SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central
Aspectos metodológicos

Guatemala, junio 2025

Contenido

1. Presentación 3
2. Antecedentes 4
3. Gasto Tributario 6
3.1 Definición 6
3.1.1 Identificación de tratamientos preferenciales y exenciones 9
3.1.2 Gasto Tributario y Sistema Tributario Base 10
3.2 Aspectos Metodológicos 13
3.2.1 Evolución 15
3.3 Consideraciones adicionales 29
4. Bibliografía 31

1. Presentación

Las Administraciones Tributarias desempeñan un rol fundamental en la estructura económica de cada nación, siendo responsables de la recaudación de ingresos necesarios para cumplir con las obligaciones legales y morales del Estado.

En años recientes, se han observado grandes esfuerzos por ampliar la base tributaria, minimizar el incumplimiento tributario y revisar los beneficios fiscales otorgados, para fortalecer el sistema tributario y promover una mayor transparencia. Entre estas iniciativas, su publicación anual de indicadores y mediciones asociadas con la recaudación no percibida debido a tratamientos fiscales preferenciales, incluyendo la medición del Gasto Tributario (GT).

La evaluación anual del GT es fundamental para la formulación y revisión de políticas que aseguren el cumplimiento de los objetivos de los beneficios fiscales. Este análisis no solo permite una valoración del impacto de dichos gastos a lo largo del tiempo, sino también facilita la implementación de medidas que maximicen su efectividad.

Mantener la continuidad en la medición del GT constituye una tarea esencial para todos los países, implicando la correcta definición y delimitación de estos gastos. En Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ha cumplido consistentemente con la obligación de publicar información relevante sobre el GT.

No obstante, a nivel internacional, existen variaciones en la conceptualización y métodos de estimación del GT. Los avances regionales permiten el intercambio de experiencias, contribuyendo al fortalecimiento de los criterios metodológicos de todas jurisdicciones y al conocimiento es incorporación de mejores prácticas.

Este documento, que se actualiza anualmente, busca promover un seguimiento metodológico consistente, adaptando únicamente los cambios en los gastos tributarios derivados de reformas legislativas que modifican los beneficios fiscales existentes.

Es importante mencionar que el método empleado en este documento se centra exclusivamente en estimar el valor del GT a partir de la pérdida fiscal, delegando a las autoridades fiscales y otros órganos estatales la evaluación del análisis beneficio-costo y, por ende, la estimación de la ganancia fiscal que representa la recaudación potencial ante la eliminación total o parcial de los beneficios fiscales.

En esta edición, se incluyen descripciones de algunos cambios significativos en las fuentes de información. Durante el año 2024, la SAT decidió capitalizar las mejoras que considera permanentes en las fuentes de datos, derivadas de un mejor cumplimiento por parte de los entes exentos y del aprovechamiento de los procesos de digitalización. Esto permite mejores aproximaciones del GT, reduciendo la necesidad de imputaciones previamente requeridas para su estimación. Como resultado, la estimación actual refleja modificaciones respecto a los niveles anteriormente publicados.

Conforme a la práctica de transparencia, se mantiene la serie histórica anterior y se introducen los cambios en una nueva serie completa que abarca desde 2013 hasta 2023, dado que algunas fuentes han permitido retrotraer estimaciones clave.

2. Antecedentes

A partir de lo establecido en el Pacto Fiscal suscrito en el año 2000, el Estado se comprometió a la "(…) revisión y eliminación gradual de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales (…)" adicionalmente, "(…) mientras estén vigentes, deberán cuantificarse y registrarse en un apartado especial en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y en la Contabilidad del Estado" y "(…) en situaciones extraordinarias y sujetas a una evaluación económica y social, considerarse la aprobación de nuevos privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales, evitando erosionar los ingresos tributarios y definiendo claramente la temporalidad de las medidas"[1]; la SAT realiza anualmente la estimación del Gasto Tributario conforme la dinámica de las estadísticas tributarias, económicas y financieras disponibles, afinando el proceso que incluye la mejora continua de las estimaciones y cuantificaciones, buscando aumentar la consistencia y robustez del cálculo.

En esta línea, a lo largo del período 2001-2020 se han llevado a cabo tres revisiones; las primeras dos de carácter metodológico en función del acceso a la información necesaria y representativa, la evolución de las prácticas internacionales vinculadas a la medición y las modificaciones en la legislación correspondiente; la primera, que consideró las experiencias planteadas en el Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios[2]; y la segunda, llevada a cabo durante el año 2015, para el ejercicio fiscal 2013 que incorporó las aristas legales y tributarias generadas por la implementación de

[1] Pacto Fiscal para un futuro con Paz y Desarrollo, Principio II, Ingresos del Estado, compromiso 4, Revisión y eliminación gradual de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales.

[2] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- 2011.

una reforma tributaria, en esta oportunidad, con el acompañamiento del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- en la revisión de los rubros vinculados con el Gasto Tributario y el Sistema Tributario Base; la tercera revisión, se realizó considerando los cambios en la legislación tributaria[3], mismos que incorporaron principalmente, entre otras, una reestructuración representativa en el Impuesto Sobre la Renta y algunas modificaciones al Impuesto al Valor Agregado.

En esa oportunidad, dadas las necesidades por la reestructuración emanada de la reforma tributaria, resultó oportuno armonizar la estimación para el período 2009-2012, actualizando los criterios de Gasto Tributario y Sistema Tributario Base, de conformidad con las buenas prácticas internacionales e incorporando la evolución de los afluentes de información previamente utilizados.

Finalmente, en seguimiento a estas buenas prácticas[4] durante el primer semestre de 2020, la Administración Tributaria adoptó metodológicamente las cifras publicadas por el Banco Central referentes al denominado “Cambio de año de referencia 2013 y adopción del Sistema de Cuentas Nacionales -SCN- 2008”. De acuerdo con el Banco de Guatemala (2019) este se constituyó como un proceso de amplio mejoramiento estadístico que abarcó el sector real; sector monetario; y sector externo, “(…) mediante la implementación de los manuales y guías más recientes que presentan los marcos estadísticos de acuerdo con las mejores prácticas internacionales sobre la materia”.

Continuando con los esfuerzos, en 2024 se llevó a cabo una cuarta revisión que incluye una actualización sobre el período 2013 a 2023 de algunos gastos tributarios, esta revisión se adaptó debido a las mejoras observadas en las fuentes de información, derivadas de los procesos de digitalización que SAT ha materializado, y asociada también al mayor cumplimiento en la presentación de las declaraciones de los obligados formalmente. Este proceso ha permitido afinar las estimaciones y cuantificaciones al proporcionar datos más precisos y actualizados, contribuyendo a una mejor aproximación al gasto tributario.

