy el único responsable de la originalidad, validez científica de las doctrinas y opiniones expresadas en el presente Trabajo Profesional de Graduación, de acuerdo al artículo 17 del Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes.

Autor:  _____

ACTA/EP No. **05530****ACTA No. GT-B-30-2021**

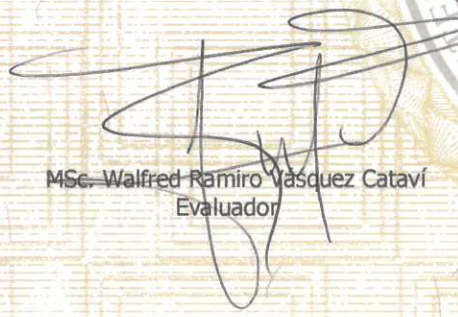
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 de la terna evaluadora, el día domingo 31 de octubre de 2021, a las 11:10 horas, para practicar el EXAMEN FINAL DEL CURSO DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN II, del **Licenciado Gerson Emmanuel López Apén, carné No. 201111230**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. La presentación 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 del Trabajo Profesional de Graduación presentado por el sustentante, denominado **"ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **71 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante de la Terna evaluadora nombrada por la Dirección de la Escuela. La Terna Evaluadora hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore las enmiendas sugeridas por la Terna Evaluadora dentro de los 5 días hábiles comprendidos del 2 al 8 de noviembre de 2021.

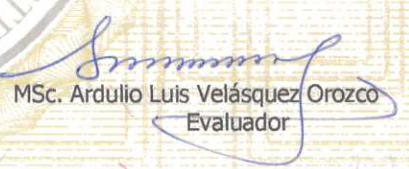
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, el treinta y uno de octubre de dos mil veintiuno.



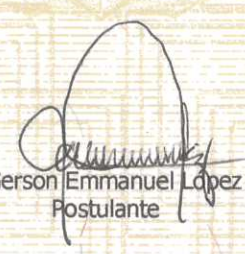
MSc. Lilian Patricia Del Rosario Nájera Castañeda
Coordinador



MSc. Walfred Ramiro Vasquez Cataví
Evaluador



MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador



Lic. Gerson Emmanuel López Apén
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Gerson Emmanuel López Apén, carné No. 201111230**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador de la Terna Evaluadora.

Guatemala, 8 de noviembre de 2021.

F.

Msc. Lilian Patricia Del Rosario Nájera Castañeda
Coordinador



**FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 392-2023
Guatemala, 05 de mayo 2023

Estudiante

Gerson Emmanuel López Apén
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Cuarto, inciso 4.1, subinciso 4.1.1 del Acta 08-2023, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 27 de abril 2023, que en su parte conducente dice:

CUARTO: "ASUNTOS ESTUDIANTILES"

4.1 Graduaciones

4.1.1 Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas del Jurado Examinador y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación. 2º. Autorizar la impresión de tesis, Trabajo Profesional de Graduación y la graduación a los siguientes estudiantes:

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Solicitud de Impresión 2023,
Maestría en Arte, Trabajo Profesional de Graduación

Maestría en Gestión Tributaria

...

	Nombre	Registro Académico	Trabajo Profesional de Graduación
Ref. EEP Of. GT- MA-01- 2023	<u>Gerson Emmanuel</u> <u>López Apén</u>	<u>201111230</u>	ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

3º. Manifestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación".

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



AGRADECIMIENTOS

- A DIOS: “Cuando todos te abandonan, Dios se queda contigo...” Ghandi.
- A MI MADRE: Marta Apén Macú, que este triunfo perfeccione el mejor tributo de mi gratitud y satisfacción a su invaluable esfuerzo.
- A MI ABUELITA: Mama Juana(†), por su amor e incansable dedicación, de su mano recorrí los mejores días de mi vida.
- A MIS HERMANOS: Rudy López y Edna López, en especial a mi hermana, amiga y compañera de largas jornadas de estudios, Edna López.
- A MIS TÍOS: Virginia Apén y Mario Martínez, Lidia Apén(†), Heriberta Apén(†) y Arnulfo López(†), por apoyarme como a un hijo.
- A MIS FAMILIARES: Su amistad, cariño y apoyo acompañaron mis días, en especial a Néstor López.
- A MIS AMIGOS: Por su apoyo, amistad y haber confiado en mí. En especial a Ángela Chamalé, Alex Chay, Sabilin Paz, Joel Mazariegos y Franklin Ortiz.
- MIS DOCENTES: MsC. Carlos Lemus, MsC. Claudia Berganza y Dr. Byron Mejía, por apoyarme a culminar este ciclo.
- A MI PADRINO: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio, por su ejemplo inspirador de superación, su vocación y su calidad humana.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Gloriosa y Tricentenaria casa de estudios, madre que ha gestado en su seno a muchas generaciones que han tenido el sueño de ser profesionales. Es un honor ser Sancarlista.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Antecedentes unidad objeto de análisis	1
2. MARCO TEÓRICO.....	5
2.1 Teoría de la tributación.....	5
2.1.1 Finanzas públicas y tributación	5
2.1.2 Principios fundamentales de las finanzas públicas	5
2.1.3 Finanzas públicas como actividad del sector público	6
2.1.4 Bienes y servicios públicos.....	6
2.1.5 Obligaciones tributarias	6
2.1.6 Obligaciones tributarias materiales	7
2.1.7 Obligaciones tributarias formales	7
2.1.8 Sujetos de la obligación tributaria.....	7
2.1.9 Extinción de las obligaciones tributarias.....	8
2.1.10 Incumplimiento de las obligaciones tributarias	9
2.1.11 Incentivos tributarios	9
2.2 Subsector eléctrico en Guatemala	11
2.2.1 Sector energético	11
2.2.2 Subsector eléctrico.....	11
2.2.3 Política energética.....	12
2.2.4 Marco institucional.....	12
2.2.5 Marco regulatorio	13
2.2.6 Mercado eléctrico	14
2.2.7 Sistema eléctrico	14
2.2.8 Generación distribuida renovable.....	15
2.2.9 Importación y exportación de energía eléctrica.....	16
2.3 Tributación del subsector eléctrico en Guatemala.....	17
2.3.1 Impuesto al Valor Agregado	17

2.3.2	Impuesto Sobre la Renta.....	18
2.3.3	Exenciones del subsector eléctrico	19
2.4	Estructura tributaria y su relación con la recaudación tributaria	20
2.4.1	La actividad financiera del Estado	20
2.4.2	Política fiscal	20
2.4.3	Estructura fiscal.....	20
2.4.4	Estructura tributaria	20
2.4.5	Sistema tributario	21
2.4.6	Componentes del sistema tributario	21
2.4.7	Sistema tributario guatemalteco	21
2.4.8	Ingresos tributarios.....	22
2.4.9	Factores que inciden en la recaudación	22
2.4.10	Sistemas de recaudación tributaria	24
2.4.11	Recaudación potencial	25
2.5	Tributación de la energía en la Unión Europea	25
3.	METODOLOGÍA.....	27
3.1	Punto de vista.....	27
3.2	Definición del problema.....	27
3.3	Unidad de análisis	27
3.4	Periodo histórico.....	27
3.5	Ámbito geográfico:	27
3.6	Justificación.....	28
3.7	Propósito del Trabajo de Investigación	28
3.8	Objetivos	28
3.8.1	Objetivo General	28
3.8.2	Objetivos Específicos	28
3.8.3	Sujeto del Trabajo Profesional	28
3.8.4	Objeto del Trabajo Profesional	29
3.9	Métodos	29
3.9.1	Método científico	29
3.9.2	Método sintético	29
3.9.3	Método analítico	29

3.9.4	Método jurídico.....	29
3.10	Técnicas.....	30
3.10.1	Documental	30
3.10.2	De campo.....	30
3.11	Resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo	30
4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	32
4.1	Contexto actual del subsector eléctrico en Guatemala	32
4.2	Contexto tributario del subsector eléctrico en Guatemala	32
4.3	Análisis del comportamiento de la recaudación tributaria por sector económico en Guatemala, durante el año 2020	34
4.4	Descripción de la boleta y la muestra	38
4.5	Análisis de la estructura tributaria del subsector eléctrico y los incentivos tributarios del subsector eléctrico en Guatemala.....	43
	CONCLUSIONES.....	47
	RECOMENDACIONES	48
	BIBLIOGRAFÍA	49
	ANEXOS	51
	ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS	54

RESUMEN

A partir de la promulgación de la Ley General de Electricidad de 1996, se comienza un proceso de reestructuración y transformación del sistema eléctrico nacional, desde el diseño de una perspectiva que estableció objetivos para modernizar el subsector eléctrico del país, integrada con propuestas y acciones que permitieran descentralizar y desmonopolizar los sistemas de transmisión y distribución de energía eléctrica.

Las actividades y operaciones del subsector eléctrico, dentro del nuevo diseño, permitieron la inserción y la participación de la inversión privada, de manera que se pudieran alcanzar los objetivos para aumentar el crecimiento de la oferta de energía eléctrica, propiciar las condiciones para la libre competencia y la participación vertical de los agentes en el mercado eléctrico.

Guatemala adquirió compromisos sobre temas de política fiscal y tributaria, a partir de los Acuerdos de Paz, originando la necesidad de reformar la estructura tributaria canalizado a través de una entidad tributaria investida con las facultades para alcanzar las metas que permitan recaudar los recursos necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales. La Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada por medio del Decreto 1-98, con la visión de consolidarse como la entidad encargada de incrementar la recaudación tributaria, considerando a la política fiscal como premisa clave.

El crecimiento de la actividad del subsector eléctrico en el país sustenta un análisis de la factibilidad de la legislación tributaria y los incentivos fiscales existentes, y los efectos derivados; al mismo tiempo, realizar un análisis comparativo de las tendencias tributarias en otras economías, que justifique una propuesta y aplicación de tendencias tributarias que aprovechen la actividad eléctrica, para mejorar la recaudación del país y prevea el costo de sus implicaciones medioambientales.

El proceso de investigación necesitó de la utilización de métodos y para responder a las incógnitas planteadas de la problemática. Se empleó el método científico con

un enfoque cuantitativo y cualitativo mediante las fases de recolección información de diferentes fuentes, análisis de los datos recopilados, a través de la síntesis, la comparación y la concordancia y la elaboración de un reporte de resultados. Se empleó el método sintético para recopilar información a través de búsqueda y análisis de literatura, con el fin de documentar el marco teórico, para comprender la temática del sector eléctrico, su aporte social y económico, el efecto tributario, sus particularidades tributarias y su incidencia en la recaudación tributaria. El método analítico se utilizó para fragmentar la información de la problemática, para evaluar la factibilidad de los beneficios y las deficiencias de los aspectos tributarios de las actividades del subsector eléctrico, se efectuó una evaluación de las tendencias internacionales aplicadas al sector energético y sus efectos ambientales, para considerar su aplicabilidad en el sistema tributario guatemalteco. Por último, se empleó el método jurídico en el análisis y la utilización de leyes, que fundamentaron la problemática planteada.

Los datos estadísticos de recaudación del subsector eléctrico, mostrados en las tablas, demuestran que el sector económico tiene una participación significativa en la recaudación tributaria.

La posición de participación la actividad de electricidad en la recaudación del país, permite la oportunidad para la promoción de proyectos generación de energía a través de sistemas de recursos renovables, que tienen un incentivo tributario para que pequeñas generadoras se integren al sistema eléctrico.

INTRODUCCIÓN

El subsector eléctrico guatemalteco, durante la década de 1990 fue sometido a un proceso de modernización y transformación, originada a partir de la Ley General de Electricidad, promulgada por el Congreso de la República de Guatemala mediante Decreto No. 93-96, se buscaba la descentralización y desmonopolización del sistema eléctrico nacional, que hasta ese momento estaba a cargo de la empresa pública que poseía pública que tenía todos los procesos de la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.

El nuevo modelo permitió la inserción de la inversión privada en el mercado eléctrico, para aumentar el crecimiento de la oferta de la energía eléctrica, promover la libre competencia de los agentes del mercado eléctrico, para satisfacer las necesidades sociales y la demanda de energía.

La creación de la Superintendencia de la Administración Tributaria se fundamentó en la necesidad de erigir una entidad que tuviera a cargo el cumplimiento de las metas de la política fiscal y tributaria, originados a partir de los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz, desde la que el Estado pudiera reformar la estructura tributaria, para lograr un incremento en la recaudación tributaria, considerando a la política fiscal como la herramienta clave. A partir de esta modernización, se han desarrollado reformas tributarias formuladas para fortalecer los esfuerzos para mejorar la recaudación y permita obtener los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus obligaciones constitucionales.

El desarrollo del Trabajo Profesional se integra por los siguientes capítulos, que ayudan a la comprensión de los objetivos de la problemática planteada, de la siguiente manera:

En la primera sección se desarrollan los antecedentes, que contienen los principales acontecimientos históricos que tiene una estrecha relación con la temática de la investigación. La promulgación de la Ley General de Electricidad y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, constituye el punto de partida para abordar el análisis particular del subsector eléctrico y de la recaudación tributaria, al mismo tiempo, se presentan estudios e investigaciones realizadas por instituciones y profesionales acerca los sucesos que destacan la importancia de la investigación y contribuyen al entendimiento histórico del tema.

En la segunda sección desarrolla la exposición de teorías, premisas, conceptos y enfoques que sustentan el trabajo de investigación, al mismo tiempo que clarifican al lector al entendimiento de las particularidades conceptuales; partiendo de las teorías generales de la tributación, su existencia, su justificación, así como el marco teórico, legal, técnico y funcional del subsector eléctrico, presentando las teorías sobre la estructura tributaria del país y su relación con la recaudación tributaria; y

por último, la presentación de un impuesto energético-ambiental, como tendencia internacional evaluada.

Dentro de la tercera sección se puede encontrar la metodología utilizada en el proceso de investigación del Trabajo Profesional, que presenta los métodos, las técnicas e instrumentos utilizadas; la definición de la problemática, su delimitación, la delimitación, el diseño y ejecución de la muestra, los objetivos perseguidos y un resumen del procedimiento usado durante la aplicación de la investigación.

En la cuarta sección, se presentan los resultados obtenidos, después de aplicarse los métodos, técnicas e instrumentos. Se presentan las principales estadísticas de recaudación tributaria por sector económico, para mostrar los principales actores que participan en la recaudación tributaria. Como resultado de la aplicación de boletas de encuesta a profesional seleccionados, se presentan las principales ideas recopiladas de los planteamientos contenidos en el instrumento, para sustentar y fortalecer el trabajo de investigación.

