



Análisis de coyuntura sobre la Actualización Tributaria

Ministerio de Finanzas Públicas

1. Antecedentes.

La constante insuficiencia de recursos ha llevado al gobierno a presentar al Congreso iniciativas de reforma en los últimos años, algunos de las cuales ha sido aprobada luego de largos e intensos debates y negociaciones, pero de manera paralela la Corte de Constitucionalidad ha impugnado muchas de tales reformas, obligando al gobierno a recurrir en repetidas ocasiones a la aprobación de impuestos extraordinarios y temporales, aunque también han sido impugnados a lo largo del tiempo. En esta lógica, la preocupación del gobierno por fortalecer los pilares básicos de la recaudación ha llevado a que los principales rubros impositivos hayan experimentado una gran cantidad de reformas, distorsionando la actividad económica y minando los esfuerzos por aumentar la progresividad y la equidad tributaria.

En los últimos 7 años y especialmente luego de la crisis global de 2008-2009, que trajo como consecuencia una caída en el nivel de carga tributaria de 12.1% a 10.3%, el gobierno impulsó nuevas iniciativas de reforma, con el objeto de recuperar el nivel pre-crisis logrado en 2007, pero una vez más se encontró con la oposición de algunos sectores y la inadecuada estrategia parlamentaria para aprobar una reforma integral. En resumen, desde 2006, solo fue aprobada una reforma sustancial: la Ley Antievasión I (2006) y como instrumento paliativo se aprobó el Impuesto de Solidaridad (2008).

Es por ello que a partir de enero 2012, se ha llevado a cabo un constante dialogo con el sector privado para plantear una reforma integral y consensuada; estrategia que continúa siendo utilizada y cuyos elementos que lo constatan son la negociación de una nueva Ley Aduanera y el actual dialogo con las Cámaras empresariales para analizar la Actualización Tributaria.

2. Reformas 2012

Luego del fracaso de las iniciativas presentadas desde 2008, en enero de 2012 se da la aprobación de las “Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando” (Ley Antievasión II), que contiene el fortalecimiento de la administración tributaria y nuevas normas de control en el ISR, IVA, Código Tributario, así como la tipificación de nuevos delitos en el Código Penal.

En un segundo momento, en febrero de 2012 se aprobó la Ley de Actualización Tributaria, que contiene un nuevo impuesto sobre la renta, reformas a la ley del IVA y al impuesto sobre circulación de vehículos, la creación del impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres, que sustituye los derechos arancelarios a la importación de dichos bienes; así como la creación de la ley aduanera nacional, que equipara a Guatemala con el resto de países de Centroamérica. Estas leyes, con excepción de la Ley Aduanera que actualmente se discute con el sector

privado, entraron en vigencia en 2012, mientras que el impuesto sobre la renta lo hizo en enero de 2013.

Lo importante de la reforma es que, respecto al impuesto sobre la renta, se adoptan criterios internacionales para la actualización de conceptos jurídicos, se amplía la base tributaria, se delimitan y actualizan las deducciones, se eliminan exenciones y se simplifican los regímenes del impuesto. Además, un paso en firme en contra de la elusión fiscal lo marca la eliminación del crédito en el Impuesto a la renta por el IVA pagado en las compras de bienes y servicios, convirtiéndolo en una deducción simple y con un máximo de Q12,000.00. La importancia de la eliminación del crédito por el IVA en el ISR de los trabajadores en relación de dependencia, radica en que desde el 2001 que se ha realizado el estudio del gasto tributario, éste rubro representa el 50% de la erosión en la recaudación tributaria; el gasto tributario se ha mantenido alrededor del 8% del PIB y con esta medida se podría aumentar el cumplimiento tributario en al menos 4%.

El nuevo impuesto sobre la renta constituye un hecho histórico, ya que desde la aprobación del Decreto 26-92 del Congreso de la República, ésta ha sido objeto de modificaciones en al menos 15 ocasiones, volviéndola un cuerpo legal complejo, confuso y distorsionado; situación que se cambia de manera radical con la nueva normativa, cuya característica principal es la simplicidad, además de orientarse a la mejora de la equidad, progresividad y al fomento de la inversión.

