

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO
COMO MEDIO DE GARANTÍA DEL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA**

HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE

GUATEMALA, AGOSTO DE 2014

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO
COMO MEDIO DE GARANTÍA DEL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencia Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, agosto de 2014

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO: Msc. Avidán Ortiz Orellana

VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Álvarez

VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario

SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Otto René Arenas Hernández
9 Ave. 13-39, zona 1 Guatemala
Tel. 22384102

Guatemala, 26 de octubre de 2012.

Doctor:
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Le doy a conocer que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha diez de septiembre de dos mil doce, procedí a la asesoría del trabajo de tesis de la bachiller: **HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE**, con carné 200311755: que se denomina **“LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO, COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA EL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA”**.

En atención a la providencia de esta unidad a su cargo y con base al Artículo 32 del Normativo de Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, procedo a emitir opinión del trabajo encomendado:

- a) Al desarrollar la tesis se empleó un contenido técnico y científico acorde y relacionado con el tema investigado, mediante la obtención de la información jurídica y doctrinaria relacionado con la importancia de analizar y estudiar la racionalidad tributaria y el límite al endeudamiento público, para garantizar el equilibrio financiero en Guatemala.
- b) Para la elaboración del presente estudio se emplearon los métodos de investigación siguientes: analítico, con el que se señaló la importancia de la racionalidad tributaria; el sintético que estableció las características de la relación tributaria y del endeudamiento público; el inductivo, dio a conocer sus efectos de la relación; y el deductivo, indicó las obligaciones de la legalidad del equilibrio financiero.
- c) Se emplearon las siguiente técnicas de investigación: documental y de fichas bibliográficas, y con las mismas se recopiló la información legal y doctrinaria relacionada con el temam de tesis que se investigó.
- d) La forma en que se redactó el trabajo de investigación fue hecha con base al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y cumple con los tecnicismos fundamentales y reglas ortográficas para la correcta comprensión y lectura de la tesis. Los objetivos determinaron y establecieron la materialización



Lic. Otto René Arenas Hernández
9 Ave. 13-39, zona 1 Guatemala
Tel. 22384102

del procedimiento tanto en la vía tributaria como en la vía financiera, comprobándose la hipótesis, dando a conocer lo relacionado al tema investigado.

- e) El tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta tanto para profesionales como para estudiantes, en donde la ponente señala un amplio contenido de la problemática existente. Las conclusiones y recomendaciones se redactaron de manera sencilla y constituyen supuestos certeros, que dan a conocer la importancia de la racionalidad tributaria que garantiza el equilibrio financiero del país.
- f) En el trabajo presentado fueron citados buen número de autores relacionados a los temas que componen los capítulos de la presente tesis, haciendo debido acopio en la cita de pie de página y en el apartado bibliográfico. Además a la sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción y capítulos, encontrándose conforme a su realización; siempre bajo el respeto de la línea de investigación y que cumplió dentro de los límites trazados.

La presente investigación, fue asesorada por mi persona y comprende los requisitos necesarios para la emisión del **DICTAMEN FAVORABLE**, el cual se fundamentó en el Artículo 32 del Normativo de Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de la Universidad de San Carlos de Guatemala; por lo que, se aprueba el trabajo de tesis titulado: "**LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO, COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA EL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA**", a efecto de que el mismo pueda continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales de la bachiller: **HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE**.

Atentamente,


Lic. Otto René Arenas Hernández
Asesor de Tesis
Colegiado 3805

LIC. OTTO RENE ARENAS HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

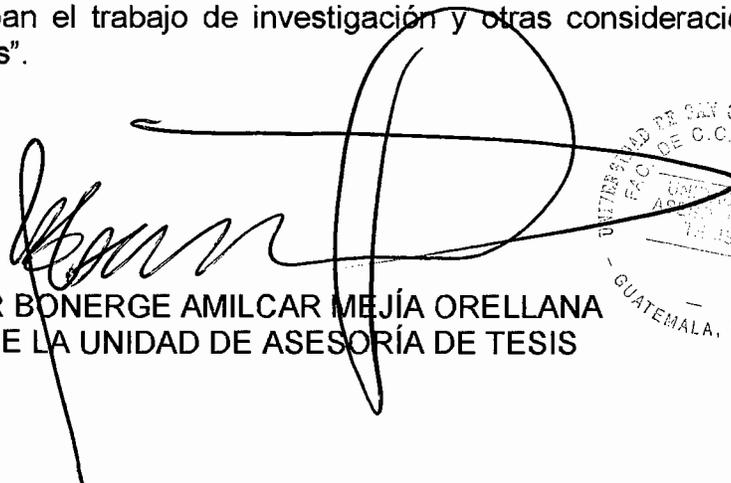
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
Y SOCIALES. Guatemala, 31 de octubre de 2012.

Atentamente, pase a la LICENCIADA TELMA JUDITH MARTÍNEZ ESPINOZA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE, intitulado: "LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO, COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA EL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultada para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual regula: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".



DOCTOR BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

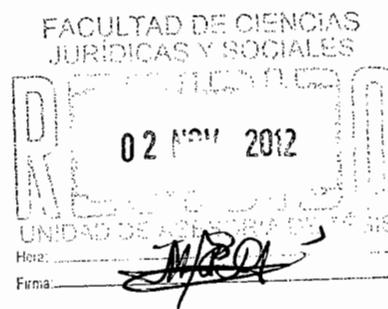
cc. Unidad de Tesis
BAMO/emjbl.



Licda. Telma Judith Martínez Espinoza
Boulevard el Naranjo, Centro Comercial Plaza Futeca el Naranjo
Locales 1 y 2, zona 4, Mixco, Guatemala
Teléfono: 24367797; cel. 55043732

Guatemala, 02 de noviembre de 2012.

Doctor:
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Hago de su conocimiento que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo, revisé la tesis de la bachiller: **HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE**, quien se identifica con el carné 200311755; que se denomina: **“LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO, COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA EL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA”**; manifestándole lo siguiente:

En atención a la providencia de esta unidad a su cargo con base al Artículo 32 del Normativo de Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, procedo a emitir opinión del trabajo encomendado:

- 1) La tesis abarca un contenido técnico y científico que lleva a cabo un estudio y análisis jurídico que se relaciona con la importancia de analizar y estudiar la racionalidad tributaria y el límite al endeudamiento público, para garantizar el equilibrio financiero en Guatemala.
- 2) Se utilizaron los siguientes métodos de investigación: analítico, sintético, deductivo e inductivo, porque se partió de la documentación de carácter universal o genéricos, con la ayuda de la técnica bibliográfica, para después desglosar una totalidad, con el fin analizar independientemente cada una de las partes que la componen y obtener solamente los elementos fundamentales de cada tópico, dando como resultado un juicio crítico al respecto.
- 3) La redacción utilizada es la apropiada, y la ponente durante el desarrollo de la tesis empleo un lenguaje adecuado y en si el trabajo constituye un aporte de interés para estudiantes y profesionales.

Licda. Telma Judith Martínez Espinoza
Boulevard el Naranjo, Centro Comercial Plaza Futeca el Naranjo
Locales 1 y 2, zona 4, Mixco, Guatemala
Teléfono: 24367797; cel. 55043732



- 4) La contribución científica del trabajo de tesis que se llevó a cabo es primordial para la sociedad, siendo el desarrollo, análisis, y aportaciones sustentadas, de importancia y valideras dentro de la revisión planteada.
- 5) Como resultado de la investigación se llegaron a plantear conclusiones y recomendaciones para fundar y definir los principales hallazgos en torno a cada capítulo realizado, así mismo evidencia un adecuado uso de la información bibliográfica y actualizada.
- 6) En el trabajo presentado se establece un buen acopio en la cita de pie de página, y un buen apartado bibliográfico, que es congruente con los capítulos desarrollados que coinciden adecuadamente. Y me encargué de guiarla durante la formulación de las correcciones que confirmaron la propuesta de la hipótesis y la condición relativa a la relación existente del título del trabajo de tesis.

La tesis efectivamente reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo de Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, y por ello se emite **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse por el Tribunal Examinador Público de Tesis, previo a optar el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,


Licda. Telma Judith Martínez Espinoza
Revisor de Tesis
Colegiada 6769

Licda. Telma de Murcia
ABOGADA Y NOTARIA



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de julio de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante HELLEN CONSUELO GUERRA AGUIRRE, titulado LA RACIONALIDAD TRIBUTARIA Y EL LÍMITE AL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA EL EQUILIBRIO FINANCIERO EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.

Rosario





DEDICATORIA

A DIOS

Gracias por iluminar mi camino, por haberme brindado sabiduría y paciencia para poder lograr este triunfo y culminar así una de las metas más importantes que me he propuesto en la vida. Que este logro sea muestra de mi infinito amor.

Y LA VIRGEN MARÍA:

A MIS PADRES:

José Antonio y Milvia Consuelo, a quienes espero reconocer con este logro una pequeña parte de todos sus sacrificios y esfuerzos, hoy puedo decirles todo valió la pena y este triunfo es más de ustedes que mío, gracias por ser lo más importante que tengo en la vida y para ustedes todo mi amor, admiración y respeto.

A MIS HERMANOS:

Lissy Cristina, gracias por tu ejemplo, por acompañarme en esta maravillosa experiencia y apoyarme en todo momento; Emilio Antonio y Katterinne Anaithé por ser mi mayor inspiración y estar siempre conmigo; que este sea solo el principio de todos los triunfos que nos esperan y que sea una meta a superar por ustedes. Los amo.

A MIS ABUELOS:

Justo Rufino Aguirre y María Cristina Monroy (Q.E.P.D), para que desde donde estén celebren este logro conmigo. Emilio Guerra y María Luisa Martínez, gracias por todo su apoyo y que este triunfo sea de mucha felicidad y orgullo para ustedes.

A MI FAMILIA:

Por el cariño que siempre me han dado y por sus sabios consejos, este logro lo comparto con ustedes porque han sido parte importante para poder alcanzarlo. En especial a mis tíos Nely Esperanza y Jorge Luis Aguirre Monroy, gracias y que Dios los bendiga siempre.

A MIS AMIGOS:

Por estar conmigo y compartir este triunfo, un millón de gracias porque a pesar de los obstáculos, no se dieron ni dejaron que me diera por vencida. Para ustedes todo mi reconocimiento, en especial a: Eddy Helder Reyes Rodas e Ingrid Vanessa García Vásquez.