Por lo anterior, considerando la participación de las aproximaciones con estadísticas fiscales, monetarias y económicas dentro del cálculo del Gasto Tributario, la SAT consideró relevante llevar a cabo una revisión especifica de los agregados utilizados en

[3] “Disposiciones para el fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la defraudación y al contrabando”, Decreto Número 4-2012 y sus reformas; “Ley de Actualización Tributaria”, Decreto Número 10-2012 y sus reformas.

[4] La literatura disponible y las buenas prácticas observadas en países que cuentan con estimaciones de este tipo dentro de sus sistemas tributarios, permiten concluir que cualquier mejora implementada en las fuentes de información debe de armonizarse e implementarse en los cálculos correspondientes.

la presente estimación, generando una nueva serie a partir del año 2013[5]. Y, en 2024 se incluye la actualización de algunos gastos tributarios por la mejora en la recopilación de la información de las declaraciones de los impuestos.

3. Gasto Tributario

3.1 Definición

El concepto fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey[6], señalando que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no forman parte de la estructura propia del impuesto y constituyen gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, conforme el presupuesto, considerando que la recaudación que se deja de percibir implica una fuente de financiamiento para realizar los programas y proyectos gubernamentales que concretan la Política Fiscal del Gobierno.

La definición expuesta plantea que la erosión de los ingresos tributarios está asociada a la utilización de instrumentos de política fiscal cuya finalidad es la generación de incentivos a ciertas actividades económicas, así como las disposiciones legales que pretenden alcanzar objetivos de redistribución en las economías, que en el caso guatemalteco se encuentran en la Constitución Política de la República y otras leyes ordinarias.

Es importante considerar que el sistema tributario guatemalteco no contiene específicamente una definición legal que permita delimitar las características del Gasto Tributario, por lo que los esfuerzos de conceptualización llevados a cabo en el país por la SAT se han orientado en función de lo referido en la literatura disponible, las buenas prácticas internacionales y el análisis del ordenamiento jurídico vigente.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (2004) (…) define los gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo. Una de las principales dificultades a la hora de definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación

[5] Considerando la transparencia con la que la SAT ha manejado los aspectos metodológicos y los resultados cuantitativos del presente estudio, las series previas a esta revisión se mantendrán publicadas en el portal web de la Institución.

[6] Surrey S.: “Pathways to Tax Reform”, 1973. p.p. 125. Surrey fungía entonces como Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, conforme lo cita el documento: Medición de la erosión de la base imponible, presentada por el Banco Interamericano de Desarrollo ante la 40ª Asamblea General del CIAT en abril de 2006.

particular radica, justamente, en convenir una norma o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones de la legislación tributaria.

Sin embargo, el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (1996) menciona las siguientes restricciones generalmente aplicadas:

a) Las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular;

b) Deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos;

c) El impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión;

d) Tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario, y

e) En el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario.

Conforme lo anterior, dentro del sistema tributario guatemalteco pueden considerarse medidas generadoras de gasto tributario, aquellas donde se aplica un beneficio y se formaliza el hecho generador que da origen al impuesto; estos beneficios no son de aplicación general, están dirigidos a un grupo objetivo. En caso contrario, se entendería como parte de la norma para establecer el impuesto a pagar, constituyéndose como Sistema Tributario Base -STB-.

Por lo tanto, para el presente análisis se define como Gasto Tributario -GT-: **los ingresos tributarios dejados de percibir como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes ordinarias, incluyendo las leyes tributarias, así como algunos instrumentos de política previstos por el Estado, siempre y cuando se formalice el hecho generador, estén dirigidos a un grupo o sector específico, no existan compensaciones que neutralicen el beneficio y no se constituyan como parte de las características estructurales de la determinación del impuesto.**

En este sentido, Villela, Lemgruber, & Jorratt (2010) acotan que “los gastos tributarios constituyen un instrumento adicional entre las distintas herramientas de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción

reguladora sobre determinadas actividades". Por lo anterior, estos autores sugieren que este conjunto de beneficios e incentivos sean evaluados desde la perspectiva del efecto en las finanzas públicas, de los resultados respecto de otros instrumentos y los beneficios obtenidos a través de estas políticas. Este último elemento de evaluación debe ser responsabilidad[7] de las unidades del Estado que prestan, coordinan o regulan los servicios a las personas beneficiadas con estos incentivos, instituciones que tienen competencias específicas y diferentes a la administración tributaria.

El mismo informe, indica que "una vez que se ha verificado la necesidad de poner en práctica una política pública en determinado ámbito, se debería evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención". En esta línea, Surrey (1970) destaca cinco desventajas de los incentivos tributarios frente a los subsidios directos al momento de implementar una política pública:

1. Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza: Los incentivos tributarios, lógicamente, benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto a la renta progresivo, en el que se basa esta aseveración, los más pobres no están incluidos y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, si se tiene en cuenta que en el IVA y otros impuestos sobre el consumo la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la progresividad del sistema tributario, tal afirmación adquiere un matiz distinto.

2. Los incentivos tributarios generan ganancias inesperadas: En muchos casos, los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que de todas formas habrían hecho, por lo cual el estímulo se transforma finalmente en una concesión innecesaria para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.

3. Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar: Las administraciones tributarias no tienen suficiente experiencia en administrar y controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se implementa un gasto tributario se ven obligadas a cumplir esta función y, dado que es más difícil controlar un sistema con muchas excepciones, ello puede dar lugar al fraude o incluso a mayores errores involuntarios.

4. Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados: En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía,

[7] En sistemas tributarios avanzados, las normas que establecen los incentivos determinan las instituciones que tendrán a su cargo la administración y medición del beneficio, así como el costo en términos de la recaudación para el Estado.

produce un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. Sin embargo, esto no constituye necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como ocurre con los estímulos a la inversión y el ahorro.

5. Los incentivos tributarios obligan a mantener elevadas las tasas: En efecto, para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios.

3.1.1 Identificación de tratamientos preferenciales y exenciones

Al hablar de tratamientos excepcionales, preferenciales o especiales a determinados agentes económicos, Villela, Lemgruber, & Jorratt, (2010) se refieren en materia tributaria, entre otros, a la aplicación de:

a. **Exenciones:** Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”, etc.

b. **Deducciones:** Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.

c. **Créditos:** Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.

d. **Tasas Reducidas:** Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.

e. **Diferimientos:** Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Asimismo, el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (1996) hace un especial énfasis en que la identificación de estos tratamientos (…) constituye un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario.

En este sentido, es importante resaltar que en el caso del sistema tributario guatemalteco los conceptos de “Tasas Reducidas” y de “Diferimientos” no pueden asociarse a estimaciones del Gasto Tributario.