Los resultados esperados en términos de aumento de recaudación son notables; no obstante, aún queda un reto pendiente en lo concerniente a la carga efectiva que pagan los contribuyentes, misma que a pesar del cambio en las bases sustantivas del impuesto, sigue siendo baja comparada con otros países de la región. De manera explícita, en el régimen anterior los asalariados pagaban en concepto de impuesto, un 2.3% de sus rentas brutas; mientras que con la actualización tributaria pasarán a pagar 2.9% en promedio.

En cuanto al régimen simplificado de actividades lucrativas, que sustituye al régimen general anterior, se incrementa la tasa impositiva gradualmente del 5% al 6% en 2013 y a 7% a partir de 2014, sobre rentas mayores de Q.30,000 mensuales. Los contribuyentes que obtengan rentas menores o iguales, mantendrán la tasa del 5%. En cuanto al régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, que sustituye al régimen optativo anterior, la principal medida de la reforma se focaliza en implementar mayores controles sobre los costos y la determinación de utilidades. Adicionalmente, se han reducido las tasas impositivas de 31% al 28% en 2014 y a 25% a partir de 2015, con la finalidad de fomentar la inversión.

Además del nuevo Impuesto Sobre la Renta, el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, introduce cambios en:

- Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificando la procedencia del crédito fiscal y la base del cálculo del débito fiscal. Se adiciona que el contribuyente especial está obligado a entregar y exigir facturas, facturas de pequeño contribuyente y notas de débito.
- Crear el Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, en sustitución a los Derechos Arancelarios a la Importación de vehículos, para un mejor control en la inscripción en el registro Fiscal de Vehículos de la SAT, y reducir las malas prácticas en cuanto a la falsificación de documentos para reportar valores significativamente menores a los precios de mercado con la finalidad de minimizar la cantidad de IVA por declarar.
- Actualizar la tarifa del impuesto del Papel Sellado al valor de Q 10.00 por hoja. De igual manera, modifica la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado, donde se excluyó del hecho generador de IVA la segunda y posteriores transferencias de dominio de bienes inmuebles.
- Reformar el Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos con el fin de mejorar el cumplimiento de registro y pago de los contribuyentes propietarios de vehículos de uso comercial.

3. Impactos positivos de la Actualización Tributaria

En 2012 se implementó una política fiscal que tenía como objetivo avanzar en el proceso de consolidación fiscal mediante la reducción del déficit, por ende de las necesidades de endeudamiento público para financiar el gasto, siendo fundamental mejorar los ingresos fiscales a través de la aprobación de una reforma tributaria integral, que incluyó la Ley Antievasión II y la Ley de Actualización Tributaria. En este sentido se lograría el espacio para el cambio en la política de endeudamiento público, aprovechando las condiciones internacionales de excesos de liquidez y bajas tasas.

En vista de ello, en 2012, varios países de América Latina, independientemente de su perfil crediticio, lograron colocar títulos de deuda a largo plazo, a condiciones muy favorables (Ver Tabla), aunque sus fundamentos son muy dispares: distintos ratings de riesgo, distintos niveles de déficit, deuda y crecimiento. Para el caso de Guatemala, se dio un gran paso al emitir en mayo US\$ 700.0 millones, ante una demanda varias veces mayor al monto ofertado, con una tasa de interés inferior a las colocaciones internas y le permitirá un ahorro aproximado de Q.155.0 millones al año en servicio de la deuda pública. Paralelamente Guatemala hizo esfuerzos importantes por salir de la lista gris de paraísos fiscales de la OCDE al suscribir 11 acuerdos de intercambio de información y la Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal con la OCDE.