El planteamiento original del plan de investigación buscaba determinar la existencia de incentivos tributarios específicos del subsector eléctrico y un análisis de la factibilidad de la aplicación de estos incentivos. El desarrollo de la investigación reflejó conclusiones acerca de que se deben corregir las lagunas legales, modificaciones en la ley para corregir los plazos y las cualidades para calificar a las empresas que se benefician. Tomar en cuenta los costos para promover proyectos de energías renovables y analizar los procedimientos y acciones para la regulación de la relación tributaria. Los efectos de los incentivos específicos para un sector se deberían reflejar en el crecimiento de la participación de pequeñas generadoras, para que se sumen a la matriz energética del país. Los incentivos deben promover despachos económicos de energía, de acuerdo con el orden en que se efectúan actualmente, es decir, que al mantenerse costos y precios competitivos se incida positivamente en la economía de los usuarios y consumidores de energía eléctrica.

La elaboración de la propuesta de establecer un impuesto a empresas del sector eléctrico que utilizan recursos naturales, pretende reducir el impacto y los efectos medioambientales en el país, con el fin de desincentivar la actividad económica, y reducir las exenciones enfocadas a las energías renovables, es decir, la mejor vía es atraer las inversiones de proyectos de energías renovables, estableciendo las condiciones necesarias, sin sacrificar la recaudación tributaria; pueden contribuir a aumentar la recaudación tributaria, considerando que la actividad eléctrica ocupado un lugar significativo en las estadísticas de recaudación de ingresos tributarios.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones que se obtuvieron del proceso de investigación del Trabajo Profesional. Así también, la bibliografía utilizada, como parte del proceso de revisión y análisis de la literatura que sustentó las posturas, teorías y corrientes diseñadas en función de la temática planteada.

1. ANTECEDENTES

1.1 Antecedentes unidad objeto de análisis

1.1.1 Subsector eléctrico en Guatemala

El Congreso de la República de Guatemala el 16 de octubre de 1996 promulgó la creación de la Ley General de Electricidad, Decreto No. 93-96, teniendo en los CONSIDERANDOS de la ley sus principales justificaciones.

Al desmonopolizarse el sistema de generación de energía eléctrica, en cumplimiento con los preceptos constitucionales sobre el mandato constitucional contenido en el artículo 130 de la Constitución Política de la República de Guatemala, afirmando que es urgente descentralizar y desmonopolizar los sistemas de transmisión y distribución de energía eléctrica. El proceso de transformación del sistema eléctrico en el país se planteó con el fin de agilizar el crecimiento de la oferta de energía eléctrica, para satisfacer las necesidades sociales y productivas de los habitantes de la República, ante todo, mejorar el nivel de vida de todos los guatemaltecos, especialmente de los pobladores más pobres de las regiones del interior del país que actualmente no gozan de este servicio.

Al año siguiente, como parte del proceso normal de creación de la Ley, se promulgó el 25 de marzo, el Reglamento de la Ley General de Electricidad, Decreto No. 256-97, con la intención reglamentar la adecuada aplicación de la Ley General de Electricidad y la implementación y funcionamiento del nuevo diseño del sistema eléctrico en el país.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2016) desarrolla al respecto del proceso de transformación del modelo subsector eléctrico, que estuvo bajo la dirección total del Estado vigente hasta la década de los años 90.

Con la aprobación de la Ley General de Electricidad, en 1996, se crearon dos instituciones públicas vinculadas con el sector: el Consejo Nacional de Energía Eléctrica (CNEE), como organismo regulador específico del sector, y el Administrador del Mercado Mayorista (AMM), como el encargado de organizar las operaciones de compra-venta de energía y potencia entre los participantes del subsector. Con la mencionada ley, el INDE fue sometido a un proceso de reestructuración para separar en empresas distintas sus actividades de generación, transmisión y distribución.

El Banco Interamericano de Desarrollo -BID- (2013), publicó el informe titulado “DOSSIER ENERGÉTICO GUATEMALA”, dentro del documento menciona respecto del Sector Energía en los países de América Latina y el Caribe, que la participación del sector privado en el mercado eléctrico ha sido impulsada a partir de la Ley General de Electricidad, promulgada en 1996.

La participación de los actores del subsector eléctrico presenta, dentro del segmento de generación, coexisten 44 centrales privadas que en conjunto manejan 76.7% de la capacidad instalada. En el segmento de transmisión, Guatemala se posiciona en Centro América como el único país en donde existe participación efectiva del sector privado, con el manejo de cerca de 15% de las redes de alta tensión a nivel nacional, mientras que el restante 85% es operado por la Empresa de Transmisión y Control de Energía Eléctrica (ETCEE), que pertenece a la empresa pública.

La Comisión Nacional de Energía Eléctrica -CNEE- (2011) indica que a través del desarrollo y demandas sucedidas en el tiempo, surgió la necesidad de modernizar el subsector eléctrico en Guatemala, surgida a partir de la reforma de 1996, cuando se promulga la Ley General de Electricidad, partiendo de empresas estatales con la figura de comprador único, hacia un esquema que propicio para la libre competencia y la desintegración vertical de los agentes y participantes.

Carmen Urizar (2016) Ex Ministra de Energía y Minas, y Ex Presidenta de la Comisión de Energía Eléctrica, en su obra titulada “PRINCIPALES HITOS Y ACTORES EN LA APERTURA DEL SECTOR ELÉCTRICO GUATEMALTECO, desarrolla, coincide y confirma la misma línea de ideas, coincidiendo en que el marco filosófico dentro del cual se iniciaron los sucesos de desmonopolización del sector y la libre competencia entre los actores. Desde esta perspectiva se visualiza el rol subsidiario Estado, como una visión en la que no debería tomar a su cargo actividades que podrían ser ejecutadas de mejor manera por el sector privado.

Hasta la mitad de la década de los años noventa, el sector eléctrico de Guatemala estuvo bajo el control del Estado, a través del Instituto Nacional de Electrificación (INDE) y la Empresa Eléctrica de Guatemala S.A. (EEGSA), que pertenecía a la empresa pública. En esta década se comenzó con los indicios de integración y participación de las empresas privadas en el mercado eléctrico, partiendo de procesos de generación de energía eléctrica de fuentes privadas, momento que comenzó a encaminar apertura y reforma del sector energético.

1.1.2 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

El Congreso de la República de Guatemala, mediante el Decreto No. 1-98, promovió la creación al ente estatal encargado de la Administración Tributaria, considerando la necesidad de reformar la estructura de una entidad tributaria, para que se recaude los recursos necesarios que requiere el Estado, con la indispensabilidad de una entidad descentralizada legalmente facultada, que permita la conformación de un equipo profesionalizado, de manera que se logre un incremento en la recaudación tributaria.

Según el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria se estructuró para establecer una entidad estatal descentralizada, con competencia y

jurisdicción en todo el territorio nacional. Con el fin de alcanzar sus objetivos, se le invistió con las atribuciones y funciones establecidas en la ley, de manera que pueda gozar de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

1.2 Antecedentes del problema

1.2.1 Recaudación tributaria en Guatemala

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007) rememora que el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, originadas por los Acuerdos de Paz, firmados en el año 1996, se incluyeron temas relacionados con la política fiscal, presupuestaria y tributaria. La política fiscal se reconoció como la “herramienta clave” para que el Estado cumpliera con sus obligaciones constitucionales, específicamente con las relacionadas con el desarrollo social. La política presupuestaria y la política fiscal se tendrían que formular y reestructurar con el propósito fundamental de fortalecer los esfuerzos para mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos.

ICEFI (2007) menciona acerca de la recaudación:

La política tributaria debía permitir la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado cumpliera con sus tareas. Se propuso organizar al sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio, y estimular el ahorro y la inversión. La recaudación debía ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública, y eliminar la evasión y la defraudación fiscal. El Acuerdo fijó la meta primordial, para el año 2000, de incrementar la carga tributaria por lo menos en un 50% respecto a la de 1995, es decir, el 12% del PIB.

Dentro de los principales compromisos adquiridos por el Estado, se puede partir de la reforma e introducción del nuevo Código Tributario, como instrumento para combatir los fenómenos de la elusión, evasión y defraudación fiscal. También la evaluación de exenciones tributarias, el establecimiento de mecanismos de fiscalización y recaudación, simplificación del sistema tributario, fortalecimiento de estructuras administrativas para la aplicación de la legislación fiscal y el fortalecimiento de la administración tributaria municipal.

Los compromisos para aumentar la carga tributaria provocaron que, por medio de la reforma tributaria, en los meses de noviembre y diciembre 1997, el Congreso de la República decretara reformas y leyes que gravaran las bebidas alcohólicas, el petróleo y los combustibles, la creación del Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI), el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), así como la supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones fiscales.

El mencionado “pacto fiscal” promovido a partir de 1998, inició como parte de un proceso de negociación fiscal que contemplaba la evaluación del gasto público y la carga tributaria, necesaria para el funcionamiento del estado. El proceso formal tuvo su inicio en octubre de 1998 con la recalendarización de las metas tributarias contenidas en los Acuerdos de Paz, para implementar acciones para obtener un crecimiento de la carga tributaria. El mejoramiento de los ingresos estatales se alcanzaría suprimiendo privilegios fiscales como el crédito del IVA al ISR, incremento de las tarifas de un 25% a 30% en el ISR, la regularización del IVA en las importaciones. Los avances de la “reforma del 2000” fueron los más significativos, durante el gobierno de Alfonso Portillo.

El nuevo gobierno que sucedió al de Alfonso Portillo tuvo que enfrentar un declive fiscal, cuando la Corte de Constitucionalidad falló a favor del sector empresarial en contra del IEMA, situación que tuvo efectos en los ingresos estimados y provocó que se acudiera endeudamiento para enfrentar el déficit. El comportamiento de la carga tributaria, a partir de 1996 tuvo aumentos significativos. En 2006 se alcanzó el mayor aumento histórico en la carga tributaria, alcanzando un 11% en función del Producto Interno Bruto. Desde 1996, el IVA se ha consolidado como la principal fuente de ingresos tributarios del estado, después de sufrir un incremento en su tipo impositivo de 10% a 12%.

1.3 Antecedentes de campo

1.3.1 Investigación sobre recaudación tributaria

El MSc. Carlos Lemus Peña, en su tesis de maestría titulada “NUEVAS TENDENCIAS INTERNACIONALES DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA Y SU POTENCIAL APLICABILIDAD EN GUATEMALA”, menciona:

Sobre la población de Guatemala, está recayendo carga tributaria que debe ser incrementada continuamente para cumplir con la política fiscal del Estado. Simultáneamente funcionan métodos y controles de tributación que crean confusión, evasión y elusión debido a lo complejo; paralelamente se torna urgente también la necesidad de recuperar la confianza ciudadana. 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.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Teoría de la tributación

2.1.1 Finanzas públicas y tributación

El pensamiento del economista inglés Adam Smith, en materia de finanzas públicas, está enfocado en dos temas: el rol del Estado y los principios de la imposición.

En el contexto de la imposición, Adam Smith propone que, los ingresos individuales se originan de tres fuentes principales: rentas, beneficios y salarios. Partiendo de esta premisa, los importes impuestos para contribuir con el Estado deben ser pagados de estas tres fuentes de ingresos.

David Ricardo, por su parte, propone en su obra “Principios de Economía Política y Tributación”, que consiste en su teoría general de la distribución, es decir, que se enfoca en la incidencia de los impuestos que afectan la tierra, en lugar de los impuestos que gravan los productos.

Jarach (1996) en su Obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario, menciona:

...si el Estado asume como base del impuesto dicha renta, siendo que el precio del mercado se determina por el costo del productor marginal (o sea aquel cuyo costo de producción es igual al precio del mercado), este productor no tiene renta y por lo tanto no paga impuesto. Por consiguiente, el tributo no influye sobre el precio del mercado y los productores intramarginales, que sí tienen renta y pagan el impuesto, deberán soportar su carga, sin poder trasladarla, por la vía de modificaciones en los precios, sobre los consumidores.

Continúa mencionando (Jarach, 1996) que la base del impuesto es la tierra, se asume que es el producto bruto de la tierra; el impuesto modifica el costo de producción del productor marginal y el precio del mercado, y se convierte en un fenómeno traslativo al trasladarlo al consumidor.

2.1.2 Principios fundamentales de las finanzas públicas

Adam Smith, (citado en Jarach, 1996) propone que los principios de la doctrina de las finanzas públicas son los siguientes:

- a) Limitación de las tareas y cometidos del Estado en todos sus órdenes, reduciéndolos, sustancialmente, a tres grandes funciones: defensa exterior, seguridad interior y promoción del bien común con sus servicios de instrucción, de justicia y obras públicas,
- b) Neutralidad de la imposición, esto es, adopción de tributos que alterasen en el menor grado posible los precios del mercado y la distribución de los ingresos.
- c) Equilibrio del presupuesto anual del Estado, considerando como fenómenos patológicos tanto los déficits como los superávits del presupuesto.

- d) Distinción entre finanzas ordinarias y extraordinarias, admitiendo para las primeras como formas de cobertura de los gastos los recursos patrimoniales y los impuestos, y para las segundas el endeudamiento y otras medidas monetarias y fiscales.

2.1.3 Finanzas públicas como actividad del sector público

“El Estado es una organización humana con fines a lograr y cometidos a cumplir, Esto es suficiente para comprender la naturaleza y alcance de la actividad financiera”. (Jarach, 1996 p. 40)

La doctrina keynesiana concibe al estado como el sujeto activo de la actividad financiera. Sin embargo, no se puede dejar atrás la concepción del estado como productor y proveedor de servicios públicos, es decir, como un instrumento de satisfacción de necesidades colectivas.

2.1.4 Bienes y servicios públicos

“El paso siguiente en el proceso de la actividad financiera consiste en producir o hacer producir los bienes materiales o inmateriales capaces de satisfacer las necesidades públicas. Tales bienes se llamarán, en consecuencia, bienes públicos”. (Jarach, 1996 p.50)

Los bienes o servicios públicos pueden ser puestos por el estado en el mercado, para que los consumidores o las familias dispongan de ellas, o también, pueden ser producidos por el Estado a través de la transformación de factores, para el aprovechamiento social, desde una perspectiva de Estado proveedor.