Luego del análisis no fue identificado ningún proceso ligado al tratamiento de tasas reducidas[8]. Por su parte, dentro de los tratamientos preferenciales y exenciones contenidas en el ordenamiento jurídico guatemalteco no figura el concepto de diferimientos. De esta manera, aunque en la literatura disponible se encuentre contemplado, queda fuera de las estimaciones correspondientes[9]. Asimismo, los análisis disponibles destacan los casos de Chile y Ecuador en el ámbito latinoamericano como países que contemplan algunas variantes de diferimientos como Gasto Tributario, siendo estos; el IVA diferido vinculado a las ventas a plazo y las utilidades no distribuidas[10].

3.1.2 Gasto Tributario y Sistema Tributario Base

Como ya fue mencionado, un tratamiento tributario excepcional sólo es considerado Gasto Tributario si favorece a un sector, actividad o clase de contribuyentes en particular. Desde este punto de vista, Villela, Lemgruber, & Jorratt (2010) refieren que "(…) una disposición tributaria que se desvía del impuesto de referencia, pero que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, no sería un gasto tributario, sino una característica estructural del impuesto", es decir, parte del Sistema Tributario Base.

En este sentido, los autores confirman que, "(…) en la medida en que una disposición beneficia a todos los contribuyentes por igual, cabe pensar que guarda relación con el diseño que se quiere dar al gravamen, en términos de las cualidades de eficiencia y equidad". Adicionalmente, es importante subrayar que uno de los puntos sugeridos en este informe, para el análisis de estos beneficios e incentivos, es que el proceso de identificación de este tipo de características sea abordado con precaución derivado de la complejidad de las mismas. En esta línea, destacan los siguientes puntos:

- Algunas disposiciones tributarias son de aplicación general pero dentro de un subconjunto de contribuyentes, por lo que deberían ser consideradas gasto tributario.

- Algunas concesiones están disponibles para la generalidad de los contribuyentes, pero no necesariamente benefician a todos por igual.

[8] El caso de Pequeño Contribuyente dentro del IVA no puede considerarse como una tasa reducida, ya que la base imponible no guarda relación con el diseño estructural del referido impuesto.

[9] Cabe subrayar que este tema es materia de discusión derivado de que algunos expertos consideran que el aplazamiento en el pago de determinando tributo podría ser parte de la naturaleza estructural del impuesto, convirtiéndolo en parte del Sistema Tributario Base. Desde la percepción de la SAT, cualquier estimación se basaría en la determinación del valor del dinero en el tiempo y no la nominalidad del impuesto dejado de percibir.

[10] (Pecho Trigueros, Seminario de Gastos Tributarios BID/FMI, 2010)

3.1.2.1 Consideraciones legales

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación, entre ellas, las exenciones, las deducciones, los descuentos y reducciones, entre otros (Artículo 239); asimismo, el Código Tributario guatemalteco establece que se requiere de una ley para otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales (Artículo 3).

A ese respecto, el mismo Código Tributario define en su artículo 62 que la 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, es decir, cuando se encuadren las circunstancias en cada caso, dentro de los preceptos que se establecen en las bases de recaudación del impuesto para gozar de la exención que en la ley correspondiente se otorgue, en la cual también se establecerán las condiciones y requisitos para su aplicación (Artículo 63).

Además de las exenciones propiamente establecidas en las leyes tributarias, existen otras leyes ordinarias que conceden beneficios fiscales mediante un tratamiento especial; en ese sentido, el artículo 63 del Código Tributario establece que “para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años”.

Por otra parte, es importante indicar que, dentro de la legislación guatemalteca el término “Exento” toma algunas connotaciones representativas, las cuales se describen a continuación y sobre las que conviene hacer un especial énfasis derivado de que no todo lo denominado como tal forma parte del Gasto Tributario.

1. **Exento por estar gravado por otro impuesto:** Además de los beneficios fiscales que se conceden para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, algunas leyes establecen otros tratamientos especiales que permiten la debida aplicación de la prohibición de tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación interna establecida en el segundo párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República; tal es el caso, por citar dos ejemplos, del acreditamiento entre el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta, conforme a lo establecido en el artículo 11 del Decreto

Número 73-2008 del Congreso de la República; asimismo, la exención del Impuesto al Valor Agregado en la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos de Herencias, Legados y Donaciones conforme lo establecido en la literal b) del numeral 3 del artículo 7 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, en virtud de estar gravado dicho acto por el impuesto establecido en el Decreto Número 431 del Congreso de la República, Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

2. **Exento por consistencia:** Existen, además, algunas disposiciones que establecen una exención sobre actos o sujetos que no se encuentran gravados por la misma ley; es decir, que no están contemplados en las bases de recaudación del impuesto; tal es el caso, de la exención a "los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles", conforme lo contenido en numeral 1 del artículo 8 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República. Sin embargo, al revisar el artículo 12 de la misma norma, no se considera como contribuyente del impuesto a tales organismos y entidades estatales.

3. **Exento como erosión de la base tributaria:** Los tratamientos tributarios excepcionales que no son considerados como Gasto Tributario, tomando en cuenta que son aplicados a una generalidad de sujetos pasivos, forman parte del Sistema Tributario Base erosionando la base tributaria sin favorecer a un sector en específico. Por ejemplo, en Guatemala la deducción única del Impuesto Sobre la Renta de las personas individuales en relación de dependencia establecida en la literal a) del artículo 72 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República es una disposición que favorece a la generalidad de los contribuyentes, que obedece a criterios de equidad en el diseño del tributo y que normalmente se considera parte del impuesto de referencia.

4. **Exento como beneficio o incentivo dirigido:** Finalmente, las exenciones contenidas en esta agrupación son las de mayor relevancia para llevar a cabo la estimación del Gasto Tributario, considerando que se constituyen como beneficios o incentivos "(…) dirigidos a un grupo o sector específico y no como parte de las características estructurales de la determinación del impuesto".

3.2 Aspectos Metodológicos

> "El interés principal por medir los gastos tributarios recae en la potencial movilización de nuevos recursos que su eliminación o racionalización puede generar para los Estados de los países en desarrollo, sobre todo si se tiene en cuenta que cada vez es más limitada la posibilidad de incrementar las alícuotas de los impuestos existentes o introducir otros nuevos".
>
> — Pecho Trigueros, Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012 (2014)

Considerando la premisa anterior, el desarrollo de metodologías para la medición del Gasto Tributario se convierte en una herramienta fundamental para el análisis y conclusiones que puedan generar las cifras relativas a los recursos tributarios dejados de percibir por la implementación de los beneficios.

En este sentido, Villela, Lemgruber, & Jorratt (2010) expone que existen tres métodos para estimar el costo de los gastos tributarios, siendo estos los siguientes:

1. **Ingreso renunciado:** Este método es también llamado como "medición ex post", fundamentado en que calcula la pérdida de ingresos producida después de la introducción de un gasto tributario.

2. **Ingreso ganado:** También conocido como "evaluación ex ante", estima la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. Los autores consideran que esta opción presenta más dificultades derivado de que es necesario contar con estimaciones de la elasticidad tanto de oferta como de la demanda de los bienes o servicios beneficiados y del mismo modo incorporar cambios en el comportamiento vinculados a prácticas de evasión.