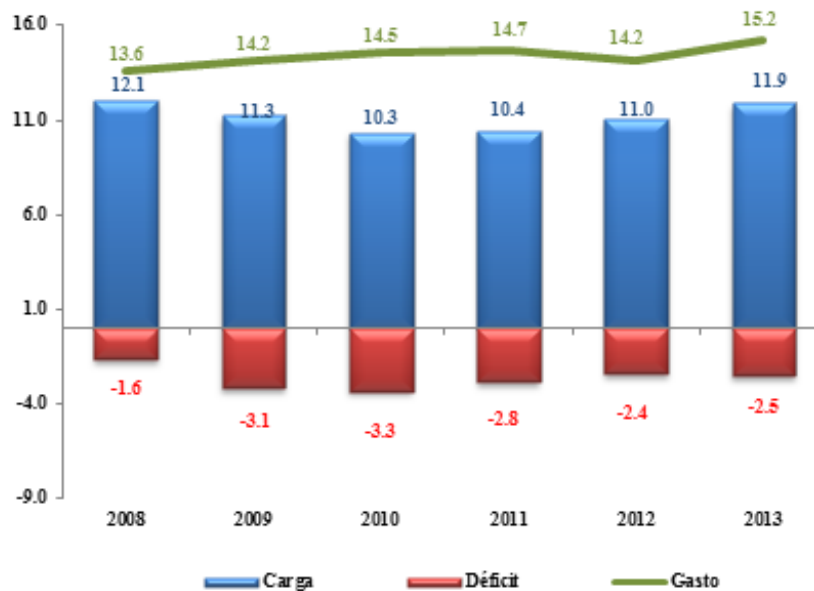
Centroamérica: emisión de eurobonos en 2012

Descripción		Costa Rica	El Salvador	Guatemala
Monto colocado (Mills.US\$)		1000.0	800.0	700.0
Plazo (Años)		10	12	10
Tasa de interés		4.250%	5.875%	5.750%
Rating	Moody's	Baa3	Ba3	Ba1
	S&P	BB+	BB-	BB+
	Fitch	BB+	BB	BB+
Resultados e indicadores 2011	Carga tributaria (% PIB)	13.4	15.1	11.0
	Déficit GC (% PIB)	4.1	4.0	2.8
	Deuda GC (% PIB)	30.9	49.7	24.3
	Deuda/Ing trib.	230.4	342.1	220.4
	Deuda/Export.	122.5	224.7	109.9
	Crecimiento PIB	4.2	1.5	3.8

Fuente: Sitios web de ministerios de finanzas y bancos centrales.

Es importante mencionar que como un efecto de la aprobación de la Actualización Tributaria, las calificadoras internacionales de riesgo, mejoraron la calificación del país, especialmente en el caso de Standard & Poors que mejoró la perspectiva de negativa a estable, principalmente como resultado de la aprobación de dicha reforma tributaria y la implantación de una política fiscal consistente con el objetivo de la sostenibilidad fiscal.

Carga Tributaria, Gasto Público y Déficit Fiscal (Porcentajes del PIB)



Fuente: Dirección de Análisis Financiero, Ministerio de Finanzas Públicas.

4. Riesgos e impacto en el gasto público por las acciones en contra de la Actualización Tributaria

El gasto público presupuestado para 2013, muestra un mayor crecimiento con respecto al observado en 2012, explicado por la mejora en la recaudación tributaria asociada al efecto de la Actualización Tributaria y por la óptima combinación de financiamiento externo e interno para cubrir la brecha entre los ingresos y gastos del gobierno.

En efecto, el gasto público se estima que tendrá un crecimiento interanual de 16.4% para 2013 (no incluye las amortizaciones de deuda pública), por arriba del 3.4% observado en 2012, este crecimiento se traduce en mayor gasto de capital, principalmente en infraestructura vial y social, así como en desarrollo rural (Municipalidades y Consejos de Desarrollo), este gasto de capital pasa de 3.3% del PIB en 2012 a 3.5% en 2013.