ÍNDICE

Pág.

Introducción..... i

CAPÍTULO I

1.	Derecho tributario.....	1
1.1.	La tributación.....	1
1.2.	Los recursos.....	2
1.3.	Los recursos del Estado.....	2
1.4.	Finanzas públicas.....	3
1.5.	El derecho tributario.....	4
1.6.	La relación tributaria.....	4
1.7.	Prohibiciones para un buena recaudación fiscal.....	6
1.8.	Los sujetos.....	6
1.8.1.	Tributo.....	6
1.9.	Principios que rigen la tributación.....	7
1.9.1.	Principio de legalidad.....	7
1.9.2.	Principio de igualdad fiscal.....	8
1.9.3.	Principio de no confiscatoriedad.....	9
1.9.4.	Principio de finalidad.....	9
1.9.5.	Principio de razonabilidad.....	9
1.10.	Finanzas de múltiples niveles de gobierno.....	10



	Pág.
1.10.1. Concurrencia.....	10
1.10.2. Separación.....	10
1.10.3. Participación.....	11
1.10.4. Cuotas adicionales.....	11
1.10.5. Asignaciones globales.....	11
1.10.6. Asignaciones condicionales.....	11
1.11. Clasificación.....	12
1.11.1. Impuestos.....	12
1.11.2. Tasa.....	12
1.11.3. Contribución especial.....	13
1.12. Clasificación y coordinación en el derecho guatemalteco.....	13
1.12.1. Impuestos directos.....	13
1.12.2. Impuestos indirectos.....	14
1.13. La relación jurídica-tributaria.....	14
1.14. La obligación tributaria.....	15
1.15. El tributo.....	15
1.16. Clasificación del Código Tributario.....	17
1.17. La relación jurídico-tributaria.....	17
1.18. Las obligaciones tributarias materiales.....	18
1.19. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.....	19
1.20. Las obligaciones tributarias accesorias.....	20



CAPÍTULO II

2.	Fuentes de ingresos del Estado.....	21
2.1.	Antecedentes.....	23
2.2.	Clasificación política.....	26
2.3.	Clasificación económica.....	27
2.3.1.	Originarios y derivados.....	27
2.3.2.	Ordinarios y extraordinarios.....	27
2.3.3.	Nominales y reales.....	28
2.3.4.	Corrientes y de capital.....	28
2.4.	Clasificación jurídica.....	28
2.5.	Tributos.....	29
2.6.	Sanciones.....	29
2.7.	Empréstitos forzosos y ahorro obligatorio.....	30
2.7.1.	Ingresos especiales de derecho público.....	30
2.7.2.	Venta de bienes y servicios.....	31
2.7.3.	Operaciones de créditos.....	31
2.8.	Impuestos.....	32
2.9.	Tasas.....	32
2.10.	Contribuciones.....	33
2.11.	Los ingresos públicos y su marco jurídico.....	35
2.12.	Gasto público, crecimiento económico y reducción de la pobreza.....	37



CAPÍTULO III

3.	El presupuesto público.....	41
3.1.	Características del presupuesto público.....	41
3.2.	Finalidad del presupuesto público.....	42
3.3.	Importancia y alcance del presupuesto público.....	43
3.4.	Principios del presupuesto público.....	45
3.5.	Tipos de presupuestos públicos.....	54
3.6.	Diferencias entre los tipos de presupuestos.....	56

CAPÍTULO IV

4.	La importancia de la racionalidad tributaria en el equilibrio financiero del Estado de Guatemala.....	57
4.1.	Sistemas tributarios racionales versus sistemas tributarios históricos.....	59
4.2.	Características de un sistema tributario racional.....	62
4.2.1.	La existencia de una administración financiera eficiente que conozca las consecuencias de su actuación	62
4.2.2.	La ausencia de evasiones y duplicaciones y la admisión de exenciones limitadas en un sistema claro, coherente y elástico.....	63
4.2.3.	El mantenimiento del impuesto progresivo dentro de los límites reales.....	63



4.2.4.	La afirmación de los principios de personalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria en el sector de los impuestos directos y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad.....	64
4.2.5.	La existencia de un conjunto de impuestos indirectos también simplificado y coordinado con los directos.....	64
4.2.6.	La certeza del derecho tributario y la clara determinación de derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes.....	65
4.2.7.	La consideración al contribuyente por capacidad contributiva.	65
4.2.8.	El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de normas tributarias.....	66
4.3.	Criterios de un sistema tributario ideal.....	66
4.4.	Criterios económicos de eficiencia para un sistema impositivo.....	70
4.5.	Eficiencia administrativa.....	74
4.6.	Efecto neto restrictivo del gasto.....	75
4.7.	Criterios de eficiencia de los sistemas tributarios.....	75
4.7.1.	La constitucionalidad de la tributación.....	75
4.7.2.	La simplicidad y eficiencia administrativa.....	76
4.7.3.	La productividad fiscal de la tributación.....	76
4.7.4.	La tributación como medida para proteger el medio ambiente.	77
4.7.5.	Principio de la imposición del impuesto sobre las utilidades....	77



Pág.

4.7.6. El principio del Estado social como criterio de eficiencia de un sistema tributario	77
4.8. El equilibrio financiero.....	78
CONCLUSIONES	81
RECOMENDACIONES	83
BIBLIOGRAFÍA	85



INTRODUCCIÓN

El Estado de Guatemala debe cumplir con sus obligaciones con la sociedad guatemalteca, para lo cual debe obtener ingresos, sean tributarios o no tributarios. En este caso, se produce el endeudamiento cuando los ingresos producto de la actividad tributaria no son suficiente para cubrir todos los gastos en los cuales el Estado está obligado por lo que debe tener una racionalidad tributaria para recurrir al endeudamiento público, sea interno o externo, puesto que de lo contrario estaría afectando su propia sobrevivencia económica.

El objeto de tesis demuestra la importancia jurídica de estudiar la condición del Estado para garantizar los recursos y los medios necesarios para contemplar la condición que le es propia en la elaboración del presupuesto adecuado, y los elementos determinados se encuentre dentro de una serie de obligaciones técnicas y profesionales bastante amplia atendiendo intereses de carácter administrativo, fiscal, y de gastos que la ley impone. La hipótesis planteada del estudio relativo a las obligaciones del Estado para conformar el presupuesto, orientada a la obtención de los elementos necesarios, es decir, las que se encuentran reguladas por leyes y en función de intereses propios del Estado se cumple en la obtención definida por la condición legal.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: el primero, señala el derecho tributario, la tributación, los recursos, los recursos del Estado, las finanzas públicas, definición, la relación tributaria, prohibiciones para una buena recaudación fiscal, los sujetos, principios que rigen la tributación, finanzas de múltiples niveles de gobierno, clasificación, clasificación y coordinación en el derecho guatemalteco, la relación jurídico tributaria, la obligación tributaria, el tributo, clasificación del código tributario y su relación jurídico tributaria, así como las obligaciones tributarias materiales, las obligaciones entre particulares resultantes del tributo y las obligaciones tributarias accesorias. El segundo capítulo determina las fuentes de ingresos del Estado, antecedentes, clasificación política, clasificación económica, clasificación jurídica,



tributos, sanciones, empréstitos forzosos y ahorro obligatorio, impuestos, tasas, contribuciones, los ingresos públicos y su marco jurídico, gasto público, crecimiento económico y reducción de la pobreza. El capítulo tercero, indica lo referente al presupuesto público, características del presupuesto público, finalidad del presupuesto público, importancia y alcance del presupuesto público, principios de presupuesto público, tipos de presupuestos públicos, diferencias entre los tipos de presupuestos, y en el cuarto capítulo se indica todo lo referente a la importancia de la racionalidad tributaria en el equilibrio financiero del Estado de Guatemala.

Se utilizaron los siguientes métodos de investigación: analítico, sintético, deductivo e inductivo, porque se partió de la documentación de carácter universal, o genéricos, con la ayuda de la técnica bibliográfica, para después desglosar una totalidad, con el fin analizar independientemente cada una de las partes que la componen y obtener solamente los elementos fundamentales de cada tópico, las técnicas utilizadas son la documental y fichas bibliográficas en la captación y tabulación de la información.

Cuando se configura la hipótesis, se está frente a lo que la doctrina denomina un caso societario de endeudamiento público, siendo diversa la problemática jurídica, de ahí que en la presente tesis se explican los elementos jurídicos que informan de las obligaciones a la sociedad guatemalteca y el endeudamiento que se produce cuando los ingresos producto de la actividad tributaria no son suficientes para cubrir los gastos del Estado de Guatemala.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Es el derecho que permite codificar la captación dineraria de parte del Estado para su subsistencia y ordenamiento para con los subordinados al mismo. En todo caso es la regulación definida por el Estado a través de códigos, leyes y reglamentos para que los subordinados aporten de su trabajo y producto obtenido anualmente para la subsistencia del grupo social.

1.1. La tributación

“La actividad financiera estatal procura la obtención de recursos, denominada recaudación fiscal y los aplica a la realización de gastos, afectación de erogaciones”.¹

Tales gastos o erogaciones se basan principalmente para la existencia de las entidades que conforman el Estado para satisfacer las necesidades de la mayoría poblacional, en los rubros de educación, salud, y seguridad, y de variadas formas de protección de la sociedad y territorio del Estado.

Respetando las competencias atribuidas en el texto constitucional potestad tributaria del estado: consiste en la facultad de crear tributos e imponerlos a las personas sometidas en dicha jurisdicción y a percibirlos.

¹ Grisanti Belandía, Rosibel Balance y perspectivas de los servicios públicos. Pág. 12



Teniendo en cuenta el plexo axiológico que se persigue. Sin violar el derecho de propiedad.

1.2. Los recursos

Los recursos del estado son los procedimientos mediante los cuales el mismo logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera.

Patrimoniales: los obtiene mediante el aprovechamiento económico de sus bienes: por ejemplo explotación de las tierras nacionales, explotación de patrimonio artístico (museos, templos etc.) de las empresas del estado, sea que lo realice por sí o a través de la concesión a particulares. Así por ejemplo se determinan los monopolios fiscales

1.3. Los recursos del Estado

De crédito: son contratos de crédito donde el estado interviene como prestatario o prestamista.

En ambos casos el estado recibe dinero, en el empréstito a costa de un interés con el préstamo percibiendo una renta. El pago con títulos públicos de una deuda del estado también es una operación de préstamo, solo pueden ser utilizadas en situaciones de excepción.