3. **Gasto directo equivalente:** En este caso, se estiman los subsidios o transferencias dirigidos a los beneficiarios que permitan que estos cuenten con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen por la existencia del gasto tributario.

Por lo anterior, tomando en cuenta las limitaciones que este informe manifiesta para el método del ingreso ganado[11]; que de acuerdo con la Organización para la Cooperación

[11] La información estadística disponible actualmente, no permitiría el cálculo de las elasticidades de oferta y demanda que los autores plantean como necesarias para la implementación de este método.

y el Desarrollo Económico -OCDE- (2004), la utilización del método de gasto directo equivalente podría generar "(…) la falsa idea de que el Gasto Tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo"; y la definición del Gasto Tributario considerada para este análisis, la metodología descansa en la recopilación de información de la recaudación no realizada, partiendo de las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

No obstante, en los casos en que los contribuyentes usuarios de los beneficios e incentivos por cualquier razón no cumplen con informar a la Administración Tributaria de sus operaciones vinculadas a las exenciones, resulta necesario realizar aproximaciones con estadísticas fiscales, monetarias y económicas para completar las bases imponibles y estimar el impuesto dejado de percibir.

De acuerdo a lo anterior, es de vital importancia resaltar que aunque la literatura actual ofrezca diversas metodologías para el cálculo, es la disponibilidad de información representativa la que dicta la tendencia que podrán tomar los métodos de medición. En el caso de Guatemala, el estado actual de las estadísticas vinculadas al sistema tributario y de agregados económicos y financieros, permiten desarrollar estimaciones que constituyen un buen acercamiento a la realidad, pero no cuantificaciones de grado contable.

Por lo anterior, los resultados derivados de cualquier metodología puesta en práctica son más útiles al analizarse desde la perspectiva del comportamiento que presenten a través de una línea de tiempo.

La experiencia de la Administración Tributaria en la estimación del Gasto Tributario, ha permitido determinar que el dinamismo de los afluentes de información constituye un factor representativo dentro de la evolución positiva de la metodología. El surgimiento de nueva o mejor información permite estimaciones más robustas por la desincorporación de supuestos que pudieron haber sido adoptados ante la ausencia de la apertura necesaria[12].

Por lo tanto, la introducción continúa de mejoras vinculadas a la calidad y representatividad de la información derivará en resultados más certeros y oportunos en el análisis que se pueda llevar a cabo. Estas acciones son consideradas como buenas prácticas en la cuantificación de estos beneficios y en términos de comparación internacional, facilitan el intercambio de experiencias para el fortalecimiento de los sistemas tributarios.

[12] El problema que plantea un cambio metodológico producto de una evolución positiva de las estadísticas es que no necesariamente los resultados pueden llevarse a cabo retrospectivamente, lo que deriva en una reducción de los períodos comparables.

3.2.1 Evolución

Como fue mencionado con anterioridad, la SAT ha desarrollado la estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central desde el año 2001, misma que ha sido revisada en tres ocasiones, atendiendo la disponibilidad de más y mejor información, así como la puesta en práctica de nuevas experiencias internacionales vinculadas con el tema.

En este sentido, destaca la transición llevada a cabo de la primera a la segunda revisión; la cual se deriva de la vigencia de la reforma tributaria mediante las leyes denominadas "Disposiciones para el fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la defraudación y el contrabando" y "Ley de Actualización Tributaria"[13], lo que requirió una actualización metodológica para adaptar la estimación al nuevo marco legal.

En su momento, esta coyuntura fue aprovechada para realizar ajustes metodológicos en cuatro períodos previos (2009-2012), utilizando las mejoras metodológicas aplicadas al período 2013 y la mejor disponibilidad de afluentes de información, lo que hizo posible mejorar la estimación del Gasto Tributario.

En función del presente análisis, los esfuerzos de la SAT se enfocaron en revisar los resultados de la actualización del Sistema de Cuentas Nacionales de la economía guatemalteca, tomando en consideración, como fue mencionado anteriormente, la selección de 2013 como nuevo año base, en sustitución del año de referencia 2001, así como la adopción del SCN 2008[14]. Por lo anterior, en este ejercicio, las mejoras proporcionadas por esta fuente de información serán aplicadas al periodo 2013-2019, como fue descrito en los antecedentes del presente documento.

De acuerdo con el Banco de Guatemala (2019), esta actualización permitió al país reducir la vigencia del año base para medir la economía, tomando en cuenta que las cuentas nacionales referencia 2001 fueron sustituidas en un periodo de 12 años".[15] La misma fuente permite identificar que dentro de las principales innovaciones de la nueva compilación destacan:

[13] Decretos Números 4-2012 y 10-2012 respectivamente, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

[14] En sesión celebrada el 5 de septiembre de 2018, la Junta Monetaria instruyó al Banco de Guatemala coordinar con el sector público para que los resultados del proceso de cambio de año de referencia y de SCN se utilizaran oficialmente a partir del segundo semestre de 2019.

[15] La evolución del Sistema de Cuentas Nacionales en Guatemala demuestra que antes de esta actualización y cambio metodológico, la estructura con la que era medida la economía había tenido una vigencia de 43 años, considerando que previo al 2001, el último año de referencia fue 1958.

1. **Actualización de la estadística básica:** En este sentido se percibió: un incremento sustancial en la muestra cubierta por las diversas Encuestas Económicas[16]; la inclusión de la Encuesta Trimestral de Avance de Edificaciones Privadas -ETAEP-; y finalmente, la incorporación de información relevante generada por el Instituto Nacional de Estadística -INE- en lo referente a encuestas de hogares, principalmente[17].
2. **Estudios especiales:** En este ámbito destacan los siguientes análisis complementarios: estudio sobre el origen de la materia prima y destino de las ventas; estudio sobre canales, márgenes de comercio y fletes de carga; visitas técnicas sobre procesos de producción; y estudios diversos sobre estructuras productivas.
3. **Manuales y clasificaciones:** La implementación de la última versión de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme -CIIU- y de la Clasificación Central de Productos -CCP-, revisión 4 y versión 2.0 respectivamente; permitieron adaptar los agregados a una estructura económica mucho más aproximada a la realidad del país.
4. **Adopción de recomendaciones del SCN 2008:** De acuerdo con la fuente, este SCN conserva el marco teórico básico del SCN 1993, no obstante, tiene un abordaje más amplio en cuanto a algunos tratamientos vinculados con procesos económicos de expansión actual, dentro de los cuales podemos destacar: relacionados con activos no financieros; correspondientes al gobierno y el sector público; relacionados con las unidades; relacionados con los servicios financieros; relacionados con los instrumentos financieros; relacionados con el resto del mundo; y relacionados con actividades informales e ilegales.
5. **Medición explicita del sector informal en el sector hogares:** Una de las principales bondades de esta actualización radica en la estimación del valor agregado generado por el sector informal en el sector de los hogares. Para los autores, entre los objetivos de este cálculo se encuentra "(…) la caracterización de los aspectos económicos más importantes de la informalidad, tales como producción, valor agregado, ocupación e ingresos laborales".
6. **Armonización del sistema de cuentas nacionales año de referencia 2013 con la balanza de pagos MBP6[18]:** En esta evolución estadística destaca como una ventaja comparativa respecto de las cuentas nacionales año base 2001, la sintonía entre el SCN 2008 y el MBP6 en lo relacionado con "(…) la delimitación

[16] Encuesta Económica -ENEC- 2014 y Encuestas Económicas Continuas para el seguimiento de la actividad económica.