Entre los principales riesgos que se observan para el ejercicio fiscal 2013, que pueden cambiar los indicadores fiscales así como la liquidez y solvencia del gobierno, se pueden mencionar:

➤ **Recaudación Incierta**

La recaudación tributaria puede ser afectada negativamente ante la posible presencia de un entorno económico internacional adverso, así como posibles inconstitucionalidades a la Ley de Actualización Tributaria. Lo anterior minaría fuertemente los ingresos fiscales y la capacidad del Estado para atender los compromisos en el corto plazo. Los gastos asociados a esta incertidumbre se relacionan con los aportes constitucionales y otros gastos que son financiados con ingresos tributarios contenidos en la estimación del efecto de la Actualización Tributaria.

Aportes Constitucionales

Presupuesto Aprobado 2013

(Millones de Quetzales)

Descripción	Monto
Total	5,598.2
Municipalidades	2,705.0
Universidad de San Carlos	1,350.0
Organismo Judicial	1,080.0
Corte de Constitucionalidad	54.0
Deporte federado y no federado	409.2

Fuente: SICOIN

Gastos relevantes financiados con ingresos corrientes (tributarios)
Presupuesto Aprobado 2013

(Millones de Quetzales)

Descripción	Monto
Total	34,207.4
Remuneraciones	15,338.0
Adquisición de Bienes y Servicios	6,306.0
Aportes Institucionales a los sectores público, privado y externo	5,734.2
<i>Ministerio Público</i>	900.0
<i>Transferencias Condicionadas Salud y Educación</i>	777.3
<i>Congreso de la República</i>	535.2
<i>Contraloría General de Cuentas</i>	253.8
<i>Subsidio al Transporte</i>	245.0
<i>PINFOR</i>	200.7
<i>Otros aportes realizados con ingresos corrientes</i>	2,822.2
Pensiones y Jubilaciones	3,579.1
Servicio de la deuda Pública	2,563.6
Inversión Física	527.2
Otros Gastos	159.4

Fuente: SICOIN

➤ *Agenda Legislativa y financiamiento externo*

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2013, contiene un flujo de desembolsos de préstamos externos de Q7,318.4 millones, equivalente a US\$903.5 millones, de los cuales Q3,973.0 millones (54.3% del monto presupuestado) están pendientes de ser aprobados por el Congreso de la República. Es importante resaltar que de ellos, Q3,550.0 millones son para apoyo presupuestario.

La falta de aprobación de estos préstamos generaría un severo problema en la ejecución y en atender gastos considerados como ineludibles, por lo que es importante gestionar en el Congreso la aprobación de estos préstamos ya que podría causar un problema financiero en el segundo semestre si es que la colocación de bonos se realiza en su totalidad en los primeros meses del año, de no ser así, el efecto se presentará antes.

➤ *Otros riesgos inherentes a la insuficiencia de recursos*

- Atención a desastres naturales
- Beneficios de pactos colectivos no considerados en el presupuesto (educación y salud)
- Reconocimiento de compromisos no contabilizados (CIV y FONAPAZ)

5. Recursos interpuestos ante la Corte de Constitucionalidad

Selección de recursos con acciones de inconstitucionalidad planteadas por el sector privado contra la Ley de Actualización Tributaria y Ley Antievasión II (Decretos 4-2012 y 10-2012)