2.1.5 Obligaciones tributarias

“Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art. 135)

La obligación tributaria constituye un 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. (Código Tributario, 1991, art 14)

“La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”. (Juárez, 2012 p. 127)

2.1.6 Obligaciones tributarias materiales

El Decreto No. 6-91, Código Tributario, en su artículo 103 indica que:

La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Villegas (citado en Tejeda, 2005) menciona:

Es el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y, en su caso, cuál será el importe que por tal concepto el Estado deba percibir; es decir, el derecho tributario material se ocupa nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a determinada persona.

Para efectos del presente trabajo, se entenderá que las obligaciones tributarias materiales son las que están compuestas por dos elementos principales, basados en la premisa del “hecho generador”:

- a) La determinación del impuesto.
- b) El pago del impuesto.

2.1.7 Obligaciones tributarias formales

Tejeda, Daniel (2005) en sus tesis titulada “Obligaciones tributarias formales de los profesionales como contribuyentes del fisco”, comenta acerca de estas como “Las obligaciones tributarias formales son aquellas en las cuales las diversas leyes tributarias imponen al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligaciones que consisten en hacer, no hacer o soportar”. (Tejeda, 2005 p. 28)

Las obligaciones tributarias formales son los requisitos establecidos en las leyes tributarias, su incumplimiento puede generar faltas en el campo administrativo y delitos, en el campo penal. Estas obligaciones pueden ser: presentación de declaraciones de impuesto, concurrencia a una citación fiscal, disponibilidad a la fiscalización de los libros de contabilidad, emisión de comprobantes por las ventas efectuadas, resguardo de documentos por un plazo determinado.

2.1.8 Sujetos de la obligación tributaria

Sujeto activo

El artículo 17 del Código tributario indica que el sujeto pasivo por excelencia, en la relación jurídica, es el Estado o el ente público que funge bajo la figura de acreedor del tributo.

Sujeto pasivo

El artículo 18 del Código Tributario indica que el sujeto pasivo de la relación jurídica es la persona o ente obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, es decir, es a quien le corresponde entregar a las cajas del fisco los tributos que le correspondan, según la naturaleza de sus actividades, sea en calidad de contribuyentes o de responsable

2.1.9 Extinción de las obligaciones tributarias

El Código Tributario, Decreto No. 6-91, en su artículo 35 menciona los medios de extinción de la obligación tributaria, siendo los siguientes:

a) Pago

El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, constituye por excelencia, la función que extingue la obligación tributaria, independiente de las responsabilidades penales preexistentes, es decir, que se puede diferenciar las obligaciones formales de las obligaciones accesorias, y las obligaciones legalmente nacidas al margen de las formas de extinción de las obligaciones tributarias.

b) Compensación

La compensación ocurre cuando la Administración Tributaria compensa de oficio o a petición del contribuyente o el responsable, los importes preestablecidos por los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos y nacidos a partir de los supuestos establecidos en las obligaciones tributarias, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo de la Administración Tributaria.

c) Confusión

En la confusión, sucede que el sujeto activo de la obligación tributaria reúne, al mismo tiempo, las calidades de acreedor y deudor, por lo tanto, esta situación ocasiona que se extinga la obligación previamente nacida en los supuestos legales.

d) Condonación o remisión

La obligación de pago de los tributos legalmente nacidos a partir de los supuestos preestablecidos en la ley solo puede ser condonada o remitida por la misma ley.

e) Prescripción

Consiste en el vencimiento del plazo legal establecido para que la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus atribuciones pueda efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, dentro del plazo de cuatro (4) años.

2.1.10 Incumplimiento de las obligaciones tributarias

a) Elusión

Según Calderón (2006), la elusión consiste en esquivar el pago del impuesto utilizando procedimientos legales. El contribuyente evita la materialización del supuesto legal.

b) Evasión

Al respecto, Calderón (2006) menciona que la evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas.

2.1.11 Incentivos tributarios

Dentro de la política fiscal y tributaria, contenida en la política económica, los gobiernos adoptan posturas para dinamizar la economía interna y externa. Una estrategia común que han adoptado la mayoría de gobiernos consiste en incrementar o atraer la inversión, especialmente la Inversión Extranjera Directa - IED-; esta estrategia implica el establecimiento de un tratamiento especial o diferenciado otorgado a los empresarios para buscar el incremento de aspectos importantes: inversiones, producción nacional y empleo.

a) Incentivos tributarios

Según ICEFI (2016) la esencia de los incentivos tributarios consiste en propiciar tratamientos tributarios especiales. Los efectos de esta política se manifiestan a través de percepciones de estructuras tributarias con connotaciones de privilegios a la inversión, altas tasas tributarias e incremento de acciones fiscalizadoras para la base tributaria que no se acoge a los beneficios de los tratamientos especiales y la promoción de un sistema tributario injusto e inequitativo.

El comportamiento esperado de las inversiones, no siempre se da de acuerdo a los supuestos planteados por los incentivos tributarios, sin embargo, sí pueden surgir fenómenos internos de desplazamiento de capitales, es decir, prácticas de simulación legal creados por inversiones preexistentes para aprovechar los beneficios otorgados por los incentivos, desde figuras legales diferentes.

indica que los incentivos tributarios se plantean para alcanzar objetivos de desempeño económico, y no en objetivos de desarrollo sostenible. Al mismo tiempo, son aprovechados por los gobiernos como estrategia de atracción de inversiones, aunque arrastren efectos económicos ineficientes y promuevan la asignación indebida de fondos públicos.

En el caso de Centroamérica se presentaron fenómenos de privatización de empresas públicas de telecomunicaciones y electrificación, específicamente en Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua.

- **Factores de la Inversión Extranjera Directa**

No se puede definir una idea clara sobre los factores que inciden para la atracción de inversión extranjera directa, sin embargo, se puede mencionar los siguientes: los que se encuentran asociados con la infraestructura, capital humano, estabilidad económica y costos de producción; los asociados con aspectos políticos como corrupción, inestabilidad política, incentivos fiscales; y en una nueva perspectiva, aspectos asociados con el mercado, tamaño, apertura y factores.

- **Efecto de los incentivos tributarios**

De acuerdo con la postura política y económica de cada país, los incentivos pueden visualizarse como tendencia de una política proteccionista o liberalista, es decir, para fortalecer la disminución de importaciones, para proteger la producción interna; o bien, para coadyuvar a la producción destinada a las exportaciones.

El fin de los incentivos radica en afectar el comportamiento o las decisiones de los agentes económicos que participan en el mercado interno del país que los otorga, sin embargo, existe una consigna sabida que los incentivos no pueden resolver ni palear los problemas que afectan a las inversiones.

Mooij, citado en ICEFI (2016) menciona que, “si bien la parte «buena» de los incentivos tributarios involucra alcanzar el bienestar general a un costo menor, así como focalizar dichos esfuerzos hacia donde los beneficios sean mayores, incluyendo en ello la competencia fiscal, produce una serie de efectos nocivos”. (Medina, 2016 p. 28)

Entre los efectos nocivos que se derivan de los incentivos tributarios, se pueden mencionar:

- Producen escases en los recursos públicos, produce aumento de cargas tributarias.
- Aumenta los costos de cumplimiento tributario.
- Los capitales existentes se benefician de los incentivos sin ningún esfuerzo.
- Produce desplazamiento de inversión doméstica (existente) para beneficiarse de las ventajas.
- Produce distorsiones de inversión, en su tipo de inversión, plazo, geografía.
- Atrae corrupción, dependencia de las inversiones con la estabilidad política.

Al mismo tiempo, plantea que los incentivos deben ser:

- Temporales y decrecientes.
- Los beneficios no deben ser generosos, sacrificar la carga tributaria.
- Los beneficios deben otorgarse exclusivamente sobre la tributación directa.
- La estimación del gasto tributario debe incluirse en el presupuesto anual de ingresos y egresos.

b) Gasto tributario

Jorrat (2010) citado en ICEFI (2016) plantea que, es la recaudación que un Estado deja de percibir como producto de la aplicación de un tratamiento tributario especial, establecidos para estimular actividades económicas a determinados sectores, actividades, regiones o agentes económicos.

Este fenómeno implica una renuncia de ingresos, y al contrario, su existencia erosiona los ingresos tributarios y afecta las metas de la política fiscal; se asocia a un sistema tributario inequitativo, porque en su connotación privilegia a un sector y promueve desventaja al resto de los contribuyentes de la base tributaria.

El gasto tributario se origina de importes a los que se renuncian por la aplicación de exenciones, exoneraciones, tasas diferenciadas, deducciones, créditos tributarios, entre otros.

Es importante enfatizar que no todos los incentivos a la inversión implican gasto tributario, ni todo gasto tributario nace de incentivos a la inversión.

c) Exenciones

“Exención 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”. (Código Tributario, 1991, art. 62)

En la misma línea, Cabanellas citado en (Calderón, 2006) al referirse sobre las exenciones indica que la exención consiste en la situación de privilegio o beneficio que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, con leyes especiales que preestablecen tratamientos diferenciados.

2.2 Subsector eléctrico en Guatemala

2.2.1 Sector energético

“En Guatemala, el sector energético lo conforman los subsectores eléctrico e hidrocarburos, cuya rectoría le corresponde al Ministerio de Energía y Minas –MEM-”. (MEM, 2017 p.1)

En el contexto nacional, el sector energético salta a la luz la subdivisión entre hidrocarburos y electricidad. En este sentido, el subsector eléctrico realiza las actividades de generación, transporte y comercialización de energía eléctrica, tanto en el mercado regional como en el mercado externo.

2.2.2 Subsector eléctrico

En la promulgación de la Ley General de Electricidad (1996), Decreto No. 93-96, se consideran los argumentos de los siguientes considerandos:

El Gobierno, promueve la participación de inversiones que propicien la creación de empresas que realicen actividades de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, para que se busque el crecimiento del subsector eléctrico.

MEM (2017) menciona:

En lo que respecta al subsector eléctrico, dicha rectoría está contemplada en la Ley General de Electricidad y su reglamento; que expresa que el MEM es el responsable de la formulación y coordinación de las políticas, elaboración de planes de Estado y programas indicativos del subsector; así como de la aplicación de la Ley para dar cumplimiento a sus obligaciones.

2.2.3 Política energética

Dentro de la Política Energética se encuentra la base fundamental del desarrollo del subsector eléctrico, el establecimiento y desarrollo de los objetivos que rigen las acciones institucionales, marco regulatorio, del mercado y sistema eléctrico, de los actores públicos y privados, con la finalidad de fortalecerlo.

2.2.4 Marco institucional

La Ley General de Electricidad (1996), establece la integración institucional del Subsector Eléctrico, preceptuando tres entes importantes:

a) Ministerio de Energía y Minas -MEM-

La Ley General de Electricidad (1996), indicad en su artículo 3, que el Ministerio de Energía y Minas, es el órgano del Estado responsable de formular y coordinar las políticas, planes de Estado, programas indicativos relativos al subsector eléctrico y aplicar esta ley y su reglamento para dar cumplimiento a sus obligaciones.

b) Comisión Nacional de Energía Eléctrica -CNEE-

Ley General de Electricidad (1996), en su artículo 4, crea la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, siendo el órgano que le corresponde los aspectos técnicos del subsector eléctrico, para el ejercicio de sus atribuciones y de las siguientes funciones:

- a. Cumplir y hacer cumplir la presente ley y sus reglamentos, en materia de su competencia, e imponer las sanciones a los infractores;
- b. Velar por el cumplimiento de las obligaciones de los adjudicatarios y concesionarios, proteger los derechos de los usuarios y prevenir conductas atentatorias contra la libre competencia;
- c. Definir las tarifas de transmisión y distribución, de acuerdo con la ley, así como la metodología para el cálculo;
- d. Dirimir las controversias que surjan entre los agentes del subsector eléctrico;

- e. Emitir las normas técnicas relativas al subsector eléctrico y fiscalizar su cumplimiento en congruencia con prácticas internacionales aceptadas;
- f. Emitir las disposiciones y normativas para garantizar el libre acceso y uso de las líneas de transmisión y redes de distribución.

c) Administrador del Mercado Mayorista -AMM-

Según la Ley General de Electricidad (1996), establece que la administración del mercado mayorista estará a cargo de un ente privado, sin fines de lucro, denominado administrador del mercado mayorista; cuyas funciones correspondientes son:

- a. La coordinación de la operación de centrales generadoras, interconexiones internacionales y líneas de transporte al mínimo de costo, entre generadores, comercializadores, incluidos importadores y exportadores, grandes usuarios y distribuidores,
- b. Establecer precios de mercado de corto plazo para las transferencias de potencia y energía, cuando no correspondan a contratos de largo plazo libremente pactados;
- c. Garantizar la seguridad y el abastecimiento de energía eléctrica.

2.2.5 Marco regulatorio

A partir de la emisión de la Ley General de Electricidad (1996), se establece el marco regulatorio que rige al subsector eléctrico, conformado por las normativas que regulan de las actividades y operaciones del subsector eléctrico, siendo las siguientes las más importantes:

a) Ley General de Electricidad

La Ley General de Electricidad, (1996, art. 1, lit. d) menciona los siguientes principios:

...Son libres los precios por la prestación del servicio de electricidad, con la excepción de los servicios de transporte y distribución, sujetos a autorización. Las transferencias de energía entre generadores, comercializadores, importadores y exportadores que resulten de la operación del Mercado Mayorista.

b) Reglamento de la Ley General de Electricidad

El Reglamento de la Ley General de Electricidad (1997), es el cuerpo normativo que reglamenta y desarrolla los supuestos a establecidos en la ley.

c) Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista

“El presente reglamento define los principios generales del Mercado Mayorista, así como la organización, funciones, obligaciones y mecanismos de financiamiento del

Administrador del Mercado Mayorista”. (Reglamento de la Ley General de Electricidad, 1997, art. 2)

d) Ley de Tarifa Social para el Suministro de Energía Eléctrica

La Ley de Tarifa Social para el Suministro de Energía Eléctrica (2000, art. 1) menciona al respecto de la norma jurídica:

Con la finalidad de favorecer al usuario regulado del servicio de distribución final, más afectado por el incremento de los costos en la producción de la energía eléctrica, se autoriza la creación de una tarifa especial con carácter social, la que será denominada Tarifa Social para el Suministro de Energía Eléctrica, dirigida a usuarios con consumos de hasta 300 kilovatios hora –Kwh–.

e) Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable

“La presente Ley tiene por objeto promover el desarrollo de proyectos de energía renovable y establecer los incentivos fiscales, económicos y administrativos para el efecto”. (Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, 2003, art. 2)

2.2.6 Mercado eléctrico

En este mercado se realizan las transacciones comerciales (compra y venta de potencia y energía eléctrica) del subsector eléctrico.