[17] Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos Familiares -ENIGFAM- 2009-2010; Encuesta Nacional de Condiciones de Vida -ENCOVI- 2011 y 2014; Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos -ENEI- a partir de 2013; y Encuesta Nacional Agropecuaria -ENA- para 2011 y 2013 a 2015.

[18] Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional, Sexta Edición.

de las unidades residentes, valoración, momento de registro, procedimientos de conversión y cobertura de los bienes, los servicios, el ingreso, las transferencias de capital y los activos y pasivos financieros externos". Lo anterior permite garantizar que la cuenta del resto del mundo dentro del SCN año de referencia 2013 se encuentre armonizada con las estadísticas de balanza de pagos.

Tomando en consideración lo desarrollado en los apartados previos, a continuación, se expone una breve definición y evolución de la estimación de los principales impuestos a considerar dentro del análisis. Para el caso de los rubros en los que su aproximación precise de información proveniente del sistema de cuentas nacionales, se integrará una nota al pie con los detalles sobre las mejoras incluidas.

3.2.1.1 Impuesto al Valor Agregado -IVA-

Importaciones

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, citada de ahora en adelante en este documento como "Ley del IVA", existen algunos rubros que son considerados dentro de las exenciones generales del tributo, dentro de los cuales destacan en su inicio las importaciones de bienes muebles efectuadas por:

- Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.

- Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal.

- Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.
- Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos personales y un vehículo.

- Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre

Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.

- Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

Adicionalmente, las exenciones específicas contenidas en el artículo 8 de la misma ley, extiende el incentivo a sectores dentro de los cuales figuran: Los centros educativos públicos y privados; Las universidades autorizadas para funcionar en el país; La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares (…), condicionando únicamente la reciprocidad.

También, se debe considerar lo actuado por el Congreso de la República de Guatemala al otorgar beneficios en leyes ordinarias; entre otras, el Decreto Número 21-2010, "Ley para el fortalecimiento y mejoramiento del transporte público de pasajeros", el cual exoneró durante su vigencia del pago del IVA y derechos arancelarios a la importación de autobuses y microbuses para el transporte público; así como, los beneficios otorgados a algunas asociaciones sin fines de lucro que aunque la legislación les concede una exención del impuesto por el componente doméstico de los servicios que prestan, han recibido incentivos temporales con opción a renovarse, en cuanto al pago por la nacionalización de bienes.

La medición de este beneficio se realiza con una microsegmentación por sector beneficiario de lo consignado en las declaraciones aduaneras presentadas por los contribuyentes ante la SAT, para distinguir y dejar por fuera aquellas transacciones que forman parte del Sistema Tributario Base, entre otras, el rubro de "las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal" listado con anterioridad.

Servicios financieros

Continuando con la descripción de las exenciones generales, se incluyen en esta sección "los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país", tomando en cuenta

que, en relación a la actividad aseguradora y afianzadora, únicamente gozan del incentivo, las operaciones de reaseguro y reafianzamiento.

La estimación de este beneficio se realiza tomando como base el detalle de los Estados de Resultados generados por la Superintendencia de Bancos y la Bolsa de Valores Nacional.

Cooperativas

En el caso de las cooperativas, de conformidad con la Ley del IVA, gozan de exención "(…) cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas".

La estimación de este beneficio se construye sobre la base de microsimulaciones[19] utilizando las declaraciones presentadas por los contribuyentes. El método se basa en la evaluación individual de las declaraciones presentadas incorporando como operaciones gravadas las transacciones exentas, calculando de esta manera el impuesto que se debió pagar.

Transferencia de títulos

El numeral 6 del artículo 7 de la Ley del IVA, presenta la exención del impuesto de la siguiente manera: "La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión, aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley".

Para llevar a cabo su correspondiente estimación se utilizan las cifras del Volumen Anualizado de Operaciones generadas por la Bolsa de Valores Nacional, S.A.

Intereses devengados

A este respecto, la Ley del IVA exenta "los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través

[19] En todo el documento, cuando se mencione la realización de una microsimulación, se estará refiriendo a un proceso de microsimulación tributaria determinista. Esto significa que, a partir de las declaraciones presentadas, se lleva a cabo un análisis utilizando las declaraciones originales como base y aplicando cambios basados en reglas específicas que eliminan las exenciones o beneficios fiscales. De este modo, las modificaciones determinadas son de naturaleza exacta y predecible. Es importante destacar que este procedimiento no corresponde a una microsimulación con enfoque estocástico, ya que no incorpora elementos de probabilidad, dado que no es necesario atender la incertidumbre de ninguna decisión de los agentes económicos, considerando que el método de cálculo del gasto tributario corresponde a la determinación de una pérdida fiscal.

de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente".

Para la estimación se toma como base el Volumen Anualizado de Operaciones delimitando las operaciones que devengan intereses por los títulos y obligaciones emitidos por las sociedades mercantiles.

Fideicomisos

Según lo establecido en la Ley del IVA, este tipo de contratos se encuentran exentos en su constitución y en la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. En cuanto a los actos gravados por la legislación correspondiente llevados a cabo por parte del fiduciario, los mismos quedarán sujetos al pago del impuesto en cuestión.

La información considerada para llevar a cabo la estimación de este beneficio es la publicada por la Superintendencia de Bancos dentro del módulo de "Información del Sistema Financiero", utilizando para el caso el rubro de "Integración de Fideicomisos".

Si bien la "Integración de Fideicomisos" es la *proxy* disponible más cercana al concepto de constitución y devolución de bienes fideicometidos al fideicomitente, el rubro es un saldo neto al final de determinado período. Por lo tanto, se procede con el cálculo de flujos para cada uno de los años analizados, consiguiendo simular el hecho generador de este beneficio.

Asociaciones

De acuerdo con la Ley del IVA, los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes, se encuentran exentos del tributo analizado. Dentro de este segmento, cabe resaltar que los aportes y donaciones realizadas a estas entidades, así como los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas que perciben las mismas, aplican a este beneficio.

Durante la segunda revisión, se determinó que la mejor estimación procede de la profundización en el análisis de la secuencia de cuentas para las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares generada por el Banco Central[20].