Interponente	Síntesis de la acción interpuesta	Fase en que se encuentra	Argumentos del MFP para la Improcedencia de la Acción
Cámara de Construcción	Se impugnan los artículos 34 y 35 de la Ley de Actualización Tributaria (determinación de renta imponible para constructoras y lotificadoras)	Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias	<p>En las normas impugnadas se establecen las opciones de métodos para la determinación de la renta imponible de las actividades que realizan empresas constructoras y que desarrollan lotificaciones, lo cual no vulnera principios constitucionales.</p> <p>Los señalamientos que según medios de comunicación se hacen, son de tipo operativo, susceptibles de ser solventados por medio de interpretación que realice la Administración Tributaria.</p>
Cámaras de Comercio y del Agro	Artículos impugnados 21 numeral 28 (no deducción de pérdidas cambiarias por revaluaciones); 23 inciso o) (no deducibilidad de pérdidas cambiarias por revaluaciones); 38 (pagos trimestrales); 48, primer párrafo (obligación de retener); 84 numeral 3 (ganancias y pérdidas de capital); y 157 (base imponible del IVA en venta de bienes inmuebles) de la Ley de Actualización Tributaria	Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias	<p>La inconstitucionalidad planteada es improcedente, puesto que la no deducibilidad de pérdidas cambiarias por revaluaciones o reexpresiones no constituyen un costo o gasto necesario para la producción de la renta; es la consecuencia de las operaciones que realiza el contribuyente. Además, es potestad del Estado el establecer qué deducciones son la procedentes, tal y como lo hizo el Congreso de la República en las normas impugnadas, actuando en forma acorde a los principios constitucionales en materia tributaria.</p> <p>En relación a los pagos trimestrales y el plazo que uno de las opciones para hacer efectivos los mismos, se considera que al tratarse de una opción para los contribuyentes, existiendo otras modalidades del pago, no se violenta ningún principio o norma constitucional.</p> <p>La obligación de retener un 7%, incluso a contribuyentes que luego, al hacer su liquidación les corresponde una tarifa menor, no es inconstitucional, puesto que tal retención es susceptible de posterior liquidación. Además dicha norma encuentra su fundamento en la propia seguridad y certeza jurídicas, conforme las cuales los contribuyentes cuentan con “reglas claras”.</p> <p>El régimen de ganancias y pérdidas de capital y su afectación al impuesto sobre la renta fue establecido conforme los principios constitucionales en materia tributaria y establece con certeza los alcances tributarios de dichas actividades de los contribuyentes.</p>

Interponente	Síntesis de la acción interpuesta	Fase en que se encuentra	Argumentos del MFP para la Improcedencia de la Acción
			<p>La base imponible para la segunda y posteriores ventas de bienes inmuebles, la norma impugnada es clara y no deja lugar a dudas sobre sus alcances.</p>
<p>Cámaras de Comercio y del Agro</p>	<p>Artículos impugnados 17 (obligaciones del régimen de pequeño contribuyente); 42 (cierre temporal); 47 (Cobro de saldos deudores del sistema de cuenta corriente); 49 (requisitos de inscripción de contribuyentes); y, 50 (cierre administrativo preventivo) del Decreto 4-2012 del Congreso de la República.</p>	<p>Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias</p>	<p>Se considera que la acción debe declararse sin lugar, por las siguientes razones:</p> <p>El artículo 17, párrafo 4, no es inconstitucional porque el régimen de pequeño contribuyente es un régimen monotributo, pues únicamente paga el 5% sobre sus ingresos facturados y no tiene más obligaciones de impuestos directos, como el ISR, por lo que dicho artículo soluciona el perjuicio fiscal que se causaba al pagar el 5% el pequeño contribuyente, mientras el receptor de la factura de éste reclamaba al fisco un 12% (un 7% más).</p> <p>Artículo 42 párrafo noveno, respecto a sustituir el cierre temporal por una multa pecuniaria, es una opción que el infractor puede solicitar y por ende no violenta principio o norma constitucional alguna, ya que la sanción es el cierre temporal y con el artículo impugnado sólo se le da una opción al contribuyente, lo que permite que el éste no se vea perjudicado con el cierre.</p> <p>El artículo 47, que adiciona un artículo 99 “A” al Código Tributario, no violenta el debido proceso o derecho de defensa del contribuyente pues se le permite pronunciarse sobre el saldo de la cuenta corriente que es a favor del fisco. Además, es práctica común que se acude a demandar con la información contable del acreedor y ya es en el proceso donde el demandado se puede defender.</p> <p>El artículo 49 referente al cese temporal, no violenta norma constitucional alguna pues lo que pretende es que sea el contribuyente quien solicite la suspensión o que la SAT le notifique tal cese, pudiendo el contribuyente manifestarse mediante el procedimiento ordinario si no está de acuerdo.</p> <p>El artículo 50 que regula el cierre administrativo, no violenta el debido proceso o derecho de defensa porque el contribuyente puede defenderse en la audiencia que se le concede, que por ser específica, debe probar lo contrario a lo establecido por SAT.</p>