Emisión monetaria: a consecuencia de la emisión monetaria utilizada como recurso del estado puede surgir la inflación, ello significa la disminución del poder de compra de los contribuyentes que no pueden reajustar el nivel de sus ingresos reales según la desvalorización de la moneda.

Por ello se dice que es un impuesto ciego, puesto que no se basa en la capacidad contributiva del sujeto, sino que resulta al azar. Suele ser en la mayoría de los casos una consecuencia no deseada de la aplicación de una política desaprensiva de gastos y recursos.

1.4. Finanzas públicas

El presupuesto: formalmente es una ley que se divide en autorización de gastos y previsión de recursos, y a continuación los principios generales del presupuesto:

- a) Publicidad
- b) Claridad
- c) Exactitud
- d) Integralidad o universalidad
- e) Unidad
- f) Anticipación
- g) Anualidad
- h) Equilibrio



1.5. El derecho tributario

Llamamos así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos. Lo dividimos en ramas a efectos de su estudio:

Derecho tributario constitucional, delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

Derecho tributario sustantivo o material, lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado, y el derecho penal tributario, es el conjunto de normas que define las infracciones. Derecho tributario internacional (conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.

1.6. La relación tributaria

“La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el estado, o el ente autorizado a exigir el tributo, y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos”.²

² Grisanti Belandía, Rosibel. *Ob. Cit.* Pág. 23



“La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos, (activos o pasivos), genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador”.³

El hecho imponible: es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal.

Características: es un hecho jurídico puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.

Aspecto temporal- son de verificación instantánea o abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo.

La determinación fiscal: es el acto de la administración en el que esta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

El solve et repete: la inconstitucionalidad de los tributos no puede alegarse sino después de haberlos satisfecho.

³ Muñoz Machado, Francisco. *El régimen de las concesiones de obras públicas*. Pág. 34

1.7. Prohibiciones para una buena recaudación fiscal

A) No se puede gravar con impuestos la entrada en el territorio de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias e introducir y enseñar las ciencias y las artes.

B) Los extranjeros no están obligados a pagar contribuciones forzosas ni extraordinarias, por el principio de igualdad.

C) El poder ejecutivo no puede dictar decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

1.8. Los sujetos

El sujeto activo de la relación es el estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago. El sujeto pasivo es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, por ejemplo los agentes de retención.

1.8.1. Tributo

Es lato sensu, la detracción que en virtud del poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del estado. El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción: puesto que es



creado por la voluntad soberana del estado sin participación de los individuos. Como toda potestad del Estado, no participan directamente los individuos, más que en su aspecto de contribuyente.

1.9. Principios que rigen la tributación

Todo el derecho se basa en principios y los tributarios especialmente se fundamentan para su aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, leyes tributarias específicas y Ley del Organismo Judicial.

Esto elementos y principios se relacionan íntimamente además de las fuentes originadoras de derecho, la interpretación analógica, la conflictividad de las leyes y los tiempos y prescripciones.

1.9.1. Principio de legalidad

Nullum tributum sine lege, por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc. De tal forma que la legislación lo ha determinado y evita que exista sobre un acto imponible una doble tributación.

1.9.2. Principio de igualdad fiscal

“La igualdad es la base del impuesto, las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso, y que establece la igualdad real de oportunidades y de trato”.⁴

El principio de proporcionalidad, esta relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes.

La igualdad fiscal permite:

- a) la discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable.
- b) la progresividad del impuesto.
- c) y exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

Si el impuesto es consecuencia de las atribuciones de una provincia no es violada la igualdad si una hace uso del mismo y otra no.

⁴ Fariás Mata, Luis Enrique. La teoría del contrato administrativo en la doctrina, legislación y jurisprudencia venezolanas. Pág. 46



1.9.3. Principio de no confiscatoriedad

Estrictamente relacionado con el principio de propiedad, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente cuando este quantum es sustancial se dice que configura una confiscación inconstitucional.

Doctrinariamente se ha establecido este tope en el 33% de la materia imponible, siempre que hablemos de capital y no de rentas.

Situación de las tasas: en este supuesto el monto total de las tasas que se cobran no puede ir más allá de la retribución del servicio que tiene como causa.

1.9.4. Principio de finalidad

“Implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por objetivo enriquecer al estado sino el logro de un beneficio colectivo, común o público. Pueden asimismo tener una finalidad extra fiscal de regulación económica o social sea de fomento o de disuasión así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos”.⁵

1.9.5. Principio de razonabilidad

No es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario.

⁵ Villar Ezcurra, Jose Luis. *Contratos de gestión de servicios públicos*. Pág. 45



1.10. Finanzas de múltiples niveles de gobierno

La Coordinación Fiscal es la armonización en el ejercicio de las facultades tributarias y la concertación de las relaciones fiscales entre diversos niveles de gobierno en un Estado.

Cuando nos referimos a los diversos niveles de gobierno, hablamos de estratos gubernamentales, es decir, es el conjunto de actividades gubernamentales encaminadas a la captación, administración y aplicación de los recursos financieros del estado.

1.10.1. Concurrencia

Es la ausencia total de coordinación, no por falta de legislación sino por la deliberada intención de dejar todas las fuentes financieras con libre acceso a todas las entidades de distintos niveles.

1.10.2. Separación

Este sistema tiende a asignarle a cada nivel de gobierno fuentes determinadas de recursos para su explotación exclusiva, siendo en todo caso esta delimitación para sus propios servicios y cumplimientos, siendo la denominación de ingresos privativos, pues su uso es exclusivo del nivel asignado.



1.10.3. Participación

En este sistema no se asignan fuentes de un modo exclusivo a cada estado sino que se divide el producto.

1.10.4. Cuotas adicionales

En este sistema el poder fiscal dicta las normas tributarias, o sea posee la soberanía del objeto y estructura, mientras que el resto de las entidades de un nivel inferior establecen cuotas adicionales, en general se establecen topes máximos para las cuotas.

1.10.5. Asignaciones globales

Consisten en la entrega de fondos de un nivel a otro, puede ser del central a los estados partes o al revés, pero estos fondos no tienen afectación a gastos determinados ni vinculadas al cumplimiento, por parte del estado beneficiario de ninguna tarea, creación de servicios o su mantenimiento.

1.10.6. Asignaciones condicionadas

En este caso los fondos se entregan condicionados al cumplimiento de algunas tareas, para la implementación o mantenimiento de algún servicio público.



1.11. Clasificación

Los tributos pueden clasificarse desde diversos puntos de vista. Doctrinariamente, se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Legalmente la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, Decreto Número 6-94, del Congreso de la República, los clasifican en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, incluye los arbitrios y excluye las tasas.

1.11.1. Impuestos

El pago exigido al contribuyente no tiene como contrapartida un derecho o una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, impuesta a él en su específico carácter de tal, sino que las prestaciones dinerarias o en especie recaen sobre las personas que se hallen en la situación descrita en la ley como hechos imponibles.

1.11.2. Tasa⁶

El pago se efectúa a cambio de una contraprestación diferenciada a cargo del estado, que beneficia individualmente a aquél en su carácter de tal. Esta prestación está referida a un servicio público.

⁶ Constitución Política de la República de Guatemala: **Artículo 260. Privilegios y garantías de los bienes municipales.** Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado.



1.11.3. Contribución especial

“Es la prestación obligatoria debida en razón d beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del estado”⁷.

1.12. Clasificación y coordinación en el derecho guatemalteco

La coordinación entre las nociones de la relación jurídico-tributaria y potestad Tributaria se relaciona con la existencia de un destinatario legal tributario el cual debe de ser un particular, para que la relación jurídico-tributaria se establece pueda existir entre personas.

1.12.1. Impuestos directos

Principio: son competencia de las provincias. Excepción: (competencia del estado federal: por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

El contribuyente de iure se identifica con el contribuyente real.

Ej.: impuesto a las ganancias, impuesto al patrimonio.

⁷ Araujo Juárez, José. **Contratos de gestión de servicios públicos**. Pág. 70

1.12.2. Impuestos indirectos

Internos, se los conoce como impuestos al consumo y a las transacciones y son de competencia concurrente.

Externos son los que en la constitución se denominan derechos de importación y exportación y son competencia exclusiva del estado.

1.13. La relación jurídico-tributaria

Es el vínculo jurídico, en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario acreedor, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley. Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

“Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria”.⁸

⁸ Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de derecho administrativo*. Pág. 75

1.14. La obligación tributaria

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria.

El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

Concepto doctrinal de obligación tributaria: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

1.15. El tributo

Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. Son



las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Según Bielsa, tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Clasificaciones:

Impuesto:

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Según el modelo de Código Tributario para América Latina "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente."

Tasa:

Existe una actividad especial del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

Contribuciones Especiales, Existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

1.16. Clasificación del código tributario

Artículo 10. Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

1.17. La relación jurídica tributaria

Desde un punto de vista doctrinario, es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

Por tanto, de la relación jurídico-tributaria nace un conjunto de obligaciones, derechos y deberes que son los que analizaremos a continuación.

1.18. Las obligaciones tributarias materiales

Dentro de las obligaciones tributarias materiales se encuentran las siguientes:

a) La obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

b) El hecho imponible. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

c) El devengo. El momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

d) Las exenciones. Es necesario diferenciar el concepto de exención del de no sujeción. Ambos conceptos van a provocar un mismo resultado: que no se pague el tributo. Sin embargo, en esencia son conceptos jurídicamente distintos. La exención supone, la existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria.



Por otra parte, supone la existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

En cambio, la no sujeción implica que los supuestos por ella contemplados no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible, es decir, la no sujeción delimita negativamente el hecho imponible.

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.

Se define como la obligación tributaria de satisfacer un importe a la administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Las leyes propias de cada tributo que establezcan cantidades a deducir diferentes a las fijadas por los pagos a cuenta realizados.

1.19. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo

Se define como las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, calificando como obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.



1.20. Las obligaciones tributarias accesorias

Las obligaciones tributarias accesorias son todas aquellas obligaciones de carácter pecuniario distintas de las demás que se deban satisfacer a la administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Entre las obligaciones tributarias accesorias se incluyen la obligación de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo, no incluyéndose como tal las sanciones tributarias.



CAPITULO II

2. Fuentes de ingresos del Estado

El Presupuesto de Ingresos se divide en ingresos corrientes, recursos de capital y fuentes financieras.