[20] En este caso, la apertura de las cuentas de producción y redistribución del ingreso en especie, respectivamente, permitió una mejor aproximación de lo que los hogares consumen del sector institucional en cuestión.

Mercados

Dentro de esta categoría aplicará al beneficio “la venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción”.

Esta medición se fundamenta en estimaciones propias con base en la revisión del Gasto de Consumo Final de los Hogares y de los Equilibrios de Oferta y Utilización generados por el Banco Central, encontrando en el análisis por producto la mejor alternativa para realizar dicha aproximación[21].

Vivienda

La estructura legal de este tratamiento tiene su fundamento en el numeral 12 del artículo 7 de la Ley del IVA, en el cual se expone que: La venta de vivienda con un máximo de (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados. En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América ($ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquiriente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

No obstante, a partir de marzo de 2012, la entrada en vigencia de la Ley de Vivienda, Decreto Número 9-2012 del Congreso de la República de Guatemala reformó el numeral analizado, definiendo los parámetros del beneficio de la siguiente manera: La venta de vivienda con un máximo de ochenta (80) metros cuadrados de construcción cuyo valor no exceda de doscientos cincuenta mil Quetzales (Q.250,000.00) y la de lotes urbanizados que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados, cuyo valor no exceda de ciento veinte mil Quetzales (Q.

[21] De acuerdo con el Banco de Guatemala (2019), en esta actualización del año de referencia y del SCN, en la estimación del Gasto de Consumo Final de los Hogares destacan como afluentes de información la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos Familiares 2009-2010 -ENIGFAM-, y la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida 2011 y 2014 -ENCOVI-, lo que permitió que el cálculo de estos agregados reflejara una estructura de consumo que contemple las preferencias más recientes de la población. De esta forma, el gasto de consumo privado continúa siendo el componente con mayor participación dentro del Producto Interno Bruto -PIB-, aumentando su participación de 83.4% en el año de referencia 2001 a 85.6% en el año de referencia 2013. No obstante, al comparar las cifras para el período 2013-2018, la participación promedio del consumo privado sobre el PIB en volúmenes valorados en quetzales referidos a 2001 pasó de 86.1% a 85.1% con la referencia a 2013, demostrando una sobrevaluación promedio de 4.7% en los registros del año base 2001.

120,000.00). Además, el adquiriente deberá acreditar que él y su núcleo familiar carecen de vivienda propia o de otros inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse contar en la escritura pública respectiva.

Para la estimación de este tratamiento se considera la información estadística generada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, correspondiente a las ventas exentas de inmuebles.

Medicamentos

La estimación del gasto tributario por concepto de compraventa de medicamentos genéricos, alternativos y antirretrovirales tiene su cimiento legal en el numeral 15 del artículo 7 de la Ley del IVA, el cual expone este beneficio de la siguiente manera: La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.

En este caso, la estimación se fundamenta en un modelo de microsimulación contemplando como operaciones gravadas las transacciones exentas de cada contribuyente registrado, calculando de esta manera el impuesto a pagar bajo este supuesto.

Centros Educativos y Universidades

Los beneficios a estas entidades tienen su base legal en el artículo 8, numerales del 1 y 2 de la Ley del IVA, el cual indica que “no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios (…)”.

La estimación del Gasto Tributario en este rubro toma como base el Gasto de Consumo Final de los Hogares calculado por el Banco de Guatemala, desde la perspectiva de finalidades.[22]

[22] Las mejoras mencionadas anteriormente en la estimación del Gasto de Consumo de los Hogares permitieron observar una revisión en la educación, como clasificación del consumo individual por finalidad, introduciendo aclaraciones y ampliaciones en el tratamiento de las encuestas vinculadas a los hogares realizadas por el INE. Esto hizo posible una recomposición relevante al interior del segmento, especialmente en términos de la educación secundaria y terciaria.

Centros Educativos, Universidades, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, Comité Olímpico Guatemalteco e Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Misiones Diplomáticas y Organismos Internacionales

El articulo 9 expone que este conjunto de personas está exento (…) de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

Este Gasto Tributario es el resultado de la cuantificación de los registros del sistema "Esenia", el cual posee información del monto de IVA exento de los contribuyentes que gozan del beneficio de no pagar el IVA en sus compras locales.

Compras locales del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo

Dentro del Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, el artículo 36 ter exenta del Impuesto al Valor Agregado a los beneficiarios del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo en la adquisición de insumos locales.

El método utilizado incluye a los contribuyentes que gozan del beneficio, y corresponden a los calificados por el Ministerio de Economía -MINECO-. Para la estimación, se hace la segmentación de los beneficiarios de maquila que hicieron uso del beneficio, luego se realiza mediante microsimulaciones considerando como operaciones gravadas las transacciones no afectas de cada contribuyente registrado y sus proveedores, calculando de esta manera el impuesto a pagar bajo este supuesto.

Importación, comercialización y cambio de domino de vehículos eléctricos, híbridos o impulsado por hidrógeno, para todo uso; y, la prestación de servicios de transporte público y colectivo utilizando vehículos eléctricos, híbridos o que utilicen combustible de hidrógeno

En agosto de 2022, se promulgó la Ley de Incentivos para Movilidad Eléctrica (Decreto Número 40-2022 del Congreso de la República de Guatemala)[23], la cual establece una

[23] El 25 noviembre de 2022, fue publicado el Reglamento de la Ley de Incentivos para Movilidad Eléctrica, Acuerdo Gubernativo No. 295-2022.

exención de diez años en el cumplimiento de pago del Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos relacionados en diversas situaciones. Estas situaciones incluyen la importación, comercialización, cambio de dominio y prestación de servicios de transporte público o colectivo que utilizan vehículos eléctricos, híbridos, impulsados por hidrógeno o sistemas de transporte eléctrico.

Dicho régimen temporal también otorga beneficios fiscales en la importación y comercialización de componentes nuevos destinados a respaldar la movilidad de los vehículos mencionados anteriormente. Los componentes específicos cubiertos por esta norma incluyen motores eléctricos, pilas, baterías y tanques de combustible de hidrógeno, los cuales pueden ser importados y comercializados con beneficios tributarios.

La medición del Gasto Tributario en este caso se realiza colectando las declaraciones aduaneras de importación, los formularios del pago de impuestos del IVA por el cambio de dominio y la compilación de información contenida en las facturas electrónicas que detallan la aplicación de la exención.

3.2.1.2 Impuesto Sobre la Renta -ISR-

Organismos del Estado y rentas de actividades no lucrativas

Cabe mencionar que dentro de este rubro no se incluyen las rentas de los organismos del Estado, las cuales no deben estar afectas al Impuesto Sobre la Renta; ya que el Estado se constituiría como acreedor y deudor de la obligación tributaria, propiciando que esta se extinga.