“En la Ley General de Electricidad, se establece que el mercado de energía está constituido por los mercados regulado y mayorista (mercado libre), el cual a su vez, está integrado por Agentes y Grandes Usuarios”. (MEM, 2017 p. 2)

2.2.7 Sistema eléctrico

El Ministerio de Energía y Minas (2017), menciona que el sistema eléctrico se encuentra dividido en: los sistemas de Generación (que representa la oferta de energía eléctrica); Transporte (que son el medio de transferencia de la energía eléctrica desde los sitios de producción a los de consumo); y Distribución (que representa la demanda o consumo de energía eléctrica).

La Ley General de Electricidad (1996, art. 6), indica que:

Es el conjunto de instalaciones, centrales generadoras, líneas de transmisión, subestaciones eléctricas, redes de distribución, equipo eléctrico, centros de carga y en general toda la infraestructura eléctrica destinada a la prestación del servicio, interconectados o no, dentro del cual se efectúan las diferentes transferencias de energía eléctrica entre diversas regiones del país.

2.2.8 Generación distribuida renovable

Según el Administrador del Mercado Mayorista (citado en MEM, 2016) al referirse sobre un generador distribuido renovable (GDR), indica que es la persona, individual o jurídica, titular o poseedora de una central de generación de energía eléctrica con una capacidad máxima de 5MW, que utiliza recursos energéticos renovables y participa en el Mercado Mayorista.

La Universidad Rafael Landívar -URL- (2018), publicó el informe titulado “Perfil energético de Guatemala. Bases para el entendimiento del estado actual y tendencias de la energía”, dentro del documento se desarrollan los conceptos sobre los recursos energéticos, renovables y no renovables, a partir estos concepto se puede mencionar:

a) Recursos energéticos no renovables

1. Petróleo

Es uno de los recursos energéticos fósiles más importantes. A partir de este, se produce una serie de materias primas, pero los más importantes son los combustibles fósiles como la gasolina, el diésel, el keroseno y el fuel oil.

2. Gas natural

Es una mezcla de hidrocarburos gaseosos presentes en depósitos del suelo o asociados a yacimientos de petróleo. Su composición química varía entre componentes de metano, etano y porcentajes mínimos de otros gases como propano, butano, pentano, hidrocarburos cíclicos y aromáticos.

3. Carbón mineral

Es una roca sedimentaria que se forma mediante durante la descomposición de fósiles vegetales, por medio de procesos de compactación y presión a altas temperaturas.

4. Combustibles fósiles

El carbón, el petróleo y el gas natural son los combustibles más comunes para la generación de energía en la actualidad.

La generación de energía eléctrica que utiliza combustibles fósiles se produce usando plantas térmicas. Generalmente, una planta térmica tiene cuatro componentes: 1) una caldera, 2) una turbina de vapor para transformar el calor en energía mecánica, 3) un generador de electricidad, y 4) un condensador para enfriar el vapor y reciclar el agua.

b) Recursos energéticos renovables

1. Biomasa

Se refiere a los recursos que provienen de organismos vegetales producto del ciclo del carbón y desechos orgánicos de animales o seres humanos.

2. Energía solar

Es la fuente primaria de todas las demás formas de energía en este planeta. La energía solar es el resultado de la fusión termonuclear de átomos de hidrógeno (H), que se transforman en helio (He) en el Sol.

3. Energía eólica

Es producto del movimiento del viento, que se obtiene por el calentamiento de las masas de aire, ya que al calentarse pesan menos y ascienden, mientras que las masas de aire frío descienden. Para la producción de energía eólica se utilizan aerogeneradores o turbinas de viento, los cuales convierten la energía cinética en energía eléctrica.

4. Energía geotérmica

Proviene del interior de la Tierra por el resultado de la desintegración radioactiva de elementos (uranio, torio, potasio), y los procesos geológicos de la formación del planeta. La energía se manifiesta en la superficie por procesos geológicos, como la formación de volcanes, aguas termales y géiseres que expulsan agua caliente.

5. Energía hidroeléctrica

Se genera a partir del movimiento del agua. Por lo general, se obtiene mediante la construcción de presas, donde se acumula un volumen de agua, para luego permitirle fluir y así, mover una turbina.

Existen tres tipos de tecnologías utilizadas para producir energía hidroeléctrica. Las centrales hidroeléctricas al filo del río utilizan la corriente para mover una turbina. Las centrales con embalses o represas acumulan agua en un reservorio construido a base de cemento. Las centrales hidroeléctricas por bombeo utilizan una bomba para mover el agua hacia un punto elevado, de tal manera que el estanque se llena en periodos de baja demanda, El agua acumulada en el estanque puede ser liberada en periodos de alta demanda.

2.2.9 Importación y exportación de energía eléctrica

a) Importación de energía

La actividad por medio de la cual se comercializa electricidad o Servicios Complementarios, desde el Mercado Mayorista al Mercado Eléctrico Regional, o a cualquier otro mercado eléctrico". (Reglamento del Mercado Mayorista, 2007, art. 1)

b) Exportación de energía eléctrica

"Es la actividad por medio de la cual se comercializa electricidad o Servicios Complementarios al Mercado Mayorista, desde el Mercado Eléctrico Regional o desde cualquier otro mercado eléctrico". (Reglamento del Mercado Mayorista, 2007, art. 1)

2.3 Tributación del subsector eléctrico en Guatemala

2.3.1 Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), menciona los siguientes elementos y conceptos del impuesto aplicables al subsector eléctrico.

a) Sujeto pasivo

Es el obligado a cumplir la prestación pecuniaria. El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, establece que el sujeto pasivo es la persona denominada contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley.

Al respecto de las actividades de importación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, establece en su artículo 6 que también son sujetos pasivos del impuesto:

- a) El importador habitual o no.
- b) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- c) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.

b) Hecho generador

Es el presupuesto establecido en la ley que prevé el nacimiento de la obligación tributaria, a partir de su realización o materialización. Dentro de las actividades aplicables al subsector eléctrico, por medio de los que el impuesto puede ser generado, se pueden mencionar:

- a) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.

Venta: es todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional.

- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.

Servicio: la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

- c) Las importaciones

Importación: consiste en la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países.

c) Tipo impositivo

El tipo impositivo para el régimen genera está establecido en el artículo 10, el cual indica que los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

2.3.2 Impuesto Sobre la Renta

La Ley de Actualización Tributaria (2012), establece mediante el Decreto 10-2012, Libro I, los siguientes elementos y conceptos del impuesto, aplicables al subsector eléctrico.

a) Sujeto pasivo

Las personas, individuales o jurídicas, los entes o patrimonios, nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, que obtengan ingresos dentro del territorio nacional.

b) Hecho generador

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, 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.

Las rentas se encuentran clasificadas en 3 categorías. Dentro de las actividades aplicables al subsector eléctrico, por medio de los que el impuesto puede ser generado, se pueden mencionar:

1. Rentas de actividades lucrativas.

- a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.

2. Rentas de capital y ganancias de capital.

- a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.

- b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país
- c) Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala.

2.3.3 Exenciones del subsector eléctrico

- a) La Ley Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, menciona mediante el Decreto 52-2003, que es necesario el nacimiento de una normativa legal para promover el desarrollo y aprovechamiento de recursos energéticos renovables, para buscar un equilibrio entre las fuentes de energía y la participación de inversiones de energía renovable.

Se establece como objeto la promoción y el desarrollo de proyectos de energía renovable y el establecimiento de incentivos fiscales, económicos y administrativos.

Todas las entidades, municipalidades, Instituto Nacional de Electrificación -INDE-, empresas mixtas y personas individuales o jurídicas, que prevean ejecutar proyectos con recursos energéticos renovables gozan de incentivos para funcionar, siendo estos los siguientes:

- 1) Exención de derechos arancelarios para las importaciones, Impuesto al Valor Agregado –IVA–, cargas y derechos consulares sobre la importación de maquinaria y equipo, utilizados exclusivamente para la generación de energía en el área donde se ubiquen los proyectos de energía renovable.

Para este caso es imperativa la realización de la solicitud de aplicación de la exención por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. El plazo establecido para gozar del incentivo exclusivo no puede exceder de 10 años.

- 2) Exención del pago del Impuesto Sobre la Renta.

La aplicación y vigencia del incentivo comienza a partir de la fecha de inicio de entrega -FIE-, siempre que no exceda el periodo de 10 años.

El otorgamiento de la exención establece las condiciones para las personas individuales o jurídicas, en este sentido se especifica que la aplicación es exclusiva solamente punto dentro del proceso económico o de la cadena de valor del proceso que le corresponda a la empresa que se beneficie por tal incentivo, es decir, que no aplica para las demás actividades que realice la entidad, únicamente con la parte que le corresponde dentro del proyecto de energías renovables.

2.4 Estructura tributaria y su relación con la recaudación tributaria

2.4.1 La actividad financiera del Estado

Juarez (2012) menciona al respecto:

Para que constitucionalmente el Estado pueda cumplir con sus fines, es necesario que cuente con los recursos necesarios, los cuales provienen principalmente de la recaudación de la riqueza de los gobernados con apego en la aplicación de la norma impositiva, de la administración de su patrimonio, y de la erogación de los gastos necesarios para satisfacer las necesidades de la sociedad, a estos actos en conjunto se denominan actividad financiera.

2.4.2 Política fiscal

Pérez Mejía (2010) menciona al respecto:

La política fiscal, configura el presupuesto del Estado, que tiene entre sus principales componentes, el gasto público y los impuestos -ingresos-, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las oscilaciones de los ciclos económicos y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta. Entre los propósitos fundamentales se encuentran, el absorber de la economía privada ingresos, para la provisión de servicios públicos necesarios y manipular instrumentos tributarios, de gasto, de fijación de precios y tarifas, de forma que se creen los suficientes incentivos, para que el sector privado, genere ahorros requeridos para el desarrollo económico y la creación de inversiones.

2.4.3 Estructura fiscal

Según Pérez Mejía (2010) la política fiscal del país comprende uno de los elementos fundamentales para lograr su desarrollo económico social.

Trayendo a colación el origen de la reestructuración de la estructura tributaria, originada a partir de los Acuerdos de Paz y el Pacto Fiscal, de la década de los años 90; desde donde se establecieron metas y mecanismos fiscales tendentes a eliminar las iniquidades sociales, a través de la orientación del desarrollo, la inversión pública y la prestación de servicios sociales universales.

2.4.4 Estructura tributaria

Respecto de la estructura tributaria, Pérez Mejía (2010) indica que al analizar la estructura tributaria de Guatemala, se pueden inferir elementos como los elevados componentes o grados de ineficiencia; factor que proyecta una percepción anti contribución, de mal uso de los ingresos públicos y un calificativo de “PARAÍSO FISCAL”.

2.4.5 Sistema tributario

González Lemus (2011) menciona:

El sistema tributario se define como el “conjunto de impuestos que rigen en un país, en un determinado momento”, (70) siendo sus limitaciones básicas de tipo espacial y temporal. Desde un punto de vista normativo, un sistema tributario es un conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos que rigen en un país en un momento determinado, en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea. Los sistemas se pueden clasificar en racionales o históricos, según si la armonía entre los tributos fue deliberadamente creada o surgen por evolución histórica; y según la cantidad de tributos aplicados.

2.4.6 Componentes del sistema tributario

A partir de lo que menciona González Lemus (2011), se pueden mencionar los principales componentes de un sistema tributario:

- a) Política fiscal: constituyen los preceptos fundamentales el sistema tributario.
- b) Normas tributarias: articula las normas jurídicas que regulan las relaciones jurídicas existentes en el sistema tributario.
- c) Administración tributaria: es el órgano que funge con la competencia tributaria que emana de la potestad inherente al Estado.

2.4.7 Sistema tributario guatemalteco

Desarrollando el concepto de sistema tributario, Lemus (2011) menciona, que para lograr sus fines, el Estado debe recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y el funcionamiento de sus organismos; esto es lo que se comprende como actividad financiera del Estado, desde la cual el Estado como administrador es el responsable de asignar y distribuir los ingresos y los gastos públicos, porque a través de esta actividad cumple con una de sus principales funciones inherentes.

Para efectos de la presente investigación, al mencionar la actividad financiera del Estado, es preciso enumerar que tiene tres funciones fundamentales:

- a) Recaudación: consiste en la obtención de los recursos necesarios para sostener el gasto público, en este contexto los tributos representan la principal fuente de ingresos, sin embargo, existen en paralelo la explotación de recursos propios y el crédito público.
- b) Gestión o administración de recursos: consiste en la administración de los recursos obtenidos en función de los gastos establecidos, de manera que ocurra el ciclo de la programación, manejo y asignación de los fondos públicos.

- c) Erogación o gasto: consiste en la ejecución que el Estado efectúa al contar con los recursos necesarios para cubrir los gastos programados en el presupuesto.

2.4.8 Ingresos tributarios

Una premisa importante en el contexto tributario recae en los ingresos tributarios, CEPAL (2009) le denomina Economía de los Ingresos Tributarios (EIT). Bajo este concepto se agrupan los elementos teóricos y políticos de la administración tributaria que interactúan para la conformación de los ingresos tributarios.

La concepción de la Economía de los Ingresos Tributarios persigue concretamente un ámbito de acción. Su objetivo fundamental consiste en proporcionar un marco orientador para el trabajo diario con los datos de recaudación tributaria.

El punto de partida de la EIT encuentra su base en dos conceptos importantes:

- a) Factores determinantes de los ingresos tributarios
- b) Sistemas de recaudación de impuestos

2.4.9 Factores que inciden en la recaudación

“El conjunto de variables en función de las cuales se conforman los datos de la recaudación tributaria y que, por lo tanto, constituyen el componente esencial de cualquier labor relacionada con ellos”. (CEPAL, 2009 p. 10)

Para el entendimiento de los ingresos tributarios y la recaudación, es importante comprender los factores que, de manera directa o indirecta, inciden en la conformación de los datos de la recaudación tributaria.

a) Factores directos

CEPAL (2009) menciona los factores que, en forma directa, participan en la conformación de los datos de la recaudación tributaria son los siguientes:

- 1) La legislación tributaria: La estructura de los impuestos es fijada por leyes, que especifican el objeto del gravamen, su base imponible, las alícuotas, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, las deducciones admitidas y las exenciones, tanto de carácter objetivo como subjetivo.