El ingreso corriente está conformado por ingreso tributario e ingreso no tributario.

El ingreso tributario está compuesto por los impuestos, los cuales tienen la característica de ser contribuciones obligatorias, sin contraprestación, no recuperables y se originan en la potestad que tiene el estado para imponer tributos a la comunidad, con el objeto de obtener recursos financieros para el cumplimiento de sus fines.

Estos ingresos incluyen también los intereses recaudados por concepto de mora en el pago de impuestos y las multas cobradas por falta de pago o pago atrasado de impuestos.

Los ingresos no tributarios incluyen las entradas con contraprestación provenientes de ingresos por concepto de derechos, tasas, arrendamientos de edificios, equipos e instalaciones, contribuciones a la seguridad y previsión social, venta de bienes y servicios de la administración pública, rentas de la propiedad y algunas entradas sin



contraprestación como las multas, transferencias corrientes del sector privado y donaciones corrientes.

“Los recursos de capital incluyen las entradas por venta de activos fijos de capital, tales como: venta de tierras y terrenos, edificios, maquinaria y equipo; por recuperación de préstamos de corto y largo plazo; por venta de acciones y participaciones de capital”.⁹

Estas dos últimas cuentas solamente deben registrarse como recursos de capital, cuando las inversiones financieras realizadas sean en cumplimiento de objetivos de política del Gobierno Central y entidades sin fines empresariales.

“Las fuentes financieras incluyen las colocaciones de bonos del tesoro, desembolsos de préstamos, saldos de caja y bancos, recuperación de préstamos de corto y largo plazo y venta de acciones y recuperaciones de capital; estas dos últimas cuentas irán en fuentes financieras cuando los recursos generados sean del sector empresas públicas no financieras y sector público financiero”.¹⁰

Ingresos públicos: conjunto de recursos que el sector público obtiene del sistema económico para dar cobertura financiera a sus intervenciones en el mismo, dicho conjunto está conformado como un todo o agregado de instituciones jurídico-económicas como impuestos.

⁹ Fernández, Tomas Ramón. **Las obras públicas**. Pág. 46

¹⁰ Fernández, Tomas Ramón. **Ob. Cit.** Pág. 57

2.1. Antecedentes

Durante los últimos cincuenta años del siglo XX el sector público en todos los países ha mostrado crecimiento como resultado de un largo proceso histórico en el cual el mismo ha ido ganando peso en la economía, donde su intervención se evidencia cada vez más con el propósito de corregir los fallos que ocurren en el mercado.

Para realizar sus actividades el sector público necesita de recursos o ingresos.

Los ingresos públicos constituyen los recursos que precisa el Estado para el cumplimiento de sus fines, los mismos provienen de diversas fuentes de la sociedad.

Richard A. Musgrave los define de la siguiente forma: el conjunto de bienes monetarios con que cuenta el sector público para llevar a cabo sus múltiples programas de gastos.

Existen diferentes criterios de clasificación de los ingresos públicos por ejemplo, los clásicos los dividieron basándose en su grado de voluntariedad en:

Ingresos Ordinarios: definidos por la literatura financiera como las rentas obtenidas de la propiedad privada o industrial del Estado.



Ingresos Derivados: son logrados por el poder de coacción que el Estado tiene sobre los particulares los cuales acompañan la soberanía de los propios estados y de hecho no se encuentran en manos de las unidades económicas privadas.

Fritz Neumark para clasificarlos no solo los agrupó según el grado de voluntariedad sino a los efectos fiscales y económicos.

Grupo I Economía Pública

1. Ingresos provenientes de otros entes públicos del Estado

Asignaciones entre entes de la misma categoría.

Asignaciones de un ente público superior a uno inferior.

Asignaciones de un ente público inferior a uno superior.

2. Ingresos provenientes de entes públicos extranjeros

Prestaciones unilaterales.

-Voluntarias (donaciones).

-Coactivas (indemnizaciones de guerra, etc).

Actos de contraprestación (préstamos).

Grupo II Economía del mercado o privada

1- Ingresos provenientes de la participación directa del ente público en el proceso económico.

Ventas y prestaciones materiales producidas por empresas e institutos públicos.

Beneficios de empresas públicas.

Fines exclusivamente comerciales.

Fines mixtos.

Entradas brutas de institutos públicos.

Arrendamientos de inmuebles e inversiones de capital.

Entradas por modificaciones estructurales del patrimonio.

Entradas por disminución de deudas.

Entradas por ventas de bienes patrimoniales.

Entradas por donaciones y sucesiones.

2- Ingresos provenientes de la participación indirecta o mediata del ente público en el proceso económico.

Tasas.

Contribuciones por mejoras.

Tributos (obligatorios, sin derecho a contraprestación).

Impuestos, incluye el excedente de empresas monopólicas.

Derechos de aduanas.

Entradas derivadas de la política monetaria.

Acuñaación de moneda.

Emisión de papel moneda.

Beneficios sobre los reavalúos.

Empréstitos forzosos.

Multas, confiscaciones, etc.

Neumark clasifica la contribución a la seguridad social como un impuesto, al igual que los excedentes de los monopolios.

La clasificación que utiliza el catedrático uruguayo Ramón Valdés Costa se divide en tres tipos diferentes: política, económica y jurídica.

2.2. Clasificación política

Ejemplo es la clasificación en fiscales y extrafiscales, la cual pierde todo interés como expresara F. Neumark.

Entre los ingresos fiscales pueden mencionarse los impuestos al consumo en general, a la renta y al patrimonio y entre los extra fiscales los derechos de aduanas, pues provocan una desviación en las importaciones, impuestos especiales, limitan el consumo de ciertos artículos, etc.

2.3. Clasificación económica

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar. Y determinada la captación en fundamento con el principio constitucional y legislación sobre esta fundamenta, requiere los tributos y su origen y destino.

2.3.1. Originarios y derivados

Ingresos originarios: son aquellos que el estado obtiene producto de la venta de bienes y servicios mediante su participación en una relación económica.

Ingresos derivados son aquellos que obtiene por su intervención coactiva en la relación de terceros, realizada en uso de su soberanía financiera.

En estos es imprescindible contar con un mandato legal.

2.3.2. Ordinarios y extraordinarios

Ordinarios: son los que se obtiene habitualmente de la renta, ya sea de capital o de trabajo.



Extraordinarios: son los que se obtienen por una sola vez y por lo general resultan de una disminución del capital.

2.3.3. Nominales y reales

Nominales: aumentan los fondos de tesorería, pero en la misma magnitud que aumentan el activo, aumentan el pasivo. Es decir, no tiene efecto sobre el patrimonio.

Ejemplos: ventas de tierras, privatizaciones de empresas, deuda pública (bonos), etc.

Reales: aumentan los fondos de tesorería sin aumentar las obligaciones del estado, como por ejemplo los impuestos. Mejoran la situación de patrimonio del Estado.

2.3.4. Corrientes y de capital

Es la clasificación que utilizamos para la presentación de los ingresos en los informes a Gobierno, Congreso y el exterior.

2.4. Clasificación Jurídica

Según la naturaleza de los sujetos.

Relaciones con personas jurídicas de derecho público o privado.

Voluntad unilateral del Estado (ley).

Concurso de voluntades (contratos).

Relaciones intergubernamentales.

Voluntad unilateral.

Concurso de voluntades.

2.5. Tributos¹¹

Son los ingresos más importantes. Se dividen en impuestos, tasas y contribuciones.

Son pagos a realizar por situaciones previstas en ley. Su finalidad es proporcionarle ingresos al estado para cubrir el gasto público.

2.6. Sanciones

Son prestaciones por haber violado una norma. Se dividen en indemnizatorias (intereses y recargos) y punitivas (multas, confiscaciones, comisos). Los intereses tienen carácter resarcitorio. Las multas tienen naturaleza punitiva, que surge como consecuencia de la violación de la norma.

¹¹ De la Constitución Política de la República de Guatemala: **ARTÍCULO 243. Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.



El propio Gómez Ferrer plantea que los comisos y confiscaciones, al no ser monetarios, debería salir de esta clasificación financiera, pero la mantiene.

2.7. Empréstitos forzosos y ahorro obligatorio

Son ingresos excepcionales para situaciones de emergencia.

2.7.1. Ingresos especiales de derecho público

Los más importantes son las transferencias entre entes públicos nacionales, de un Presupuesto central a un Departamento o Provincia o a un organismo del Estado. También se incluyen los ingresos por dividendos de las empresas públicas.

Los ingresos fiscales y municipales, así como los de carácter privado que las leyes asignen a las entidades descentralizadas y autónomas; son bienes propiedad del Estado, y todas aquellos ingresos y contribuciones legisladas tanto ordinarias como especiales se convierten en bienes del Estado y por ende en capacidad de distribuirse en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado.

Concurso de voluntades, se encuentran, principalmente, los precios, que son los ingresos que recibe el Estado por la venta de bienes y servicios con valor económico.

Pueden ofrecerse en condiciones de monopolio o no.

Hay precios que reciben nombres especiales como las primas de los seguros, los proventos por servicios y usos de instalaciones portuarias, el peaje, por el cruce de puentes y carreteras, el porte por los servicios postales y los intereses por préstamos.

Son las relaciones intergubernamentales, el Estado recibe ingresos de entes extranjeros como pueden ser FMI, BID, federación, etc.

Araujo Juárez, clasifica en “voluntarios y coactivos”¹², siendo los primeros las donaciones que se realizan al Estado y los contratos que se suscriben con este.

2.7.2. Ventas de bienes y servicios

Rentas del patrimonio público (alquileres de inmuebles públicos y dividendos e intereses de activos mobiliarios propiedad del Estado). Ventas de activos patrimoniales.

2.7.3. Operaciones de créditos

Los ingresos de carácter coactivo son los derivados de la soberanía fiscal del Estado, que se obtiene por coacción. Ejemplos:

Capacidad de expropiación sobre la propiedad privada.

Poder penal sancionador para establecer multas.

¹² Gómez-Ferrer Morant, Rafael. La concesión de obra pública. Pág. 92

Poder fiscal para gravar con tributos.

Colocación forzosa de deuda pública (colocación de bonos con carácter obligatorio), estos ingresos son también denominados ingresos Tributarios y no Tributarios.