Como ya fue mencionado, conforme a la legislación nacional, pese a que la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala incluye una exención expresa a “los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos (…)”, es necesario tomar en cuenta que el mismo cuerpo legal, en su artículo 12, no considera contribuyentes del impuesto a tales organismos y entidades estatales.

Esta disposición encuentra sustento al considerar que los ingresos de los organismos del Estado no tienen origen en actividades lucrativas, especialmente aquellas que constituyen en las asignaciones presupuestarias su principal fuente de ingresos para su funcionamiento.

Este tratamiento es de aplicación general en las estimaciones de Gasto Tributario que la SAT ha tenido la oportunidad de revisar para los países latinoamericanos, ya que en ningún caso el fin primordial del Estado es la producción o generación de renta.

Para medir el componente considerado gasto tributario de los organismos del Estado, se realiza una estimación con base en la información del Sistema de Contabilidad Integrado -SICOIN-, del Ministerio de Finanzas Públicas, tanto del Gobierno Central, como de Gobiernos Descentralizados (Municipalidades). Se considera para el efecto, las rentas o ingresos devengados de dichos organismos, que no provengan de asignaciones presupuestarias.

Finalmente, se incluyen aquellas rentas que están amparadas por mandato constitucional o de ley ordinaria: universidades, centros educativos, iglesias, asociaciones, fundaciones y otros entes no lucrativos.

Rentas de actividades lucrativas

Dentro de este grupo se incluyen los incentivos a actividades lucrativas con tratamientos tributarios especiales según normativas específicas. Los beneficiarios son de Maquila, Zona Franca, Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla -ZOLIC- y proyectos de energía renovable. Cada categoría cuenta con beneficios fiscales específicos: el Decreto 29-89 para maquilas, el Decreto 65-89 para Zonas Francas, y el Decreto 22-73 para ZOLIC. El MINECO es responsable de otorgar la calificación para maquilas y Zonas Francas, mientras que la Junta Directiva de ZOLIC se encarga de la calificación para su institución. Los beneficiarios de proyectos de energía renovable se identifican según su actividad económica específica.

Para estimar estos beneficiarios, se utiliza la información de sus declaraciones del Impuesto Sobre la Renta presentadas ante la Administración Tributaria, segmentándolas por tipo de beneficiario para realizar una revisión de consistencia. Luego, se lleva a cabo una microsimulación que incorpora el efecto de las rentas exentas y sus costos y gastos.

Rentas del trabajo

Dentro de este rubro se contemplan las rentas del trabajo en relación de dependencia, incluyendo las indemnizaciones o pensiones por muerte o incapacidad, indemnizaciones por tiempo servido, rentas de funcionarios en el extranjero, aguinaldo, bonificación anual, deducción única, otras deducciones, planilla del IVA e indemnizaciones por seguros de daños.

En cuanto a las indemnizaciones o pensiones por muerte o incapacidad, se utiliza información del seguro social, así como seguros privados según información del sistema financiero de Guatemala, mientras que, para el cálculo de las prestaciones laborales, se realiza una simulación a partir de la Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos, del Instituto Nacional de Estadística -INE-. Finalmente, para el período 2009-2012 el gasto tributario por el crédito del IVA sobre el ISR se obtenía de las planillas presentadas ante la SAT.

Es importante considerar el cambio estructural en el Impuesto Sobre la Renta a partir del período 2013; en el que se reformó, entre otras, la determinación del impuesto en las rentas del trabajo en relación de dependencia, modificando las deducciones, los niveles de renta imponible y tipos impositivos aplicables. Adicionalmente, con esta reforma la Planilla del IVA dejo de ser un crédito directo al impuesto para convertirse en una deducción a la renta neta.

Como consecuencia de estos cambios, el Impuesto Sobre la Renta abandonó completamente la determinación global o sintética para convertirse en un impuesto cedular que permite tratamientos diferenciados por tipo de renta. De esta cuenta, algunos de los tratamientos considerados como gasto tributario bajo la legislación anterior, dejan de serlo conforme a la definición de Gasto Tributario, considerándose de esta manera como parte del Sistema Tributario Base.

Rentas de Asociaciones y Fundaciones, Entidades Religiosas, Cooperativas y Federaciones de Cooperativas, Centros Educativos, Universidades, entre otras consideradas no lucrativas

Estos beneficios se fundamentaban inicialmente en las literales b, c, d y ll del artículo 6 del Decreto Número 26-92, y actualmente se sustentan en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 8, así como en los numerales 1 y 5 del artículo 11 del Decreto Número 10-2012, ambos en referencia al Impuestos Sobre la Renta y promulgados por el Congreso de la República de Guatemala.

En este grupo de beneficiarios se han implementado mejoras significativas aprovechando la regularidad en la presentación de declaraciones y el mejor cumplimiento en el llenado y presentación de las mismas. Además, se dispone de insumos considerados permanentes en la presentación de obligaciones, lo que permite una calidad superior de la información debido a la exhaustividad de los diferentes rubros. Estos cambios son trasladados a la gestión del cálculo del Gasto Tributario (GT).

Actualmente, con la incorporación de declaraciones presentadas incluso de manera extemporánea, se realiza un análisis de las declaraciones presentadas ante la SAT, que incluye un proceso de verificación de consistencia para cada una de ellas. Inicialmente, se separan las declaraciones consideradas completas para realizar una microsimulación y estimar el nivel de beneficios. Posteriormente, se trabaja con las declaraciones que contienen información escasa o incompleta, aplicándoles un procedimiento analítico basado en las declaraciones con suficiente detalle, para practicar una imputación estadística. De esta manera, en la mayoría de los casos, actuales el nivel de entidades a las que se les debe aproximar el nivel de renta es menos significativo.

En el caso particular de las universidades, se ha decidido dejar de utilizar el método de estimación basado en imputaciones estadísticas y basar casi en su totalidad la estimación del GT en las declaraciones tributarias. Aunque algunos de estos entes aún presentan incompletitud o irregularidad en la presentación de sus declaraciones, actualmente representan una proporción menor. La imputación del GT será necesaria solo temporalmente, ya que, de continuar el nivel de cumplimiento actual, siendo mayor el número de declaraciones presentadas, permitirá sustituir sistemáticamente las imputaciones por las declaraciones reales, incluso si estas son extemporáneas.

En relación con la Universidad de San Carlos de Guatemala (USAC), la estimación del GT presenta mejoras significativas gracias a la incorporación de una mejor fuente de información proveniente de los avances en la digitalización de la SAT y los anexos de las declaraciones. Estos avances permiten una segmentación detallada los ingresos y gastos. Esta mejora ha facilitado una conceptualización más precisa del cálculo. Este caso particular, ha adoptado un enfoque diferente en comparación con otras universidades, ya que a partir de esta serie se garantiza que los beneficios fiscales proceden únicamente de la porción de sus ingresos propios, excluyendo los recursos provenientes del aporte constitucional derivados de los ingresos ordinarios del Estado.