Estas normas también se ocupan de un sinnúmero de cuestiones relativas al sistema de determinación del tributo, tales como criterios de valuación de activos y pasivos, métodos de contabilización, regímenes de amortización y tratamientos a otorgar a los diversos tipos de contribuyentes y operaciones.

- 2) El valor de la materia gravada: Es la magnitud, medida en valores monetarios, de los conceptos económicos gravados por la legislación tributaria. Conceptos tales como las ventas minoristas, el consumo, las

importaciones, los ingresos y bienes de las personas y las utilidades y activos societarios constituyen, habitualmente, la materia gravada por los impuestos.

Este factor abarca la totalidad de la materia gravada definida por la legislación, es decir que cuando nos referimos a él estamos considerando la materia gravada potencial. En consecuencia, no descontamos el efecto que sobre ella produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

- 3) Las normas de liquidación e ingreso de los tributos: Son las normas contenidas tanto en las leyes de procedimiento tributario, que se aplican a la generalidad de los impuestos, como en disposiciones reglamentarias dictadas por las administraciones tributarias, que establecen en forma pormenorizada las prácticas que deben seguirse para el ingreso de los gravámenes.

Estas normas fijan los conceptos que deben abonarse en cada tributo, es decir declaraciones juradas, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, así como los métodos para determinar el monto de cada pago – base de cálculo y alícuotas – y las fechas en que deben ingresarse.

- 4) El incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales: El incumplimiento puede tomar dos formas:

La mora, que involucra a aquellas obligaciones tributarias que son reconocidas por los contribuyentes a través, por ejemplo, de la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas pertinentes, pero no son abonadas en los plazos establecidos por la legislación. La evasión. A diferencia de la mora, el rasgo distintivo de la evasión es el ocultamiento total o parcial del valor de los conceptos económicos gravados.

- 5) Los factores diversos: un conjunto de variables, en general de índole administrativa, entre los que se destacan las transferencias que el organismo recaudador efectúa entre las cuentas bancarias de los impuestos, los ingresos por planes de facilidades de pago y las demoras en la acreditación de pagos, que pueden provocar que su registro se efectúe en un período posterior al de su efectiva realización. (p. 14-15)

b) Factores de segundo grado

Los factores de primer grado, que inciden directamente en los datos y acciones recaudatorias, están determinadas a su vez por otras de manera indirecta, entre los que se pueden mencionar:

- 1) Los objetivos de la política económica y fiscal: La política fiscal, por ejemplo, contiene metas en cuanto a la obtención de un resultado fiscal, al que los recursos tributarios deben contribuir alcanzando ciertos niveles. La política

económica acostumbra, también, utilizar los tributos como herramienta para la obtención de objetivos no fiscales, en temas como el estímulo a la inversión privada, la distribución del ingreso y el desarrollo de regiones o de actividades específicas.

- 2) Las preferencias de los formuladores de la política fiscal: sean éstos los legisladores o los funcionarios del poder ejecutivo que participan en el proceso de creación o modificación de las leyes tributarias. Estas preferencias pueden ser de carácter ideológico, político, personal, etc. y afectan aspectos de la legislación tributaria, tales como las elecciones del tipo de imposición, de las alícuotas de los tributos y de las exenciones a otorgar. También, puede ocurrir que estas preferencias generen en los contribuyentes la percepción de una excesiva presión tributaria, cuya existencia puede justificar un incremento de la tasa de evasión.
- 3) Las variables económicas: En el caso de la legislación tributaria, las fases ascendentes de los ciclos económicos suelen ser aprovechadas para mejorar la calidad de la estructura tributaria, a través de la eliminación de impuestos que se consideran distorsivos y la reducción de alícuotas. En las etapas de recesión, en cambio, es común observar la creación de tributos y la eliminación de exenciones.
- 4) La evaluación de costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria: En términos generales, el nivel de la evasión tributaria está relacionado con la evaluación que efectúen los contribuyentes sobre los costos y los beneficios, económicos y de cualquier otra índole, asociados a ese comportamiento. Entre los costos se distinguen la probabilidad de ser detectado y la penalidad efectiva que pueden recibir por el delito cometido, tanto de tipo económico como personal y social. Del lado de los beneficios se destacan, en particular, los de la obtención de mayor rentabilidad -en forma directa o a través del desplazamiento de competidores- y los de mantenimiento de la actividad, cuando la misma tiene rendimientos bajos o negativos después del pago de impuestos. (p. 16-17)

2.4.10 Sistemas de recaudación tributaria

“Es el proceso en el cual se obtienen los datos de recaudación, a través de la acción de sus factores determinantes”. (CEPAL, 2009 p.11)

Según CEPAL (2009), los sistemas de recaudación de impuestos se dividen en dos partes. La primera, y más importante, consiste en el formulario de pago que las administraciones tributarias diseñan y ponen a disposición para el pago de impuestos. La segunda, contiene variables de diversa naturaleza que no están incluidas en el formulario, no obstante, inciden en la conformación de los datos de recaudación.

2.4.11 Recaudación potencial

CIAT (2009) menciona:

El potencial tributario estructural es la recaudación esperada que un gobierno puede extraer de su sector privado, mediante la aplicación de un sistema tributario óptimo, consideradas las condiciones económicas y sociales vigentes en el país. O sea, considerado el nivel de desarrollo (características estructurales) de una nación, sería la recaudación que naturalmente se realizaría. Conforme quedará claro más adelante, se busca acá una idea de la recaudación esperada utilizando la capacidad o esfuerzo normal de la economía.

2.5 Tributación de la energía en la Unión Europea

Las energías renovables en Europa tienen una concepción importante, parten de la idea que desde el análisis de la fuente de la energía, y que son recursos imprescindibles para la supervivencia del planeta.

Como lo indica el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (citado en Lechón, 2014) se trata de un recurso limpio, cuyo impacto ambiental es nulo, se caracterizan porque su fuente son recursos naturales que no se agotan y garantizan la permanencia de su fuente; por mencionar algunos ejemplos se encuentran la energía eólica, la hidráulica, la mareomotriz, la solar, la geotérmica y la biomasa.

De acuerdo con el planteamiento teórico, en el territorio europeo se pueden distinguir tres motivos que justifican la imposición sobre los productos energéticos, siendo los siguientes:

a) Motivos fiscales

El planteamiento de los impuestos energético-ambientales configura el concepto del “doble dividendo”, es decir, un doble propósito de los impuestos ambientales que, no solo sirven para reducir los efectos negativos, sino que, obedeciendo a su inelasticidad de demanda, los ingresos que se obtienen de ellos pueden ser utilizados para reducir otros impuestos que tienen un carácter más distorsionante sobre el consumo.

b) Motivos ambientales

La imposición energética permite alcanzar un segundo óptimo (subóptimo), tal y como se afirma en el Informe “Impuestos Energéticos en España”, “lo que quiere decir que no se consigue llegar al equilibrio perfecto, pero sí es posible aproximarse a él.” (Lechón, 2014 p. 5).

Con esta imposición, las empresas contaminantes deberán elegir entre asumir los costos de reducción de sus emisiones, o aceptar el gravamen por el impuesto energético.

c) Motivos para captación de rentas

Respecto al tema de la captación de rentas, Boadway y Flatters (citados en Lechón, 2014) mencionan que los recursos energéticos son capaces de generar beneficios, estos beneficios a su vez, se obtienen al descontar los costos reales de explotación, de los ingresos reales que producen.

Las rentas obtenidas de esos recursos son extraordinarias, es decir, están fuera de los márgenes de la carga tributaria estimada habitual de otros factores productivos, el Estado puede verse incentivado a establecer una imposición sobre estas actividades.

3. METODOLOGÍA

3.1 Punto de vista

Enfoque tributario.

3.2 Definición del problema

Las actividades realizadas por el subsector eléctrico tienen una importancia social y económica en Guatemala, los agentes efectúan operaciones de generación, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica en el país. La reestructuración del sector desde 1996 permitió la participación de la inversión privada en el mercado eléctrico, a partir de este diseño la actividad eléctrica ha cobrado relevancia, y es por ello que surge la necesidad de evaluar los aspectos tributarios que gravan las distintas actividades eléctricas y la factibilidad de la estructura tributaria actual; así como la necesidad de evaluar y considerar los aspectos ambientales y el impacto que ocasionan las actividades eléctricas.

El Estado necesita de recursos para sustentar el gasto público, la principal fuente de recursos radica en los ingresos tributarios, y estos son administrados por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con los ingresos que percibe, el Estado puede proveer bienes y servicios públicos para satisfacer necesidades colectivas. La recaudación tributaria del país se ve determinada por varios factores y fenómenos, la brecha fiscal, generada a partir de la dificultad con las metas de recaudación es una problemática nacional que con cada periodo fiscal aumenta su fisura y genera polémicas sobre cómo reducirla.

La estructura tributaria actual particular que grava las actividades que realiza el subsector eléctrico debe ser analizada, para determinar su factibilidad y sus efectos. Además, las operaciones y la participación de las actividades de energía eléctrica y sus efectos ambientales representan situaciones que pueden ser aprovechadas para mejorar los niveles de recaudación y controlar el impacto ambiental en el país.

3.3 Unidad de análisis

Subsector Eléctrico de Guatemala

Superintendencia de Administración Tributaria

3.4 Periodo histórico

Enero-diciembre 2020

3.5 Ámbito geográfico:

República de Guatemala.

3.6 Justificación

El crecimiento de la actividad del subsector eléctrico en el país demanda un análisis de los aspectos tributarios y fiscales inherentes a esta actividad, para diagnosticar la factibilidad, coherencia e incidencia en el cumplimiento de la política fiscal. Partiendo del desarrollo de las principales particularidades de este sector, y focalizados en su aporte social y económico, se plantea estudiar la factibilidad de la legislación tributaria y los incentivos fiscales existentes, y los efectos derivados, al mismo tiempo, realizar un análisis comparativo de las tendencias tributarias en otras economías, que justifique una propuesta y aplicación de tendencias tributarias que aprovechen la actividad eléctrica, para mejorar la recaudación del país y prevea el costo de sus implicaciones medioambientales .

3.7 Propósito del Trabajo de Investigación

Elaborar un análisis de la estructura tributaria actual aplicada al subsector eléctrico y elaborar propuestas que contribuyan a resolver la problemática planteada, para gravar la actividad eléctrica, incentivar inversiones renovables y contribuir con la recaudación tributaria.

3.8 Objetivos

3.8.1 Objetivo General

Analizar la estructura tributaria aplicable al subsector eléctrico en Guatemala, para evaluar su factibilidad y el nivel de incidencia en la recaudación tributaria.

3.8.2 Objetivos Específicos

1. Conocer las particularidades de la actividad eléctrica, y su aporte social y tributario en el país.
2. Evaluar la existencia y diseño de incentivos fiscales creados para promover el mercado eléctrico, para comparar con incentivos de otros sistemas tributarios para buscar su adaptabilidad en Guatemala.
3. Analizar la incidencia de la tributación del subsector eléctrico en la recaudación tributaria del país.
4. Analizar las tendencias tributarias y fiscales sobre la actividad eléctrica implementados en los sistemas tributarios de otras economías, para evaluar propuestas que coadyuven a la recaudación del país.

3.8.3 Sujeto del Trabajo Profesional

Los sujetos que se analizan son el Subsector Eléctrico y la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.8.4 Objeto del Trabajo Profesional

El objeto de estudio del presente trabajo es la recaudación tributaria generada por el subsector eléctrico y los aspectos particulares del subsector eléctrico.

3.9 Métodos

Para efectos del cumplimiento de los objetivos y desarrollo de la presente investigación se hará uso de los siguientes métodos de investigación:

3.9.1 Método científico

Esta investigación se desarrolló bajo el método científico con un enfoque cuantitativo y para el efecto se siguieron las fases siguientes:

- a) Se recolectó información de fuentes primarias (libros, revistas, leyes, internet, estados financieros de la unidad de análisis, etc.).
- b) Se analizaron los datos recopilados, a través del contacto directo con la realidad, la síntesis, la comparación y la concordancia.
- c) Se elaboró un reporte de resultados.

3.9.2 Método sintético

Se empleó para recopilar información a través de búsqueda y análisis de literatura, con el fin de documentar el marco teórico, con el fin de comprender la esencia de la temática del sector eléctrico como actividad energética en el país, focalizado desde la perspectiva de estudio de la proyección e importancia que tiene en el país, es decir, su aporte social y económico, y como punto fundamental, el efecto tributario, sus particularidades tributarias y su incidencia en la recaudación tributaria.

3.9.3 Método analítico

Se fragmentó en sus partes o elementos la información de la problemática, observando la naturaleza y efectos de la actividad eléctrica inmersa en el sector energético, y principalmente el análisis del escenario tributario y fiscal del sector, para evaluar y diagnosticar la factibilidad, beneficios y deficiencias que enmarcan los aspectos tributarios de las actividades del subsector eléctrico, al mismo tiempo, se efectuó una evaluación de las tendencias internacionales que han comenzado a adherir al sistema tributario al sector energético y sus efectos ambientales, para considerar y factibilidad de su aplicabilidad en el sistema tributario guatemalteco.

3.9.4 Método jurídico

Derivado de la naturaleza de la investigación, resultó necesaria la aplicación de este método en el análisis y la utilización de leyes, que fundamentarán la problemática planteada.

3.10 Técnicas

Para obtener la información que permita determinar las particularidades tributarias del subsector eléctrico y sus efectos en la recaudación tributaria, se utilizaron las técnicas siguientes:

3.10.1 Documental

Se utilizó la técnica de la lectura y el subrayado al momento de recolectar y estudiar la información bibliográfica y documental, de la literatura relacionada con el problema objeto de estudio. El estudio de documentos, mediante la lectura, observación, indagación y consultas, que permitió obtener información de fuentes secundarias relacionadas con el tema de estudio, en textos, leyes, reglamentos, revistas, boletines, informes de investigación institucionales, informes y estadísticas oficiales de entidades públicas, entre otros.

3.10.2 De campo

a) Entrevista estructurada

La técnica de campo empleada fue la entrevista para dar a conocer a los potenciales encuestados sobre el trabajo de investigación y la función de la boleta de encuesta, que a través de ella se podría recoger las opiniones y aportes para el trabajo de campo y la determinación de resultados. La boleta de encuesta fue elaborada para plantear preguntas a profesionales que manejan la temática y tienen experiencia en el contexto tributario, que, a criterio del investigador, son capaces de aportar perspectivas que contribuyan a alcanzar los objetivos de la investigación y respalden la justificación de la investigación y la elaboración de una propuesta tributaria, dirigida a la problemática, estableciendo un diálogo diseñado para recoger información significativa.

b) Análisis estadístico

Se realizó un análisis estadístico con información oficial, publicada por entidades públicas de los resultados del objeto de estudio. Utilizando el programa Microsoft Excel, para examinar los datos recolectados y la preparación de tablas y gráficos para presentar los resultados obtenidos.