Los ingresos tributarios se definen como la prestación pecuniaria que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y se encuentran generalmente integrados por:

2.8. Impuestos

Aquellos tributos que son exigidos sin contraprestación de servicios y cuyo hecho imponible están constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Y de estos pues como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2.9. Tasas

Son aquellos tributos, donde el hecho imponible está representado por la prestación de servicios.

2.10. Contribuciones

Tributos, cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio. Dentro de los ingresos del sector público los Impuestos son los de mayor importancia económica y están condicionados en primer lugar a la estructura económica existente, como base de la imposición y en segundo lugar por la presencia de valores y voluntades políticas y sociales, relacionados con el criterio de redistribución y equidad imperante.

Clasificación según Araujo Juárez, atendiendo al grado de libertad con que los pagan aquellos que los satisfacen:

-Ingresos gratuitos: Donaciones y otras transferencias en favor del estado o cualquier ente público.

-Ingresos contractuales: Aquellos recursos que el sector público obtiene a cambio de algún tipo de contraprestación, que no es de obligada recepción para sus destinatarios potenciales”¹³.

Dentro de este grupo se distingue:

- a) Rentas o rendimientos procedentes de los activos propiedad del sector público (alquileres, cesiones...)

¹³ Araujo Juárez, Jose. Ob. Cit. Pág. 74

b) Ingresos derivados de la enajenación de activos de titularidad pública (mercados bursátiles)

c) Precios públicos (ventas de bienes de empresas públicas)

d) Endeudamiento público.

Son los recursos que obtiene accediendo al mercado de capitales.

a) Ingresos coactivos: Se derivan del poder de coacción que detenta el estado, que es el que faculta para imponerlos compulsivamente a los distintos agentes del sistema.

b) Ingresos de poder penal: Recursos que obtiene debido a su capacidad sancionadora de las conductas individuales (multas)

c) Ingresos de dominio eminente: Derecho prevaleciente del estado sobre la propiedad privada y el uso particular de ésta, pudiendo ejercer el dominio efectivo sobre todo el territorio de la nación (cánones, permisos, licencias...)

d) Ingresos de poder fiscal o tributos: Los tributos son ingresos públicos de carácter coactivo en los que prevalece la finalidad de contribuir a la financiación de las actividades públicas.



Tributo significa contribuir, cooperar o concurrir con otros al logro de un fin común.

Son tres las modalidades de tributos a considerar en la actualidad: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

2.11. Los ingresos públicos y su marco jurídico

“Los ingresos públicos al igual que el gasto público también tienen su sustento y marco jurídico principal en la Constitución Política de cada país”¹⁴.

Se parte de la idea que el individuo al vivir bajo la protección de un estado soberano en un territorio determinado, adquiere el compromiso de otorgar a su respectivo gobierno la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público de la sociedad en donde vive con su familia y conciudadanos.

Así, el estado adquiere las facultades exclusivas a través de su división de poderes para aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo también los ingresos y las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para dicho gasto social.

Para ello se desarrolla todo un sistema de leyes y reglamentos que norman y clasifican a los diferentes tipos de ingresos.

¹⁴ Martínez, Eloy Lares. *El contrato de obra pública en régimen jurídico de los contratos administrativos*. Pág. 79



El derecho de iniciar leyes o decretos compete normalmente al presidente del país junto con sus ministros y asesores, así como a los representantes y senadores que representan al ciudadano a través de sus legisladores.

Otra clasificación de los ingresos públicos, que es más específica es la siguiente:

- I. Impuestos.
- II. Aportaciones de Seguridad Social.
- III. Contribuciones de mejoras.
- IV. Derechos.
- V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o pago.
- VI. Productos.
- VII. Aprovechamientos.
- VIII. Ingresos derivados de financiamientos.
- IX. Otros Ingresos.

De los anteriores ingresos, los que en la actualidad y en la historia reciente han sido los más importantes, son los ingresos vía impuestos (ingresos tributarios), y los ingresos derivados del financiamiento (deuda pública). Esto se debe a la importancia histórica que dichos ingresos han representado para los países de la región latinoamericana con respecto a sus ingresos totales, así como por el impacto dentro de las finanzas públicas de cada uno de estos países.



Los ingresos tributarios tienen su base jurídica en el postulado de que los ciudadanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos del estado soberano en donde residen. Esto de forma proporcional, justa, equitativa y de acuerdo a lo que dispongan sus respectivas leyes. Actualmente los ingresos tributarios están integrados por muchas clases distintas de impuestos entre los que destacan los siguientes.

2.12. Gasto público, crecimiento económico y reducción de la pobreza

La inversión en capital humano constituye un requisito fundamental para el crecimiento económico y el desarrollo. En particular, la asignación del gasto público puede constituir un instrumento clave para promover el desarrollo humano y reducir la pobreza a través de dos vías: mejorando el desempeño global de la economía y generando oportunidades para que los pobres contribuyan al proceso de desarrollo mediante el fortalecimiento de sus propias capacidades.

El rol del gasto público en el proceso de desarrollo ha llegado a ser más prominente en la medida que el apoyo de la comunidad internacional al alivio de la deuda de los países pobres altamente endeudados y a la implementación de estrategias nacionales de reducción de la pobreza ha sido condicionado al incremento del gasto etiquetado como pro-pobres.

Se ha desarrollado un nuevo paradigma de combate a la pobreza, que resalta las múltiples dimensiones de ésta más allá de la mera pobreza de ingresos y enfatiza la



importancia de fortalecer las capacidades de los pobres para incorporarse a la dinámica del desarrollo. Este paradigma ha puesto un renovado énfasis en las intervenciones del Estado para promover el crecimiento intensivo en trabajo y la inversión en capital humano vía el cuidado primario de la salud, la educación primaria y el gasto social focalizado para reducir la pobreza.

El Estado en su presupuesto de ingresos y egresos ha enfatizado la importancia de la inversión pública en infraestructura como un medio de reducción de la pobreza al facilitar a los pobres el acceso a los mercados y reducir los altos costos de transacción que éstos enfrentan para incorporarse a la dinámica económica. En la última década, los gastos destinados a las áreas sociales (definidos como gasto en seguridad social, salud y educación) aumentaron en relación a otro tipo de gastos productivos, en muchos países en desarrollo.

Este fenómeno se ha confirmado también para 17 países de América Latina en los que el gasto social anual per cápita aumentó en promedio 50% a lo largo de los años 2010 y 2011, aunque las magnitudes exactas del incremento del gasto público social difirieron entre los distintos países.

En el proceso, se han externado preocupaciones en el sentido de que el cambio de énfasis hacia los gastos del sector social sea implementado sin una comprensión adecuada de cómo las diferentes opciones del gasto público pueden ayudar a manejar

cuellos de botella específicos para el crecimiento de un país, y sin un análisis económico riguroso de su impacto esperado sobre la pobreza y el crecimiento.

También ha existido preocupación de que la necesaria inversión pública en infraestructura pueda ser constreñida por las restricciones presupuestarias asociadas a los programas de estabilización fiscal en detrimento del crecimiento económico.

Finalmente, existe un reconocimiento creciente en muchos países de que la efectividad del gasto público dirigido a los pobres ha sido minada por una débil focalización, la captura de los beneficios por grupos minoritarios, y una pobre calidad promedio de los mecanismos de provisión de los servicios públicos.

No obstante esos riesgos, cada vez es más ampliamente aceptado que el gobierno puede jugar un papel clave en la redistribución del ingreso a través de sus políticas de gasto.

La intervención gubernamental en la redistribución del ingreso se justifica por el hecho de que el crecimiento económico por sí solo puede fallar para reducir la desigualdad del ingreso. Con frecuencia, períodos de crecimiento económico sostenido han estado asociados con reducciones de la pobreza, pero no necesariamente con mejoras en la distribución del ingreso, particularmente en países donde el ingreso está distribuido menos equitativamente.



Paradójicamente, la evidencia sugiere que a menudo los gobiernos en sociedades más desiguales tienden a redistribuir menos, no más, que aquéllos en regiones más igualitarias del mundo.

En este caso, los países donde se necesita más el gasto social redistributivo son aquéllos donde es menos probable que se asignen recursos públicos a tales programas de gasto. La literatura sobre la relación entre la desigualdad del ingreso y el gasto gubernamental redistributivo es menos controversial en teoría que en la práctica. La evidencia empírica de una correlación entre la redistribución y la desigualdad está lejos de ser clara.

Entre otras cosas, las estimaciones de la asociación entre desigualdad y redistribución son sensibles a diferentes fuentes de datos y a las definiciones de los indicadores de desigualdad y redistribución utilizados. Convencionalmente, la literatura sobre el rol redistributivo de las políticas públicas se había centrado en el uso de los impuestos para alcanzar tal objetivo.

El consenso ahora se inclina a favor de la mayor capacidad de las políticas de gasto como instrumento redistributivo comparadas con las herramientas tributarias, de modo que, para mejorar la eficacia redistributiva de las políticas fiscales, debe tomarse en cuenta el impacto total de éstas, que incluye los efectos del gasto social. Ello ha llevado a reconocer que la mejor manera de mejorar la distribución del ingreso es a través de la adecuada focalización del gasto social.



CAPITULO III

3. El presupuesto público

El presupuesto en el sector público ha sido definido de diversas maneras, como un plan económico del gobierno, cuantificación económica de las políticas económicas del gobierno y la expresión contable del plan económico del sector público.

“Es un instrumento de la planificación expresado en términos financieros, en el cual se reflejan los gastos y aplicaciones así como los ingresos y fuentes de recursos, que un organismo, sector, municipio, estado o nación, tendrá durante un período determinado con base en políticas específicas que derivan en objetivos definidos para las diversas áreas que interactúan en la acción de gobierno”.¹⁵

En definitiva, el presupuesto público es una herramienta que permite planificar las actividades de los entes gubernamentales, incorporando aspectos cualitativos y cuantitativos, para trazar el curso a seguir durante un año fiscal con base en los proyectos, programas y metas realizados previamente.

3.1. Características del presupuesto público

Las características del presupuesto público son:

¹⁵ Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de derecho administrativo*. Pág. 90



1. **Anticipación:** El presupuesto es siempre una previsión que trata de recoger las operaciones del sector público en un período futuro (generalmente un año máximo).
2. **Cuantificación:** Se utiliza un lenguaje contable, clasificado de acuerdo a cierto orden y criterios.
3. **Obligatoriedad:** El Sector Público está obligado legalmente a cumplir el presupuesto.