Por lo anterior, derivado de las mejoras en la calidad y exhaustividad de la información, se ha logrado reducir significativamente el nivel de imputación estadística en el cálculo del Gasto Tributario. Esto ha permitido un cálculo más preciso y confiable del GT, reflejando de manera más precisa la realidad económica de los contribuyentes. Como resultado directo, se ha observado un ajuste que implica una reducción en el nivel de Gasto Tributario que previamente se había estimado, especialmente en aquellos rubros donde la información era menos eficiente.

Rentas de no domiciliados y no residentes

Anteriormente eran conocidos como 'no domiciliados', estos sujetos pasivos se regían por las literales e) e i) del artículo 6 del Decreto Número 26-92. Actualmente, la legislación los denomina 'no residentes' según el artículo 100 del Decreto Número 10-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala. En los dos casos se refieren a los pagos que el Estado de Guatemala efectúa a entidades no residentes por concepto de intereses u otras obligaciones.

La estimación de gasto tributario se construye considerando registros administrativos del Ministerio de Finanzas Públicas, deduciendo los intereses a los que se les practicó retención del ISR por rentas de capital de conformidad con las declaraciones presentadas ante la SAT.

Rentas generadas por la actividad de ensamblaje y/o producción de vehículos, motocicletas y sistemas de transporte eléctrico, vehículos híbridos o impulsados por hidrógeno. Así también, las rentas generadas por la prestación de servicios de transporte público y colectivo utilizando vehículos y sistemas de transporte eléctrico, híbridos o impulsados por hidrógeno

Estos beneficios fueron otorgados mediante la promulgación de la Ley de Incentivos para Movilidad Eléctrica (Decreto No. 40-2022 del Congreso de la República de Guatemala) y tendrán una vigencia de diez años.

La cuantificación del Gasto Tributario en este contexto se lleva a cabo al diferenciar las rentas exentas en base a las declaraciones que proporcionan información detallada sobre la aplicación de la exención.

Crédito al pago del Impuesto Sobre la Renta por el monto de la tasa de interés subsidiada que corresponde al Estado

En la Ley de Interés Preferencial para Facilitar el Acceso a la Vivienda Social, Decreto Número 27-2022 del Congreso de la República de Guatemala, se estableció un beneficio tributario para los guatemaltecos que carecen de vivienda propia. Este beneficio consiste en un subsidio en el pago mensual de intereses durante los primeros siete años (84 meses) de amortización de la compra de una vivienda mediante una hipoteca. Las entidades autorizadas determinan mensualmente el monto de la tasa de interés subsidiada que corresponde al Estado, y dicho monto se acredita al pago del Impuesto Sobre la Renta u otros impuestos que deban ser pagados en el mes siguiente a la aplicación del subsidio.

El cálculo del Gasto Tributario se realiza al verificar los créditos fiscales utilizados en las declaraciones de impuestos. Estos datos pueden ser monitoreados con los informes mensuales enviados a la Administración Tributaria según lo establecido en el artículo 8 de la normativa correspondiente.

3.2.1.3 Impuestos específicos

El cálculo del Gasto Tributario de Impuestos Específicos al Consumo se basa principalmente en la información extraída de las declaraciones de cada impuesto, donde se especifican los rubros que están exentos según la legislación vigente. La única excepción son el Impuesto a la Distribución de Bebidas y el Impuesto al Tabaco y Cigarrillos, que aún requieren una simulación basada en las importaciones que realizan los viajeros, esto debido a la falta de información interna disponible.

3.3 Consideraciones adicionales

Cuando se aborda la distinción entre los rubros correspondientes a Gasto Tributario y Sistema Tributario Base, es de vital importancia considerar dos elementos en el análisis posterior que se pueda llevar a cabo:

1. **Carácter de estimación:** El ejercicio compilado en este informe contiene partes importantes que no constituyen valores contables, porque para su estimación se utilizan las estadísticas disponibles, situación que ha permitido la medición del Gasto Tributario, en algunos casos tomando la información de terceros y en otros utilizando las declaraciones presentadas para la realización de procedimientos que simulan la determinación del impuesto. Sin embargo, se debe considerar que existen cuantificaciones dentro de este proceso, tal es el caso de las operaciones registradas en el sistema ExenIVA, las declaraciones aduaneras y de impuestos específicos, el caso particular del Impuesto de Circulación de Vehículos, y la evolución de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. Siendo estas últimas sobre las que se espera avanzar en los períodos impositivos siguientes.

   Por lo anterior, se sugiere que los resultados de esta metodología sean tomados como una buena aproximación a la realidad y no se consideren como la recaudación contable que el Estado podría percibir al eliminar del sistema la concesión tributaria.

Por otra parte, cabe mencionar que el inventario de información disponible no permite aún realizar algunas estimaciones, entre otras la exención de la venta o permuta de bienes inmuebles entre usuarios de zonas francas[24] y las exenciones del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolo.

2. **Criterios de definición:** En la definición de los rubros vinculados al Gasto Tributario y el Sistema Tributario Base, existen particularidades que siguen siendo objeto de discusión debido a la estructura del ordenamiento jurídico y quizás a la falta de actualización de algunas leyes tributarias, tal es el caso de las exenciones a "la creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase (…)" y a "los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores (…)"[25]

   El debate se deriva ante la ausencia de una clara diferencia de los hechos generadores de los impuestos, específicamente en el caso del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta. Presumiblemente, ante el eventual retiro de estos beneficios, no se espera recaudación adicional o bien la interposición de acciones de inconstitucionalidad.

[24] Estos beneficios se describen en el artículo 22 del Decreto Número 65-89 y en el artículo 87 del Decreto Numero 10-2012, ambos del Congreso de la República, respectivamente.

[25] Contenidos dentro del artículo 7 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República.

4. Bibliografía

Banco de Guatemala. (2019). *Actualización del Sistema de Cuentas Nacionales de Guatemala. Cambio de año de referencia 2013 y adopción del SCN 2008. Aspectos generales y principales resultados.* Guatemala.

Banco de Guatemala. (2019). *Cuentas Nacionales de Guatemala. Año de referencia 2013. Aspecto conceptuales, metodológicos y fuentes de información.* Guatemala.

Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. (2019). *Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.* Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-. (1996). *Tax Expenditures. Recent Experiences.*

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-. (2004). *Best Practice Guidelines -- Off Budget and Tax Expenditures.* Madrid.

Pecho Trigueros, M. (2010). *Seminario de Gastos Tributarios BID/FMI.* Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Dirección de Estudios y Capacitación, Washington D.C.

Pecho Trigueros, M. (2014). *Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012.* Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias.

Surrey, S. (1970). *Tax Incentives as a Device for Implementing Goverment Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures.*

Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2010). *Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente.*