3.11 Resumen del procedimiento usado en el desarrollo del trabajo

El trabajo de investigación comenzó con las propuestas de selección de tema, pasando por procesos de consultas, lectura de bibliografía, intercambio de opiniones y de puntos de vista de compañeros, profesores y profesionales que manejan los temas tributarios y de metodología, aplicando las correcciones necesarias; se consideró la importancia y la necesidad de abordar el tema y desarrollarlo, para sometimiento a corrección y aprobación por parte de las autoridades de la Escuela.

A partir de la aprobación y establecimiento del tema del trabajo de investigación, en primera instancia, se continuó con el proceso de búsqueda y recopilación de literatura y material bibliográfico, para sustentar el tema y ampliar los horizontes teóricos para el desarrollo de la investigación.

Los elementos de justificación y objetivos de la investigación fungieron como horizonte para desarrollar el tema y buscar métodos y técnicas que buscaran alcanzar, comprobar o descubrir respuestas a las incógnitas planteadas, a partir de la definición de la problemática.

La búsqueda y lectura de literatura constituyó un punto focal en la investigación, se hizo una lectura general de los temas, en busca de ideas centrales y conceptos fundamentales. Permitiendo evaluar la calidad del contenido de la bibliografía, para sustraer las ideas más importantes para el desarrollo del estudio.

Se buscó y solicitó información tributaria del periodo evaluado, sobre estadísticas tributarias y datos de recaudación publicadas en el portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria, para elaborar tablas que ejemplifiquen las cifras, comportamientos y montos de recaudación del periodo fiscal 2020.

Se elaboró una boleta de encuesta, utilizando la herramienta digital Formularios de Google, como instrumento de la investigación, diseñada con el objetivo de recopilar información significativa, proporcionada por profesionales, cuyo perfil se consideró que pudiera contribuir con perspectivas para sustentar el trabajo de investigación. A través de la compilación de las respuestas proporcionadas en las boletas, se pudo recoger información originada por personas que conocen y desarrollan su profesión en el contexto tributario y del subsector eléctrico, esto para respaldar que se sostuvo entrevistas y se solicitaron puntos de vista, como parte de la investigación de campo.

Se procedió con la elaboración del Informe del Trabajo Profesional, como punto final dentro del proceso de investigación, incluyendo revisiones y correcciones. De esta manera se cumplió con el fin esencial del Trabajo Profesional de presentar las principales situaciones encontradas, reflejar el contexto actual de la problemática planteada y su entorno, los resultados obtenidos y analizados, para aportar propuestas del tema investigado y principales conclusiones y recomendaciones que se obtuvieron. El desarrollo y redacción del informe final, se planteó de tal manera que, cumpliera con su fin de comunicare con efectividad los resultados, proyectando su esencia profesional, técnica y académica.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

4.1 Contexto actual del subsector eléctrico en Guatemala

El diseño, estructura y actividad del subsector eléctrico en Guatemala, se encuentran regulados por la Ley General de Electricidad, Decreto No. 93-96, promulgada por el Congreso de la República, para cumplir con el mandato el artículo 130 de la Constitución Política de la República, de mejorar el nivel de vida de todos los guatemaltecos.

La actividad del subsector eléctrico cuenta con un diseño que permite un sistema de generación de energía eléctrica desmonopolizado, sistemas de transmisión descentralizados y la distribución de energía eléctrica agilizada, para el crecimiento de la oferta y la satisfacción de necesidades sociales y productivas de los habitantes del país.

El contexto institucional del subsector eléctrico se encuentra integrado de la siguiente manera:

1. Ministerio de Energía y Minas -MEM-
2. Comisión Nacional de Energía Eléctrica -CNEE-
3. Administrador del Mercado Mayorista -AMM-

Dentro del subsector eléctrico se encuentran actores, que son los entes que actúan y realizan las transacciones comerciales (compra y venta de potencia y energía eléctrica) del subsector eléctrico, dentro del mercado eléctrico nacional y regional. De acuerdo con la Ley General de Electricidad, los actores del sistema eléctrico nacional son:

- a) Empresas generadoras
- b) Empresas transportistas
- c) Empresas comercializadoras
- d) Empresas distribuidoras
- e) Grandes usuarios

4.2 Contexto tributario del subsector eléctrico en Guatemala

4.2.1 Exenciones del subsector eléctrico

La Ley Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, menciona mediante el Decreto 52-2003, que es necesario el nacimiento de una normativa legal para promover el desarrollo y aprovechamiento de recursos energéticos renovables, para buscar un equilibrio entre las fuentes de energía y la participación de inversiones de energía renovable.

Se establece como objeto la promoción y el desarrollo de proyectos de energía renovable y el establecimiento de incentivos fiscales, económicos y administrativos.

El artículo 5, Decreto No. 52-2003, Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, establece los incentivos dirigidos a todas las entidades, municipalidades, Instituto Nacional de Electrificación -INDE-, empresas mixtas y personas individuales o jurídicas, que prevean ejecutar proyectos con recursos energéticos renovables.

Los proyectos gozan de incentivos para funcionar, siendo estos los siguientes:

- a) Exención de derechos arancelarios para las importaciones, Impuesto al Valor Agregado –IVA–, cargas y derechos consulares sobre la importación de maquinaria y equipo (según el artículo 5, inciso b, de la convención de Viena sobre Relaciones Consulares, fomento del desarrollo de las relaciones comerciales); utilizados exclusivamente para la generación de energía en el área donde se ubiquen los proyectos de energía renovable.

Previo a la importación de la maquinaria y equipo destinada a la utilización en los proyectos de energía renovable, según el artículo 5, Decreto No. 52-2003, de la Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, indica que las personas individuales o jurídicas interesadas en desarrollar estos proyectos deben solicitar la aplicación de la exención a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien se encarga de la evaluación y autorización de la importación. En este caso, el incentivo estará vigente exclusiva durante un período de preinversión y período de construcción, que no excederá el plazo de 10 años.

- b) Exención del pago del Impuesto Sobre la Renta.

Según el inciso b, del artículo 5, de la Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, Decreto No. 52-2003, la vigencia exclusiva de este incentivo será a partir de la Fecha de Inicio de Entrega (FIE), siempre que no exceda el periodo de 10 años.

El otorgamiento de la exención establece únicamente para las personas individuales o jurídicas que desarrollen directamente los proyectos, y aplicable solo a la parte que corresponda a los proyectos de energía renovable, es decir, que la exención no es aplicable a las demás actividades que realicen las personas beneficiadas.

- c) La Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, Decreto No. 52-2003, otorgaba una tercera exención por un período de 10 años, respecto al Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-.

El Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, Decreto No. 99-98, se promulgó por medio del Congreso de la República de Guatemala para dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz, para fortalecer la recaudación tributaria, establecida como mecanismo para asegurar el pago de un impuesto mínimo por parte de las personas individuales o jurídicas domiciliadas en

el país que desarrollen actividades mercantiles o agropecuarias, que no pagaran Impuesto Sobre la Renta o declararen reiteradamente pérdidas fiscales, siendo este impuesto acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

El Congreso de la República de Guatemala, mediante Decreto No. 19-04, promulgó el Impuesto Extraordinario y Temporal a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, decretado como un impuesto extraordinario y temporal, para gravar la actividad mercantil o agropecuaria acreditable al Impuesto Sobre la Renta, derogando en consecuencia el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-.

Posteriormente, por medio del Decreto No. 73-2008, el Congreso de la República de Guatemala sustituyó al Impuesto Extraordinario y Temporal a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, con el nuevo Impuesto de Solidaridad, creado para permitir al Estado contar con los recursos necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en el sentido que se promulgase una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta.

El Decreto No. 6-91, Código Tributario, en su artículo 3, numeral 2, establece que se requiere la emisión de una ley para otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales. Así también, en su artículo 7, numeral 4, al respecto de la vigencia en el tiempo establece que las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, indica que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo del imperio de otra posterior; las normas tributarias que modifiquen los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos por los contribuyentes.

No obstante que el Decreto No. 52-2003, la Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable, estableció una exención al Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA, por un período de máximo de 10 años; tomando en cuenta que el Decreto No. 99-98 estuvo vigente hasta el año 2004, derogada por la promulgación del Decreto No. 73-2008, Impuesto Extraordinario y Temporal a los Acuerdos de Paz -IETAAP, y considerando el plazo máximo de la exención, a la fecha actual, los derechos adquiridos mediante la Ley para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovables ya no estarían vigentes en los posteriores cuerpo legales, tomando en cuenta que fue promulgada en el año 2003. Por lo tanto, en lo que respecta al Impuesto de Solidaridad, que es el impuesto actual, ya no contempla los supuestos relativos a esta exención.

4.3 Análisis del comportamiento de la recaudación tributaria por sector económico en Guatemala, durante el año 2020

El comportamiento de la recaudación tributaria para el año 2020 , según la actividad que la genera es el siguiente:

Tabla 1
Recaudación Tributaria por Sector Económico
Año fiscal 2020. En millones de Quetzales

ACTIVIDAD ECONÓMICA	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	TOTAL 2020
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	39.08	23.87	18.43	43.46	22.47	23.14	38.02	22.05	24.60	39.24	24.70	28.49	347.56
Explotación de Minas y Canteras	2.19	1.36	1.17	1.47	1.41	0.79	1.27	1.69	1.48	1.74	1.45	1.51	17.53
Industrias	122.06	77.10	67.37	147.10	72.36	73.88	128.00	74.13	81.39	151.79	87.04	87.39	1,169.61
Suministro de Electricidad, Gas y Agua	21.87	9.50	8.20	25.73	11.66	10.09	23.47	8.48	11.36	26.62	10.87	10.48	178.33
Construcción	16.44	6.41	4.67	14.09	5.77	7.98	10.84	6.32	6.89	11.75	6.81	7.40	105.39
Comercio al por Mayor y Menor	248.56	169.06	143.46	224.88	124.62	131.71	212.14	158.27	172.41	273.55	186.69	212.66	2,258.02
Hoteles y Restaurantes	7.72	4.68	2.28	6.97	2.00	1.99	4.29	2.66	3.03	5.57	3.28	3.53	48.01
Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	31.49	26.24	23.62	35.27	19.43	24.02	46.49	24.20	27.12	39.53	26.57	28.61	352.58
Intermediación Financiera	56.39	33.64	39.17	68.58	33.77	27.14	56.32	33.76	31.68	67.13	32.75	36.22	516.55
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	91.08	61.68	47.34	110.14	49.87	46.17	79.24	55.16	58.02	100.39	63.00	67.11	829.21
Administración Pública y Defensa; Planes de Seguridad Social	15.33	8.25	8.07	9.86	8.90	8.92	11.03	9.35	10.05	11.23	9.78	10.75	121.51
Enseñanza	2.87	2.14	1.55	1.91	1.50	1.60	2.16	1.70	1.88	2.34	1.87	2.23	23.75
Servicios Sociales y de Salud	7.80	5.77	5.86	9.60	4.42	4.68	7.34	5.85	6.31	10.42	6.96	6.71	81.72
Otras Actividades de Servicios Comunitarios, Sociales y Profesionales	13.50	9.36	6.16	15.91	7.38	7.90	11.24	7.83	9.27	14.29	9.38	10.06	122.29
Organizaciones y Órganos Extraterritoriales	0.08	0.09	0.08	0.08	0.08	0.11	0.16	0.08	0.08	0.10	0.07	0.09	1.11
Empleados en Relación de Dependencia, Estudiantes y Jubilados	2.91	2.98	2.07	1.45	1.37	2.57	3.89	3.10	3.33	6.01	2.61	2.91	35.22
Otras Actividades	1.21	1.25	0.77	0.50	0.61	0.95	1.30	1.18	1.32	2.32	1.87	1.43	14.73
Totales	679.40	442.15	379.52	716.51	366.99	372.68	635.89	414.63	448.93	761.71	473.83	516.15	6,223.11

Fuente: Elaboración propia con base a información de recaudación del año 2020, publicada en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Durante el periodo fiscal del 2020, el Estado recaudó por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ingresos por un importe de seis mil doscientos ocho millones de quetzales (Q 6,208).

El comportamiento de la recaudación tributaria por sector económico, refleja que las principales actividades que componen la recaudación tributaria del periodo fiscal 2020 destacan al comercio, la industria, las actividades inmobiliarias, la intermediación financiera, el transporte y las telecomunicaciones y el suministro de electricidad y gas.

a) Análisis de la participación del subsector eléctrico en la recaudación tributaria (por mes)

Tabla 2
Recaudación Tributaria Sector Eléctrico (por mes)
Año fiscal 2020

En millones de Quetzales	
MESES	SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA
ENERO	21.87
FEBRERO	9.50
MARZO	8.20
ABRIL	25.73
MAYO	11.66
JUNIO	10.09
JULIO	23.47
AGOSTO	8.48
SEPTIEMBRE	11.36
OCTUBRE	26.62
NOVIEMBRE	10.87
DICIEMBRE	10.48
Total 2020	178.33

Fuente: Elaboración propia con base a información de recaudación del año 2020, publicada en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La recaudación, dentro de la categoría del sector “Suministro de Energía, Gas y Agua”, asciende para el periodo fiscal del 2020 al importe de ciento setenta y ocho millones de quetzales (Q 178). La participación del subsector eléctrico en la recaudación tributaria del periodo evaluado se ubica en la posición 6, dentro de las 10 principales actividades que integran en la recaudación obtenida y publicada por la Administración Tributaria.