Las autorizaciones presupuestarias tienen un carácter limitativo, y no pueden superarse salvo por circunstancias específicas legalmente previstas. En el caso de los ingresos estos pueden superar o no las proyecciones estimadas.

4. **Regularidad:** El presupuesto se elabora y se ejecuta en intervalos determinados de tiempo. El ejercicio presupuestario tiene una duración anual.

3.2. Finalidad del presupuesto público

La Constitución Política de la República de Guatemala describe en el artículo 238 el contenido de la Ley Orgánica del Presupuesto, la que debe regular, entre otros, los procesos de formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, así como lo relativo a la deuda pública, las formas de comprobar los gastos y de recaudación de los ingresos públicos.



El presupuesto público cumple con los siguientes objetivos o finalidades:

- Prever ingresos y gastos futuros para anticiparse a las necesidades del ente.
- Trasformar las políticas del gobierno en programas de acción por medio de la asignación de recursos.
- Proveer la estructura para las cuentas públicas y la contabilidad fiscal.
- Permitir la evaluación periódica de la gestión gubernamental
- Facilitar el proceso administrativo.
- Proveer la base legal para la realización del gasto público.
- Cumplir con los planes de la nación a largo, mediano y corto plazo.
- Coordinar las decisiones políticas, económicas y sociales.
- Coordinar las actividades de organismos gubernamentales
- Establecer una relación entre los fines por cumplir y los medios con que alcanzarlos.
- Minimizar costos, al darle el mejor uso a los recursos.
- Facilitar el control.
- Facilitar la delegación de autoridad y fijar la responsabilidad financiera.
- Permitir que el público conozca los proyectos y programas de gobierno.

3.3. Importancia y alcance del presupuesto público

Es importante porque: Es un instrumento para cumplir el plan de la nación, por lo tanto, debe formularse, sancionarse y ejecutarse en forma tal que asegure el logro de los



objetivos previstos en el plan.

Es una herramienta de administración, planificación, control, gestión gubernamental y jurídica. Ofrece un espacio para la coordinación de las acciones relativas a asuntos políticos, económicos y sociales. Sirve de soporte para la asignación de recursos y provee la base legal para la realización del gasto público.

Es un instrumento para la toma de decisiones en el sector público.

Delimita y especifica con claridad las unidades o funcionarios responsables de ejecutar los programas y proyectos, estableciendo así la base para vigilar el cumplimiento de los mandatos establecidos en el presupuesto.

Entre los alcances del presupuesto público:

Alcance Político: Políticas de producción de bienes y servicios, política económica, social, fiscal.

Políticas de administración presupuestaria, política salarial, inversión pública, crédito público.

Alcance Administrativo: Planear, dirigir, coordinar, informar, supervisar, evaluar y presupuestar las actividades a cargo de la entidad pública.



Alcance Económico y Financiero: Efecto económico: el ingreso público tributario tiene una función de contracción de la demanda y un efecto de redistribución de los recursos.

Efecto financiero: el presupuesto significa origen y destino de flujos financieros.

Alcance Jurídico: Se establecen normas que regulan la ejecución y evaluación y fijan responsabilidades por el manejo del presupuesto.

3.4. Principios del presupuesto público

Los principios universales del presupuesto público los siguientes:

Equilibrio: Se refiere a la estricta igualdad que debe existir entre el cálculo o presupuesto de ingresos y el cálculo o presupuesto de gastos.

•

Unidad: Indica que en el presupuesto no deben existir ingresos corrientes con destinación específica, a excepción aquellos autorizados previamente por ley.

Especialidad: Consagra que el presupuesto no debe elaborarse de forma global sino detallada y su destinación será para atender el objeto social.

Universalidad: Significa que en el presupuesto deben incluirse todos aquellos conceptos que generan rentas e igualmente los que suponen la realización de gastos.

Periodicidad: Muestra el lapso por el cual estará en vigencia un determinado

presupuesto.

Unidad de Caja: Se refiere a la existencia que opera como la tesorería general, hacia la cual fluyen todos los recursos captados y desde la cual se cancelan los compromisos adquiridos.

Publicidad: Consiste en publicar, divulgar, comentar y presentar a la opinión pública su contenido.

Inembargabilidad: Las rentas y los recursos disponibles en el presupuesto general de la nación son inembargables.

La forma de pago de los compromisos adquiridos de la nación se hace según procedimientos legalmente establecidos.

Coherencia Macroeconómica: Las políticas presupuestarias del gobierno deben ser coherentes con los mecanismos del Banco Central de la nación.

Homeóstasis Presupuestal: Equilibrio. Congruencia.

Con el fin de guardar el equilibrio macro de la economía y evitar cualquier desbordamiento fiscal el Tesoro Nacional podrá colocar recursos en el exterior.

La doctrina establece como principios del presupuesto público los siguientes:



1.- Programación: Se desprende de la propia naturaleza del presupuesto y sostiene que éste -el presupuesto- debe tener el contenido y la forma de la programación.

a. Contenido: establece que deben estar todos los elementos que permitan la definición y la adopción de los objetivos prioritarios.

El grado de aplicación no está dado por ninguno de los extremos, pues no existe un presupuesto que carezca completamente de una base programática, así como tampoco existe uno en el que se hubiese conseguido la total aplicación de la técnica.

b. Forma: en cuanto a la forma, con él deben explicitarse todo los elementos de la programación, es decir, se deben señalar los objetivos adoptados, las acciones necesarias a efectuarse para lograr esos objetivos; los recursos humanos, materiales y servicios de terceros que demanden esas acciones así como los recursos monetarios necesarios que demanden esos recursos.

Respecto de la forma mediante este principio se sostiene que deben contemplarse todos los elementos que integran el concepto de programación.

Es decir, que deben expresarse claramente los objetivos concretos adoptados, el conjunto de acciones necesarias para alcanzar dichos objetivos, los recursos humanos, materiales y otros servicios que demanden dichas acciones y para cuya



movilización se requieren determinados recursos monetarios, aspecto este último que determina los créditos presupuestarios necesarios.

2.- **Integralidad:** en la actualidad, la característica esencial del método de presupuesto por programas, está dado por la integralidad en su concepción y en su aplicación en los hechos.

El presupuesto no sería realmente programático si no cumple con las condiciones que imponen los cuatro enfoques de la integralidad. Es decir, que el presupuesto debe ser:

- a) Un instrumento del sistema de planificación;
- b) El reflejo de una política presupuestaria única;
- c) Un proceso debidamente vertebrado; y
- d) Un instrumento en el que debe aparecer todos los elementos de la programación.

3.- **Universalidad:** dentro de este postulado se sustenta la necesidad de que aquello que constituye materia del presupuesto debe ser incorporado en él.

Naturalmente que la amplitud de este principio depende del concepto que se tenga de presupuesto.

Si este sólo fuera la expresión financiera del programa de gobierno, no cabría la inclusión de los elementos en términos físicos, con lo cual la programación quedaría

truncada.

En la concepción tradicional se consideraba que este principio podía exponerse cabalmente bajo la prohibición de la existencia de fondos extrapresupuestarios.

4.- **Exclusividad:** en cierto modo este principio complementa y precisa el postulado de la universalidad, exigiendo que no se incluyan en la ley anual de presupuesto asuntos que no sean inherentes a esta materia.

Ambos principios tratan de precisar los límites y preservar la claridad del presupuesto, así como de otros instrumentos jurídicos respetando el ámbito de otras ciencias o técnicas. No obstante, de que en la mayoría de los países existe legislación expresa sobre el principio de exclusividad, en los hechos no siempre se cumplen dichas disposiciones legales.

“En algunos países de América Latina, particularmente en épocas pasadas, se estableció la costumbre de incluir en la ley de presupuestos disposiciones sobre administración en general, y de personal en particular, tributación, política salarial, etc.”.¹⁶

5.- **Unidad:** este principio se refiere a la obligatoriedad de que los presupuesto de todas las instituciones del sector público sean elaborados, aprobados, ejecutados y evaluados con plena sujeción a la política presupuestaria única definida y adoptada

¹⁶ Fernández, Tomas Ramón. Ob. Cit. Pág. 36



por la autoridad competente, de acuerdo con la ley, basándose en un solo método y expresándose uniformemente.

En otras palabras, es indispensable que el presupuesto de cada entidad se ajuste al principio de unidad, en su contenido, en sus métodos y en su expresión. Es menester que sus políticas de financiamiento, funcionamiento y capitalización sean totalmente complementarias entre sí.

6.- Acuciosidad: para el cumplimiento de esta norma es imprescindible la presencia de las siguientes condiciones básicas en las diversas etapas del proceso presupuestario:

a. Profundidad, sistema y organicidad en la labor técnica, en la toma de decisiones, en la realización de acciones y en la formación y presentación del juicio sobre unas y otras, y

b. Sinceridad, honestidad y precisión en la adopción de los objetivos y fijación de los correspondientes medios; en el proceso de su concreción o utilización; y en la evaluación de nivel del cumplimiento de los fines, del grado de racionalidad en la aplicación de los medios y de las causas de posibles desviaciones.

En otras palabras, este principio implica que se debe tender a la fijación de objetivos posibles de alcanzar, altamente complementarios entre sí y que tengan la más alta



prioridad.

7.- Claridad: este principio tiene importancia para la eficiencia del presupuesto como instrumento de gobierno, administración y ejecución de los planes de desarrollo socio-económicos.

Es esencialmente de carácter formal; si los documentos presupuestarios se expresan de manera ordenada y clara, todas las etapas del proceso pueden ser llevadas a cabo con mayor eficacia.

8.- Especificación: este principio se refiere, básicamente, al aspecto financiero del presupuesto y significa que, en materia de ingresos debe señalarse con precisión las fuentes que los originan, y en el caso de las erogaciones, las características de los bienes y servicios que deben adquirirse.

“En materia de gastos para la aplicación de esta norma, es necesario alejarse de dos posiciones extremas que pueden presentarse; una sería asignar una cantidad global que serviría para adquirir todos los insumos necesarios para alcanzar cada objetivo concreto y otra, que consistiría en el detalle minucioso de cada uno de tales bienes y servicios”.¹⁷

La especificación significa no sólo la distinción del objetivo del gasto o la fuente del

¹⁷ Fariás Mata, Luis Enrique. La teoría del contrato administrativo en la doctrina, legislación y jurisprudencia venezolana. Pág. 81

ingreso, sino además la ubicación de aquellos y a veces de éstos, dentro de las instituciones, a nivel global de las distintas categorías presupuestarias, y, en no contados casos, según una distribución espacial.