Interponente	Síntesis de la acción interpuesta	Fase en que se encuentra	Argumentos del MFP para la Imprudencia de la Acción
Cámaras de Comercio y del Agro	Artículos impugnados: 5 (presunción de onerosidad) y 21, numerales 5 (deducción del aguinaldo y bono 14) y 9 (deducción del 50% de lo que se invierte en vivienda, escuelas, salud, etc. para los trabajadores) de la ley de Actualización Tributaria	Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias	<p>Los artículos impugnados no atentan con el orden constitucional debido a que las regulaciones que contienen atienden los principios constitucionales.</p> <p>La presunción de onerosidad sólo es una presunción legal que admite prueba en contrario, con lo que no vulnera el derecho de defensa y el debido proceso.</p> <p>Respecto a los costos y gastos deducibles, es potestad del Estado establecer las deducciones que conforme su política fiscal considere oportunas. Las mismas son razonables y al estar las “reglas claras” en forma previa, no se vulnera ninguna norma constitucional. Las limitaciones existentes a los costos y gastos deducibles se justifican y se compensan con las reducciones de los tipos impositivos que contiene el nuevo ISR.</p>
Cámaras de Comercio y del Agro	Artículos impugnados: 7 (base de cálculo del debido fiscal) y 38 (solvencia fiscal) del Decreto 4-2012 del Congreso de la República	Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias	<p>La acción es improcedente, pues en el art. 7 sólo se faculta a la SAT a determinar la base de cálculo del débito fiscal, sobre base cierta de la información que el mismo contribuyente proporciona o de otro, con la salvedad que toda presunción conlleva, que es la de poder probar lo contrario, por lo que dicha norma no violenta los principios constitucionales. Además existe el reconocimiento como en todo acto administrativo la garantía constitucional del debido proceso y derecho de defensa para el contribuyente que considere que lo establecido por SAT no es procedente.</p> <p>Con respecto a la solvencia fiscal, no se vulnera ningún principio constitucional, pues únicamente se regula la obligación de presentar solvencia fiscal que respalda el estar al día en sus obligaciones formales que no significa el pago de impuestos. Respecto a tener un adeudo tributario reclamado en proceso económico coactivo por SAT, debe pagar el mismo para estar solvente fiscalmente, por lo que dicha norma no violenta principio o norma constitucional alguna.</p>
Cámaras de Comercio y del Agro	Artículos impugnados: 4 numeral 2.b (que las pensiones, jubilaciones y montepíos son renta de fuente guatemalteca); 156 (base imponible y tarifas por enajenación de vehículos –IVA-); y, 171 (base imponible del Impuesto de	Pendiente resolver si se suspende o no provisionalmente y conferir audiencias	<p>Se estima que la acción intentada debe ser declarada sin lugar, puesto que:</p> <p>El hecho que las pensiones, jubilaciones y montepíos sean parte de la renta de fuente guatemalteca, no las incluye automáticamente como rentas afectas al impuesto sobre la renta, puesto que las mismas no están</p>

Interponente	Síntesis de la acción interpuesta	Fase en que se encuentra	Argumentos del MFP para la Improcedencia de la Acción
	<p>Timbres Fiscales para segunda o posteriores ventas de inmuebles) de la Ley de Actualización Tributaria</p>		<p>incluidas como hecho generador.</p> <p>Respecto a la base imponible y tarifas por enajenación de vehículos, las mismas son acordes al principio de progresividad y, principalmente, a la capacidad de pago del contribuyente que cuenta con los recursos para adquirir un vehículo.</p> <p>La base imponible para la segunda y posteriores ventas de bienes inmuebles, la norma impugnada es clara y no deja lugar a dudas sobre sus alcances.</p>