La mayor participación del sector en la recaudación, como se puede ver en la tabla, se da en los meses de enero, abril, julio y octubre. Esto conduce al importe total de participación en el año 2020 de Q 178.33 millones.

b) Análisis de las actividades económicas con mayor participación en la recaudación

Tabla 3
Recaudación Tributaria por Sector Económico
Año fiscal 2020

En millones de Quetzales	
ACTIVIDAD ECONÓMICA	TOTAL 2020
Comercio al por Mayor y Menor	2,258.02
Industrias	1,169.61
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	829.21
Intermediación Financiera	516.55
Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	352.58
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	347.56
Suministro de Electricidad, Gas y Agua	178.33
Otras Actividades de Servicios Comunitarios, Sociales y Profesionales	122.29
Administración Pública y Defensa; Planes de Seguridad Social	121.51
Construcción	105.39
Servicios Sociales y de Salud	81.72
Hoteles y Restaurantes	48.01
Empleados en Relación de Dependencia, Estudiantes y Jubilados	35.22
Enseñanza	23.75
Explotación de Minas y Canteras	17.53
Otras Actividades	14.73
Organizaciones y Órganos Extraterritoriales	1.11
Totales	6,223.11

Fuente: Elaboración propia con base a información de recaudación del año 2020, publicada en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La actividad eléctrica se ubicó dentro de las principales actividades económicas en la recaudación tributaria del año 2020, solo detrás del comercio, las industrias, las actividades inmobiliarias, la intermediación financiera, el transporte y las comunicaciones y la agricultura.

Las operaciones y participación del subsector eléctrico en la economía del país y la matriz de energía, que provee de este vital servicio a las ciudades y a las comunidades se materializa al tener una participación significativa en la recaudación tributaria. Los impuestos generados por las actividades de compra y venta de energía, a través de sus procesos de generación, transporte, comercialización y distribución de energía eléctrica se manifiestan en un importe de participación de Q178.33 millones.

c) **Análisis de la participación del subsector eléctrico en el IVA e ISR**

Tabla 4
Recaudación IVA e ISR Sector Eléctrico
Año fiscal 2020

En millones de Quetzales	
ACTIVIDAD ECONÓMICA	TOTAL 2020
Impuesto al Valor Agregado -IVA-	18.17
Impuesto Sobre la Renta -ISR-	55.10
Totales	73.27

Fuente: Elaboración propia con base a información publicada del año 2020, en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La participación del subsector eléctrico en la recaudación tributaria se genera a partir de por las operaciones de compra y venta de energía, los excedentes de IVA resultante de las operaciones de compra y venta de energía, y la generación de rentas obtenidas por las empresas privadas, que se convierten en pagos de ISR, que reflejan el volumen de las operaciones que se dan en el mercado eléctrico.

Además, en el contexto tributario, el sector tiene un aporte importante, por el considerable potencial de crecimiento del sector por nuevos proyectos, condicionado por el crecimiento de la demanda, que se pueden traducir en desarrollo social.

4.4 Descripción de la boleta y la muestra

Para el desarrollo de la investigación se elaboraron dos boletas de encuesta, como instrumentos del Trabajo Profesional. Las boletas de encuesta están divididas en dos enfoques: la primera contiene 4 cuestionamientos enfocados en la temática de la recaudación; la segunda, contiene 7 cuestionamientos específicos de las particularidades tributarias del subsector eléctrico.

El objetivo del documento consistió en recopilar información significativa, proporcionada por profesionales aptos para contribuir con perspectivas para sustentar el trabajo de investigación

Para la aplicación de la boleta, se hizo uso de la herramienta digital “Formularios” de Google, que fue enviado a los profesionales encuestados. Se solicitó la participación de profesionales con experiencia y conocimiento en el ámbito tributario y conocimiento técnico del funcionamiento del subsector eléctrico. Siendo algunos de los siguientes perfiles:

1. Docentes universitarios.
2. Consultores independientes.
3. Profesionales con puestos ejecutivos en una entidad del subsector eléctrico.
4. Profesionales con experiencia en Administración Tributaria.

Boleta de encuesta 1

1. Rol del subsector eléctrico en Guatemala, su aporte tributario y potencial crecimiento.

Análisis

Las opiniones sobre el subsector eléctrico manifiestan que, tiene un rol importante en el mercado eléctrico y la economía del país; las empresas tienen costos que les permiten establecer precios competitivos, además, existe un ente regulador que monitorea los precios en el mercado.

En el contexto tributario, el sector tiene un aporte importante, originados por las operaciones de compra y venta de energía, excedentes de IVA resultante de las operaciones de compra y venta de energía, y pagos por ISR de las empresas privadas. Además, es considerable el potencial crecimiento del sector por nuevos proyectos, condicionado por el crecimiento de la demanda, que se pueden traducir en desarrollo social.

2. Aspectos particulares que caracterizan los tributos e impuestos que se aplican al subsector eléctrico, desde la relación jurídico-tributaria.

Análisis

Las opiniones de la encuesta indican que, las condiciones para la generación, transporte y comercialización de energía eléctrica, permiten que los precios sean competitivos en el mercado eléctrico. Esta cualidad de precios competitivos dinamiza las operaciones del mercado, que se convierten en impuestos.

La Ley de Incentivos para Energías Renovables, para pequeñas generadoras, es positiva en el sentido que permite que medianas empresas puedan competir y participar dentro de la matriz energética de generación de energía del país. Por otro lado, la ley tiene lagunas permiten el traslado de inversiones locales existentes. Por ejemplo, generadoras que por tamaño de operaciones y por tiempo de operación ya no deberían estar acogidas con estos incentivos.

3. Diseño y aplicación de una estructura tributaria aplicable al subsector eléctrico, considerando objetividad, equidad, eficiencia, justicia, niveles de carga tributaria, incentivos tributarios, recaudación tributaria.

Análisis

Acerca de la estructura tributaria aplicada al sector, las percepciones indican que está bien para el funcionamiento del sector, no tiene impuestos específicos. Al respecto de los incentivos, en las opiniones se coincide en que, se deben corregir las lagunas legales, modificaciones en la ley para corregir los plazos y las cualidades para calificar a las empresas que se benefician. Tomar en cuenta los costos para promover proyectos de energías renovables y analizar los procedimientos y acciones para la regulación de la relación tributaria.

Un aspecto interesante es sobre la complejidad técnica propia de las operaciones de comercialización de energía y los criterios que la Administración Tributaria emplea para fiscalizar.

4. Principales efectos de los incentivos tributarios dirigidos a un sector económico.

Análisis

Los efectos de los incentivos específicos para un sector se deberían reflejar en el crecimiento de la participación de pequeñas generadoras, para que se sumen a la matriz energética del país. Los incentivos deben promover despachos económicos de energía, de acuerdo con el orden en que se efectúan actualmente.

5. Es factible el establecimiento de incentivos tributarios para el subsector eléctrico, con el fin de incidir en la economía, atraer inversiones y mejorar la recaudación tributaria.

Análisis

Los incentivos existentes se pueden mejorar, de manera que se promuevan e instalen nuevos proyectos, con condiciones adecuadas para operar y con aspectos tributarios justos. El enfoque podría estar en los pequeños y medianos proyectos, porque estos son socialmente más aceptados, es decir, la temática de la actividad energética y de recursos naturales siempre se ha visto matizada por conflictos sociales. Los incentivos debe plantearse para tener una matriz energética más verde, corrigiendo lagunas legales para evitar el mal aprovechamiento de los incentivos tributarios.

6. Estrategias que pudieran aplicar en Guatemala, con tratamiento tributario para la actividad eléctrica, incentiven inversiones y contribuyan con la recaudación tributaria.

Análisis

Podría instalarse una comisión multisectorial para formular estrategias para atraer inversión en el subsector eléctrico. La encuesta presenta la percepción que se debe optar por tener una matriz energética más sana, es decir, que la generación de energía integre más a la generación de energías renovables.

7. Ideas que incentiven el establecimiento de energías renovables en Guatemala, con una estructura tributaria atractiva, justa y aprovechable.

Análisis

Las opciones por proyectos pequeños, que acepten las comunidades. Se debe propiciar las condiciones para las inversiones, así como alianzas público privadas para atraer proyectos, con incentivos tributarios con la menor cantidad de lagunas legales, para cumplir con su fin.

Boleta de encuesta 2

1. Cumplimiento de las metas y objetivos de la política fiscal y las principales barreras que la afectan.

Análisis

La formulación de la política fiscal se realiza sin bases técnicas, se ve influenciada por factores políticos y de organizaciones internacionales, existen agujeros provocados por la ineficiente ejecución del gasto público, aunado a las barreras que se enfrenta, como la falta de cultura tributaria. La cantidad de exenciones y exoneraciones, y los impuestos que se devuelven a los contribuyentes, que se traducen en gasto tributario del país y determinan la recaudación tributaria.

Otras barreras como la complejidad del sistema tributario, provocado por la cantidad de formularios, la falta de control por parte de la Administración Tributaria y los problemas de corrupción y un sistema judicial débil, son aspectos importantes en el análisis de la estructura tributaria.

2. Perspectivas, ideas y planteamientos para fortalecer los esfuerzos y acciones para alcanzar las metas de la política fiscal.

Análisis

La simplificación del sistema tributario es importante para facilitar el cumplimiento tributario, a través de la simplificación del pago de impuestos para la base tributaria actual, fortalecimiento de la cultura tributaria, fortalecimiento de los sistemas de

información para los contribuyentes y de los controles de SAT. Además, otras acciones radican en la eficiencia de la ejecución del gasto y la gestión adecuada del déficit, para promover el desarrollo integral, así como la disminución de exenciones y exoneraciones que erosionan los ingresos públicos. Por último, fortalecer la imagen y la percepción de confianza en la administración pública, con acciones reales para reducir los niveles de corrupción y una reforma a la filosofía laboral de los funcionarios y servidores públicos.

3. Principales efectos de los incentivos tributarios dirigidos a un sector económico.

Análisis

El tratamiento de los incentivos tributarios deben evaluarse para monitorear la eficacia de sus fines, y se mitiguen las percepciones de que son perversos para el sistema y se afecte a la cultura tributaria. La evaluación de los incentivos es importante porque se evitaría que solo otorgue beneficios al sector al que está destinado, se evite el fomento a las prácticas como la evasión y la simulación legal, por el hecho del aprovechamiento de los beneficios, sino también cumplan con su aporte a la economía del país y no se afecte la recaudación tributaria.

4. Estrategias tributarias implementadas en otras economías que podrían ser aplicables en Guatemala, que graven la actividad eléctrica, incentiven inversiones y contribuyan con la recaudación tributaria.

Análisis

Como prioridad, se deben promover y garantizar las condiciones atractivas para la inversión, como es el caso de un sistema tributario con trato igualitario para sus contribuyentes, establecer con claridad la percepción del riesgo y el cumplimiento tributario. Al respecto de los incentivos tributarios a los proyecto de energías renovables, las sugerencias están encaminadas a evaluar y corregir los beneficios y los fines establecidos en la ley existente, para fortalecer la certeza jurídica sobre los permisos de explotación de recursos, otorgados con bases técnicas, ambientales y legales.

4.5 Análisis de la estructura tributaria del subsector eléctrico y los incentivos tributarios del subsector eléctrico en Guatemala

a) Subsector eléctrico

El rol que juega en el mercado eléctrico y en general en la economía del país, se deriva de su participación en el mercado eléctrico como producto de sus operaciones de compra y venta de energía eléctrica, que se traduce en tributos. Su función social radica en la generación de energía eléctrica para buscar la ampliación de la cobertura eléctrica en el país para el consumo y uso de familias, empresas y usuarios, que se pueda traducir en el mejoramiento de los índices de desarrollo humano y el cumplimiento con los preceptos constitucionales.

Su potencial crecimiento es beneficioso para impulsar la economía, los nuevos proyectos y el crecimiento del sector, obedecen al crecimiento natural de la demanda.

En el contexto tributario, el sector tiene un aporte importante, originados por las operaciones de compra y venta de energía, excedentes de IVA resultante de las operaciones de compra y venta de energía, y pagos por ISR de las empresas privadas. Además, es considerable el potencial crecimiento del sector por nuevos proyectos, condicionado por el crecimiento de la demanda, que se pueden traducir en desarrollo social.

Además, la participación del sector eléctrico en la recaudación tributaria refleja una ventana de oportunidad para realizar un análisis de los aspectos tributarios que le dan tratamiento a la actividad eléctrica en el país, demostrar la importancia de este sector, su potencial crecimiento y promoción de alternativas de generación de energía eléctrica mediante proyectos menos contaminantes, siempre que se evalúe las condiciones y la eficacia de los objetivos de los incentivos para promover proyectos eléctricos.

b) Exenciones e incentivos tributarios existentes en el subsector eléctrico

El planteamiento original del plan de investigación buscaba determinar la existencia de incentivos tributarios específicos del subsector eléctrico, para posterior a esto, mostrar la eficacia en su aplicación, sus aspectos positivos y los aspectos que ameritan evaluación, los beneficios, las ventajas y desventajas de su aplicación, y los demás aspectos tributarios que pudieran justificar una evaluación de la factibilidad de la aplicación de tales incentivos.

Al evaluar los incentivos otorgados a los proyectos de energías renovables, según Decreto No. 52-2003, dirigido a los pequeños generadores que no superen los 5MW (megavatios) de energía. La Ley de Incentivos para Energías Renovables, para pequeñas generadoras, es positiva en el sentido que permite que medianas

empresas puedan competir y participar dentro de la matriz energética de generación de energía del país. Por otro lado, la ley tiene lagunas permiten el traslado de inversiones locales existentes. Por ejemplo, generadoras que por tamaño de operaciones y por tiempo de operación ya no deberían estar acogidas con estos incentivos.

Las opiniones de la encuesta indican que, las condiciones para la generación, transporte y comercialización de energía eléctrica, permiten que los precios sean competitivos en el mercado eléctrico. Esta cualidad de precios competitivos dinamiza las operaciones del mercado, que se convierten en impuestos.

Los efectos de los incentivos específicos para un sector se deberían reflejar en el crecimiento de la participación de pequeñas generadoras, para que se sumen a la matriz energética del país. Los incentivos deben promover despachos económicos de energía, de acuerdo con el orden en que se efectúan actualmente.