También es indispensable una correcta distinción entre tales niveles o categorías de programación del gasto.

9.- Periodicidad: este principio tiene su fundamento, por un lado, en la característica dinámica de la acción estatal y de la realidad global del país, y, por otra parte, en la misma naturaleza del presupuesto.

A través de este principio se procura la armonización de dos posiciones extremas, adoptando un período presupuestario que no sea tan amplio que imposibilite la previsión con cierto grado de minuciosidad, ni tan breve que impida la realización de las correspondientes tareas.

La solución adoptada, en la mayoría de los países es la de considerar al período presupuestario de duración anual.

10.- Continuidad: se podría pensar que al sostener la vigencia del principio de periodicidad se estuviera preconizando verdaderos cortes en el tiempo, de tal suerte que cada presupuesto no tiene relación con los que le antecedieron, ni con los venideros. De ahí que es necesario conjugar la anualidad con la continuidad, por



supuesto que con plenos caracteres dinámicos.

Esta norma postula que todas la etapas década ejercicio presupuestario deben apoyarse en los resultados de ejercicios anteriores y tomar, en cuenta las expectativas de ejercicios futuros.

11.- Flexibilidad: a través de este principio se sustenta que el presupuesto no adolezca de rigideces que le impidan constituirse en un eficaz instrumento de: Administración, Gobierno y Planificación.

Para lograr la flexibilidad en la ejecución del presupuesto, es necesario remover los factores que obstaculizan una fluida realización de esta etapa presupuestaria, dotando a los niveles administrativos, del poder suficiente para modificar los medios en provecho de los fines prioritarios del Estado.

Según este principio es necesario sino eliminar, por lo menos restringir al máximo los llamados recursos afectados es decir, las asignaciones con destino específico prefijado.

En resumen, la flexibilidad tiende al cumplimiento esencial del presupuesto, aunque para ello deban modificarse sus detalles.

12.- Equilibrio: este principio se refiere esencialmente al aspecto financiero del presupuesto aún cuando éste depende en último término de los objetivos que se



adopten; de la técnica que se utilice en la combinación de factores para la producción de los bienes y servicios de origen estatal; de las políticas de salarios y de precios y en consecuencia, también del grado de estabilidad de la economía.

3.5. Tipos de presupuestos públicos

Generalmente se pueden mencionar cinco tipos de presupuesto en la Administración Pública¹⁸, estos son:

1.- Presupuesto Tradicional: El fundamento del presupuesto tradicional es la asignación de los recursos tomando en cuenta, básicamente, la adquisición de los bienes y servicios según su naturaleza o destino, sin ofrecer la posibilidad de correlacionar tales bienes con las metas u objetivos que se pretenden alcanzar. Es sólo un instrumento financiero y de control.

Por otra parte, la metodología de análisis que emplea es muy rudimentaria, fundamentándose más en la intuición que en la razón, es decir, que las acciones que realizan las diferentes instituciones no están vinculadas a un proceso consciente y racional de planificación.

Otra desventaja que ofrece el método tradicional es que los usuarios del documento presupuestario, no dispone de la información suficiente que le permita observar en

¹⁸ Zambrano, A. (2007). *Planificación estratégica, presupuesto y control de la gestión pública*.
<http://www.monografias.com/trabajos87/el-presupuesto-publico/el-presupuesto-publico.shtml#tiposdepra#ixzz2sly3m8Oe>



que se utilizan los ingresos que se recaudan por los diversos conceptos.

2.- Presupuesto por programas: Aparece para dar respuesta a las contradicciones implícitas en el Presupuesto Tradicional y en especial para que el Estado y las instituciones que lo integran dispongan de un instrumento programático que vincule la producción de los bienes y servicios a alcanzar con los objetivos y metas previstas en los planes de desarrollo.

3.- Sistema planeamiento, programación y presupuestación: La otra forma que se ha utilizado para presupuestar dentro del sector público, ha sido la conocida como Planeación-Programación-Presupuestación (PPBS), empleada originalmente por los Estados Unidos de Norteamérica como una manera de disponer criterios efectivos para la toma de decisiones, en la asignación y distribución de los recursos tanto físicos como financieros en los diferentes organismos públicos.

4.- Presupuesto base cero: Esta técnica presupuestaria es de reciente data. Comienza a utilizarse a partir de 1973 en algunas entidades federales del gobierno Norteamericano, la nueva metodología pretende determinar si las acciones que desarrollan los diferentes órganos que conforman el Estado son eficientes. Si se deben suprimir o reducir ciertas acciones con el fin de propiciar la atención de otras que se consideran más prioritarias.

5.- Presupuesto por proyectos: Es un instrumento para asignar y distribuir los



recursos públicos a través de proyectos, a los entes u organismos nacionales, estatales y municipales en función de las políticas y objetivos estratégicos de la nación, expresados en los respectivos planes anuales; además, facilita coordinar, controlar y evaluar su ejecución.

3.6. Diferencias entre los tipos de presupuestos

Generalmente se han utilizado tres enfoques para formular, ejecutar y hacer seguimiento al presupuesto público, dichos modelos son: el presupuesto tradicional, el presupuesto por programa y el presupuesto por proyectos.

En la concepción tradicional se consideraba que este principio podía exponerse cabalmente bajo la prohibición de la existencia de fondos extrapresupuestarios. Por Programas se vincula la producción de los bienes y servicios a alcanzar con los objetivos y metas previstas en los planes de desarrollo. En la concepción por proyectos asigna y distribuye los recursos públicos a través de proyectos, a los entes u organismos nacionales, estatales y municipales, y en función de las políticas y objetivos estratégicos de la nación.

CAPÍTULO IV

4. La importancia de la racionalidad tributaria en el equilibrio financiero del estado de Guatemala

Los requisitos de un sistema tributario racional son:

- 1) Desde el aspecto fiscal, los tributos deben ser productivos, originando un rendimiento suficiente tanto en épocas normales como anormales.
- 2) Desde el punto de vista económico, el sistema ha de tener flexibilidad funcional suficiente a efectos de servir como instrumento de promoción económica, sin trabar la producción nacional.
- 3) Desde el aspecto social, los gravámenes deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente, y corresponderá que se los distribuya equitativamente entre los habitantes, según su capacidad contributiva.
- 4) Desde el aspecto administrativo, es menester que el sistema sea lo más simple posible, proporcionando certeza en el modo de pago, lugar y fecha, etc.; que el pago resulte cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente esté en mejores condiciones económicas, y que el fisco recaude sus tributos con el menor costo posible.

“Acotamos que no necesariamente producen mayor recaudación los altos gravámenes; muchas veces, la disminución de las alícuotas tributarias incrementa lo recaudado, en atención que más gente se dedica a las actividades sobre las cuales recaen tributos cuyo importe se rebajó, y, principalmente, porque un tributo de monto alto puede tentar a la evasión, en tanto que uno de monto bajo incentiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias”.¹⁹

Los tres principios esenciales de todo sistema impositivo:

- 1) **Máxima neutralidad económica**, por el cual la estructura impositiva habrá de ser concebida de forma tal que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo.
- 2) **Equidad**, ya que la distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea.
- 3) **Costos mínimos de recaudación y cumplimiento compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales**. Conforme a esta regla, los tributos deben ser establecidos de forma tal que los costos efectivos de recaudación lleguen a un mínimo, en función de los recursos para percibir los impuestos, así como también deben ser mínimos los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago de los impuestos.

¹⁹ Martín-Retortillo, Baquer. *El derecho civil en la génesis del derecho*. Pág. 22



4.1. Sistemas tributarios racionales versus sistemas tributarios históricos

“La doctrina no es unánime al referirse a sistema tributario ni a su clasificación, pero se puede establecer una clara distinción conceptual en sentido que unos señalan que es un conjunto de normas sustantivas y procedimentales, sin importar su consistencia, otros por el contrario entienden que para que alcance la categoría de sistema debería existir un mínimo de coherencia o consistencia, además de otros principios, la racionalidad es requerida para que el sistema sea tal y que se debe estatuir como su finalidad”.²⁰

Para establecer una diferenciación Araujo Juárez clasifica los sistemas tributarios entre “históricos y racionales”²¹, señalando que un sistema es racional, cuando la armonía que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos. Es histórico, cuando la armonía se alcanza, en lo básico, espontáneamente, a través de la evolución histórica.

En este punto cabe preguntarse que si esta racionalidad de la que nos habla el autor es la del legislador o del doctrinario, pues como práctica común en el campo tributario, a menos que se trate de una reforma integral del sistema tributario, lo que ha primado es la urgencia de las arcas fiscal es para producir legislación que le procuren su incremento, bajo esa premisa difícilmente el legislador busca la racionalidad propia del sistema tributario, por el contrario su racionalidad está encaminada en procurar la

²⁰ Villar Ezcurra, Jose Luis. *Ob. Cit.* Pág. 47

²¹ Araujo Juárez, Jose. *Ob. Cit.* Pág. 59



satisfacción de las arcas fiscales para la satisfacción presupuestaria y es bajo se interés que las administraciones tributarias ejercen sus diversas facultades, es decir el mero interés recaudador que eufemísticamente se denomina interés fiscal.

Respecto de la clasificación de Araujo manifiesta los sistemas tributarios son el resultado de procesos evolutivos históricos, y que cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria no hace otra cosa que recibir instituciones tributarias tales como se presentan en ese momento, e intentan darles la máxima racionalidad posible.

No puede hacerse, entonces, una clara distinción entre sistemas tributarios racionales e históricos, sino, a lo sumo, observar si en determinada estructura tributaria predomina la racionalidad intencionalmente buscada mediante la combinación de las exacciones.

Bajo estas circunstancias con arreglo a un plan lógico estaríamos ante un sistema tributario racional, o si nos hallamos ante un repertorio de tributos que han ido surgiendo de las necesidades pecuniarias estatales, y donde la acción del teórico no ha logrado que ese conjunto pueda ser considerado racional, y estaríamos entonces ante un sistema tributario histórico o un régimen tributario.

Claramente se señala que la clasificación proviene del doctrinario y no del sistema mismo, es decir la racionalidad la establece, o mejor dicho la constata, el estudioso, al encontrar rasgos básicos que caractericen al sistema tributario histórico como racional, en este caso una coherencia como resultado y no como objetivo del legislador.