Los incentivos debe plantearse para tener una matriz energética más verde, corrigiendo lagunas legales para evitar el mal aprovechamiento de los incentivos tributarios.

c) Propuesta que coadyuben a las prácticas de tratamiento tributario de las actividades eléctricas en el país

1. Los datos de recaudación provenientes del subsector eléctrico, según información estadística descargada y mostrada en las tablas, demuestran que el sector económico tiene una participación considerable en la recaudación tributaria. La posición de participación la actividad de electricidad en la recaudación del país, permite la oportunidad para la promoción de proyectos generación de energía través de sistemas de recursos renovables, que tienen un incentivo tributario para que pequeñas generadoras se integren al sistema eléctrico.
2. Los incentivos existentes se pueden mejorar, de manera que se promuevan e instalen nuevos proyectos, con condiciones adecuadas para operar y con aspectos tributarios justos. El enfoque podría estar en los pequeños y medianos proyectos, porque estos son socialmente más aceptados, es decir, la temática de la actividad energética y de recursos naturales siempre se ha visto matizada por conflictos sociales.
3. Es importante indicar la propuesta acerca de la atracción de inversión, en el sentido de los incentivos existentes para los proyectos de generación de energía con recursos renovables, de manera que se planteen beneficios aprovechables y eficientes en los fines que persigue y se mitigue en la medida de lo posible el sacrificio de tributos por vacíos legales y planteamientos deficientes

d) Recaudación tributaria

La percepción de la Administración Tributaria ha tenido tintes de deficiencia, desde donde se derivan y forman vínculos de la problemática de la política fiscal y el cumplimiento de metas fiscales. Dentro de las principales barreras en el contexto tributario se encuentran la falta de control por parte de la SAT y la complejidad del sistema tributario, totalmente divorciado con el principio de simplificación tributaria.

Las metas de la política fiscal no se formulan con procedimientos ni criterios técnicos, esto se reflejan en la existencia de “agujeros” en el presupuesto. Periodo tras periodo y superintendente tras superintendente, la entidad frustra sus objetivos institucionales al toparse con el crecimiento de la brecha fiscal, problemas de evasión fiscal, importes significativos por tributos pagados en exceso y créditos fiscales que deben ser devueltos a los contribuyentes, sumado al gasto tributario provocado por los sistemas tributarios diferenciados que privilegian a ciertos sectores económicos y aumentan la ausencia de justicia y equidad en el sistema tributario, al mismo tiempo que distorsionan las metas recaudatorias de SAT al restar los ingresos tributarios.

El cumplimiento de metas también se ve afectado por falta de cultura tributaria de los ciudadanos que muchas veces desean que los servicios públicos sean “gratuitos” y que los paguen otras personas y no toman consciencia que todos debemos contribuir.

El cumplimiento de las metas de la política fiscal y las metas tributarias se ve distorsionadas por la mala ejecución del gasto pública, situación que provoca una mala percepción en la base tributaria que se desmotiva a tributar y crea una falacia socialmente aceptada del no pago. Además, la ineficiencia y el incorrecto cumplimiento de las obligaciones tributarias son factores que han incidido en la problemática de la recaudación.

Las barreras de la política fiscal en Guatemala se pueden sintetizar, además de las mencionadas, en altos índices de corrupción y un sistema judicial débil o inexistente, respecto a la certeza jurídica tributaria. Además que, la formulación de metas y objetivos de la política fiscal, son influenciadas por aspectos políticos que las convierten en irreales y se pierde la base técnica.

a. Barreras y retos generales de la política fiscal y la recaudación tributaria

1. Exenciones y exoneraciones, así como los beneficios tributarios.
2. Ejecución del gasto público.
3. Complejidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
4. Raquíta cultura tributaria (cultura del no pago).
5. Gestión inadecuada del déficit fiscal.
6. Percepción de la mala utilización de los recursos públicos.

7. Corrupción y mal manejo del concepto de funcionario público (mala gobernanza).

b. Propuesta general para coadyuvar a la recaudación tributaria

1. Evaluación y corrección o mejoramiento de los planteamientos de las exenciones y exoneraciones
2. Facilitar el cumplimiento tributario y educar a la población (fortalecer la cultura tributaria)
3. Realizar un gasto adecuado en aspectos sociales esenciales para la población, y gestionar el déficit fiscal de forma apropiada.
4. Crear sistemas que de acceso a la información que envíen los contribuyentes a todas las dependencias de SAT.
5. Fortalecer el control en aduanas.
6. Fortalecer la percepción de honestidad y confianza hacia las autoridades.
7. Cero tolerancia a la corrupción y que los empleados y funcionarios públicos, para que realicen su trabajo con diligencia y espíritu de servicio.
8. Simplificación del sistema tributario y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para la actual base tributaria (proceso de pago de impuestos).
9. Definir claramente los impuestos directos e indirectos.

e) Efectos en la recaudación tributaria

La propuesta de ideas va encaminada, particularmente, a evaluar las lagunas legales y los aspectos técnicos y de cumplimiento para aprobar y otorgar exenciones a los proyectos de energías renovables, encaminadas en función de los objetivos planteados para alcanzar potenciales respuestas a la problemática planteada.

La compilación de ideas que sirvan como propuestas para corregir y mejorar los incentivos existentes, en el sentido que la participación del subsector eléctrico en la sociedad y en el contexto tributario, son importantes para el país, porque representan una oportunidad para que proyectos de pequeñas generadoras puedan integrarse a la matriz energética, se promueva la generación con una “política verde”, pero al mismo tiempo se tenga un equilibrio entre gasto tributario y los resultados de aplicar incentivos tributarios, es decir, sin sacrificar sin niveles drásticos la recaudación tributaria, con condiciones legales corregidas y en persecución de los fines que busca el establecimiento de incentivos, considerando que la actividad eléctrica ocupado un lugar significativo en las estadísticas de recaudación de ingresos tributarios, originado por las operaciones inherentes a la actividad eléctrica.

CONCLUSIONES

1. El rol del subsector eléctrico en el mercado eléctrico, y en general, en la economía del país, tiene una función social que radica en la generación de energía eléctrica, que se traducen en desarrollo social. Los datos de recaudación provenientes del subsector eléctrico, demuestran que el sector económico tiene una participación considerable en la recaudación tributaria, que representa una oportunidad para la promoción de proyectos generación de energía través de sistemas de recursos renovables, que tienen un incentivo tributario para que pequeñas generadoras se integren al sistema eléctrico.
2. Respecto a la factibilidad y aplicabilidad de a los incentivos dirigidos al subsector eléctrico, existen aspectos y deficiencias en las exenciones establecidas, tomando en cuenta que los proyectos de pequeñas generadoras pueden sumar a la matriz energética, y se promueve la generación de energía eléctrica con una “política verde”.
3. Los incentivos existentes se pueden mejorar, de manera que se promuevan e instalen nuevos proyectos, con condiciones adecuadas para operar y con aspectos tributarios justos. Los pequeños y medianos proyectos, son socialmente más aceptados, es decir, la temática de la actividad energética y de recursos naturales siempre se ha visto matizada por conflictos sociales. Los incentivos deben promover despachos económicos de energía, de acuerdo con el orden en que se efectúan actualmente, que se puede traducir en mantenimiento de precios competitivos que no afecten a los consumidores finales de la energía eléctrica.
4. Es importante indicar la propuesta acerca de la atracción de inversión, en el sentido de los incentivos existentes para los proyectos de generación de energía con recursos renovables, de manera que se planteen beneficios aprovechables y eficientes en los fines que persigue y se mitigue en la medida de lo posible el sacrificio de tributos y el mal aprovechamiento de los beneficios de estas exenciones, por vacíos legales y planteamientos deficientes.

RECOMENDACIONES

1. Evaluar la importancia del rol del subsector eléctrico en el mercado eléctrico y en la economía del país. Al evaluar los datos de recaudación provenientes del subsector eléctrico se podría aprovechar su participación en la recaudación tributaria, para incentivar los proyectos generación de energía través de sistemas de recursos renovables; así como el mejoramiento del sistema tributario para evaluar de mejor manera el tratamiento tributario de la actividad eléctrica.
2. Considerar la evaluación de los incentivos existentes dirigidos al subsector eléctrico, derivado de que existen aspectos y deficiencias que representan vacíos legales en las exenciones establecidas, tomando en cuenta que los proyectos de pequeñas generadoras pueden sumar a la matriz energética, y se promueve la generación con una “política verde”. Además, se debería considerar un equilibrio entre gasto tributario y el mal aprovechamiento de los incentivos tributarios.
3. Evaluar los incentivos existentes se pueden mejorar, de manera que se promuevan e instalen nuevos proyectos, con condiciones adecuadas para operar y con aspectos tributarios justos. Considerando que los pequeños y medianos proyectos, son socialmente más aceptados, es decir, la temática de la actividad energética y de recursos naturales siempre se ha visto matizada por conflictos sociales. Los incentivos deben promover y reflejar efectos en la economía del país y se apeguen de la mejor manera a los fines para los que fueron creados.
4. Evaluar las estrategias y propuestas para atracción de inversión, particularmente para los proyectos de generación de energía con recursos renovables, en esta línea se debería considerar que además de los aspectos tributarios, las inversiones se pueden atraer con garantías y condiciones que el Estado debería garantizar para el buen funcionamiento de las operaciones.
5. Se recomienda tomar la investigación como fuente de consulta, no obstante, el trabajo se limita a fungir como marco para orientar a otros investigadores o estudiantes para continuar con la búsqueda de soluciones a los problemas que no fueron totalmente resueltos.

BIBLIOGRAFÍA

- Andrés Lechón, J. J. (2014). *TRIBUTACIÓN DE LA ENERGÍA EN LA UNIÓN EUROPEA*. Valladolid.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2013). *Dossier Energético Guatemala*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Faculta de Cientasi Económicas. (14 de Agosto de 2018). INSTRUCTIVO PARA ELABORACIÓND EL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN ARTES. Guatemala, Guatemala.
- Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. (2011). *Sistema tributario guatemalteco*.
- Comisión Nacional de Energía Eléctrica. (2011). Mercado de energía eléctrica. *Guía del Inversionista*, 64.
- Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1996). *Ley General de Electricidad*. Guatemala.
- Congreso de la Repúblicad de Guatemala. (Marzo de 1997). Reglamento de la Ley General de Electricidad. *Reglamento de la Ley General de Electricidad*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (1998). Ley Orgánica de la SAT. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congresos de la República de Guatemala. (2000). *Ley de Tarifa Social para el Suministro de Energía Eléctrica*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala. (2003). *Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovable*. Guatemala.
- Congresos de la Repúlica de Guatemala, C. d. (2012). *Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012*. Guatemala: Guatemala.
- Hernández Figueroa, R. (2002). *Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala*. Quetzaltenango.
- Hormozábal Valdés, M. (2017). *Efectos tributarios en políticas sectoriales. El caso de la política de energías limpias*. Santiago.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA*. Guatemala.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2016). *Brechas y puentes entre la política fiscal y las energías renovables*. Guatemala: ICEFI.
- Instituto Centroamericano de Estudiios Fiscalel. (2016). *La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica*. Guatemala: ICEFI.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Ministerio de Energía y Minas. (2017). *Subsector eléctrico en Guatemala*. Guatemala.

Pérez Mejía, V. M. (2010). *LA ESTRUCTURA FISCAL Y TRIBUTARIA DE GUATEMALA*. Guatemala.

Real Academia de la Lengua Española. (2014). *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

Sol Juárez, H. (2012). *Derecho fiscal*. México: RED TERCER MILENIO S. C.

Urizar Hernández , C. (2016). *Principales hitos y actores de la apertura del sector eléctrico guatemalteco -20 años de transformación y desarrollo-*. Guatemala: Energy & Infrastructure Center.

Universidad Rafael Landívar (2018). *Perfil energético de Guatemala. Bases para el entendimiento del estado actual y tendencias de la energía*. Guatemala.

ANEXOS



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

BOLETA DE ENCUESTA 1

Estimado profesional: La presente encuesta forma parte del desarrollo de aplicación del proyecto de Trabajo Profesional, denominado: “ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”.

El objetivo del documento consiste en recopilar información significativa, proporcionada por profesionales con un perfil que contribuya con perspectivas que sustenten el trabajo de investigación.

Instrucciones:

A continuación, encontrará una serie de interrogantes sobre temas tributarios particulares del subsector eléctrico, por lo que se solicita, se sirva responder con base a su experiencia profesional y conocimientos técnicos y académicos:

1. ¿Cuál es su opinión acerca rol del subsector eléctrico en Guatemala, su aporte tributario y potencial crecimiento?
2. Para usted, ¿cuáles son los aspectos particulares que caracterizan los tributos e impuestos que se aplican al subsector eléctrico, desde la relación jurídico-tributaria?
3. En su opinión ¿cómo sería el diseño y aplicación de una estructura tributaria aplicable al subsector eléctrico, considerando objetividad, equidad, eficiencia, justicia, niveles de carga tributaria, incentivos tributarios, recaudación tributaria? Enumere sus propuestas
4. ¿Para usted, cuáles son los principales efectos de los incentivos tributarios dirigidos a un sector económico?
5. Partiendo de la pregunta anterior, ¿cuál es su opinión acerca de si es factible el establecimiento de incentivos tributarios para el subsector eléctrico, con el

fin de incidir en la economía, atraer inversiones y mejorar la recaudación tributaria?

6. En un análisis de comparación de estrategias tributarias implementadas en otras economías, ¿qué estrategias considera usted que podrían ser aplicadas en Guatemala, con tratamiento tributario particular para la actividad eléctrica, que incentiven inversiones y contribuyan con la recaudación tributaria?
7. ¿Cuáles podrían ser las de ideas que incentiven el establecimiento de energías renovables en Guatemala, con una estructura tributaria atractiva, justa y aprovechable?



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

BOLETA DE ENCUESTA 2

Estimado profesional: La presente encuesta forma parte del desarrollo de aplicación del proyecto de Trabajo Profesional, denominado: "ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SUBSECTOR ELÉCTRICO EN GUATEMALA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA".

El objetivo del documento consiste en recopilar información significativa, proporcionada por profesionales con un perfil que contribuya con perspectivas que sustenten el trabajo de investigación.

Instrucciones:

A continuación, encontrará una serie de interrogantes sobre temas tributarios , por lo que se solicita, se sirva responder con base a su experiencia profesional y conocimientos técnicos y académicos:

1. ¿Cuál es su opinión acerca del cumplimiento de las metas y objetivos de la política fiscal, y las principales barreras que la afectan?
2. ¿Cuáles son sus perspectivas, ideas y planteamientos para fortalecer los esfuerzos y acciones para alcanzar las metas de la política fiscal? Enumere sus propuestas.
3. ¿Para usted, cuáles son los principales efectos de los incentivos tributarios dirigidos a un sector económico?
4. En un análisis de comparación de estrategias tributarias implementadas en otras economías, ¿qué estrategias considera usted que podrían ser aplicadas en Guatemala, que graven la actividad eléctrica, incentiven inversiones y contribuyan con la recaudación tributaria?

ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

Tabla 1. Recaudación Tributaria por Sector Económico 35

Tabla 2. Recaudación Tributaria Sector Eléctrico (por mes) 36

Tabla 3. Recaudación Tributario por Sector Económico 37

Tabla 4. Recaudación IVA e ISR Sector Eléctrico38