La coordinación de los tributos entre sí y con los fines de índole fiscal y extra fiscal a que están destinados puede obedecer a la voluntad del legislador como una expresión normativa de las teorías orientadas a esa racionalidad, o al resultado de la evolución histórica.

Con ese criterio distingue entre los sistemas fiscales que denomina racionales o políticos e históricos.

Participan de la concepción de sistemas racionales o teóricos las estructuras tributarias que procuran atender fines predeterminados pero con el criterio prioritario de lograr la explotación óptima no máxima de las fuentes impositivas, renta y patrimonio, y renunciar a formas impositivas emanadas de prejuicios doctrinales, del cabildeo político y de otras deficiencias de la opinión pública político-financiera.

Los gravámenes demuestran que la emergencia, transitoriedad y la improvisación estuvieron presentes demasiadas veces, conformando un conglomerado impositivo que se fue plasmando con la obvia finalidad de financiar las cada vez mayores necesidades del fisco, pero sin grandes pretensiones de armonización y coherencia.

Como vemos la realidad argentina no dista mucho de la peruana, puesto que en general la historia del sistema tributario peruano ha sido producto de la voluntad del legislador obedeciendo a las urgencias del gobierno de turno antes que una preocupación por establecer un mínimo de racionalidad o siquiera un plan lógico que

haya buscado una coherencia, lo que empieza desde la consagración en las Constituciones de los principios constitucionales tributarios, los cuales hayan servido de columnas para diseñar los sistemas tributarios o sistema tributario, de allí que nuestro sistema tributario en, sería un sistema tributario histórico antes que racional.

4.2. Características de un sistema tributario racional

Para que un sistema tributario sea calificado como racional debe tener coherencia, obedecer a un plan lógico, tener una finalidad o debe encaminarse hacia ella.

Se ha enumerado una serie de características con las que debe contar un sistema tributario para que sea considerado como racional:

4.2.1. La existencia de una administración financiera eficiente que conozca las consecuencias de su actuación

Esto se manifiesta con una administración tributaria que sea capaz de evaluar el ejercicio de sus facultades de recaudación, fiscalización sobre los contribuyentes, de cuan gravosas puede resultar alguna de estas acciones para los administrados. Muchas veces para determinados contribuyentes puede resultar onerosas estas fiscalizaciones dado que no pueden soportar en igual medida que un gran contribuyente los procesos de fiscalización de la administración tributaria.

4.2.2. La ausencia de evasiones y duplicaciones y la admisión de exenciones limitadas en un sistema claro, simple, coherente y elástico

No existe en el mundo un régimen impositivo que no tenga excepciones de carácter exonerativo o inafectativo.

En este sentido el Estado debe cumplir su rol asignador de este tipo de excepciones y otorgar cuando realmente existan las condiciones necesarias para establecerlas.

De ahí pues que una política indiscriminada de ellas perfora el régimen impositivo, desalienta a los demás contribuyentes, por lo que estas excepciones deben ser mínimas y no deben ser en un número tal que resquebraje el sistema.

4.2.3. El mantenimiento del impuesto progresivo dentro de los límites reales

El establecimiento de impuestos progresivos implica que los contribuyentes deberán aportar al erario fiscal conforme sus rentas sean más bajas o altas.

Por lo tanto la progresividad es una condición de justicia en los sistemas impositivos, se grava más a quien ha obtenido más renta o capital a través de tasas diferenciadas.

Y se determinan en los Estados bajo legislaciones que aún no se definen dentro del equilibrio buscado y de la distribución del presupuesto alimentado por el más gravado.



4.2.4. La afirmación de los principios de personalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria en el sector de los impuestos directos y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad

Se entiende la personalidad como aquel atributo de la individualidad del contribuyente que pudiendo conformar personas jurídicas también pudiera ser gravado duplicadamente, en esto, el sistema tributario estadounidense es bien estricto, por ejemplo respecto a la doble imposición, tanto así que la existencia de la Sociedad de Responsabilidad Limitada se justifica por determinante influencia del gobierno norteamericano para no gravar con un impuesto directo.

El objetivo de la administración norteamericana era evitar las duplicidades en la imposición. Por otro lado nuestra constitución política prohíbe la situación de la doble tributación de la forma más simple posible.

4.2.5. La existencia de un conjunto de impuestos indirectos también simplificado y coordinado con los directos

Los impuestos indirectos, por ser de administración más complicada y más intensiva en utilización de recursos por parte de la administración tributaria, se exige que esta clase de impuesto sea más simple y que esté coordinado con los directos, aún y cuando su naturaleza sea distinta debe existir coherencia para su imposición y su cobranza.

4.2.6. La certeza del derecho tributario y la clara determinación de derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes

“La seguridad jurídica como valor del derecho y por ende en la construcción de un sistema tributario tiene una sustancial importancia pues una parte ésta es la estabilidad de las normas y la positivización de determinadas normas las que por lo general se encuentran en un Código Tributario cuyo contenido debe tener escasas modificaciones en el transcurso del tiempo”.²²

El sentido de la exigencia de un Código Tributario de principios generales, es que no sea un conjunto normativo con excesos de reglamentarismo que no permita a los contribuyentes ni a la administración tributaria una adecuada conducta frente a las actividades de unos y las funciones de la otra, sino que deben contener lineamientos de carácter general que si bien es cierto permita a la administración tributaria administrar los tributos también permita a los contribuyentes poder declarar y pagar sus adeudos.

4.2.7. La consideración al contribuyente por capacidad contributiva

Las normas jurídicas son de carácter general, y establecen que no se pueden dictar normas por la naturaleza de las personas sino de las cosas, pero esta característica está destinada a considerar a la persona con respecto a su patrimonio o sus rentas, por tanto cada uno tenemos necesidades distintas y capacidades distintas, por tanto al

²² Gómez-Ferrer, Morant. *Comentarios de la ley de contratos de las administraciones públicas*. Pág.75



momento de la elaboración de las normas que conforman el sistema tributario se debe tener en cuenta que existen múltiples realidades y que se debe normar teniendo en cuenta tal aspecto.

4.2.8. El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de normas tributarias

Una característica de los países en desarrollo o subdesarrollados es la proliferación de la informalidad en todos los niveles y muchas veces las prácticas elusivas, las que escasamente son sancionadas, dado el mínimo impulso para este tipo de causas por parte del poder judicial, fundamentalmente son los procesos dilatados y las frecuentes absoluciones las que hacen que estas normas de carácter penal sean ineficaces en la lucha contra la comisión de los ilícitos tributarios.

4.3. Características de un sistema tributario ideal

El sistema tributario ideal debe contener:

- 1) **Justicia y equidad:** El conjunto de tributos debería ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista horizontal, tratando igual a los iguales, como desde la perspectiva vertical, discriminando a los que más tienen en beneficio de los desfavorecidos. El concepto de justicia varía conforme individuo, idea, ideología sea la que la sostenga, pero una mención expresa a sistema tributario justo, sólo la encontramos en la española, que ha

establecido que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

2) **Estabilidad:** Es necesario que el sistema tributario sea estable, procurando que sus elementos puedan mantenerse a lo largo del tiempo a pesar de las alteraciones en la ordenación de los objetivos sociales, por ejemplo por la existencia de cambios de gobierno.

La estabilidad en el sistema tributario puede entenderse como aquella permanencia de las normas en un tiempo relativamente largo, en donde las modificaciones que se introduzcan sean mínimas o necesarias para que éste funcione mejor, sea óptimo o vaya eliminando distorsiones.

La estabilidad es una característica inherente del valor seguridad jurídica que el derecho debe observar.

3) **Neutralidad:** El sistema de tributos, analizado en su conjunto debe ser neutral desde un punto de vista económico, de tal manera que no se debe dañar sino promover la eficacia de la economía y su crecimiento, introduciendo en sus mecanismos las menores deformaciones posibles.

Los tributos carentes de neutralidad son denominados distorsivos.

Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica y coyuntural.

Los tributos que conforman el sistema tributario deben evitar en lo posible causar distorsiones en la economía y otros efectos como el ingreso a la informalidad, contrabando, prácticas elusivas o restricción del consumo u otras consecuencias análogas que alteren de modo sustancial la economía, aunque se debe remarcar que los tributos siempre tienen incidencia en la economía, por lo que se entiende que sus consecuencias deben ser mínimas y no modifiquen de manera sustancial la economía.

4) **Suficiencia:** Implica que con su rendimiento se deberían poder solventar las funciones y los servicios públicos necesarios para cubrir el mínimo de necesidades públicas que la población requiere del Estado.

Esta característica implica que no pueden existir tributos que pretendan una sobre recaudación por parte del Estado, no pretende obtener superávit a costa de deteriorar



la capacidad contributiva de sus ciudadanos, sino que debe gravarlos en lo que sea necesario para sostener el funcionamiento del Estado.

5) **Elasticidad:** Significa la posibilidad de obtener mayores recursos en caso de que crezcan las dificultades o necesidades sin que sea forzoso crear nuevos gravámenes.

Se refiere básicamente a que las tasas de los tributos puedan ser incrementadas en lugar de crear nuevos tributos extraordinarios o especiales por razones de necesidad del presupuesto público.

6) **Simplicidad:** Los tributos deben ser comprensibles y sencillos de aplicar, tanto por parte de la administración como de los contribuyentes.

Los sistemas tributarios han de contener tributos de determinación lo más sencilla posible.

7) **Certeza:** El anterior recaudo solamente se logra si el sistema está compuesto de normas precisas y claras, lo cual requiere que dichos dispositivos sean instrumentados mediante el empleo de una correcta técnica jurídica.

Son altamente perniciosas las contradicciones, reenvíos e incoherencias con el resto del ordenamiento. Otro rasgo característico de la seguridad jurídica es la certidumbre en cuanto a las determinaciones de los tributos a pagar, el saber cómo se determinará

un tributo a pagar y cómo verificará la administración tributaria el tributo pagado y cuáles serán las consecuencias, para ello se requiere que exista claridad en el conjunto de normas emitidas, que éstas sean manifiestamente evidentes, claridad, y que no se presten a interpretaciones ambiguas o a confusión.

4.4. Criterios económicos de eficiencia para un sistema impositivo

“Cuando se emite una norma tributaria de contenido tributario, lo que busca un Estado es recaudar, esto no tendría porque ser reafirmado si no tuviéramos muchos ejemplos de tributos que no recaudan lo que se esperaba de ellos y por lo tanto son ineficientes”.²³

En esta parte, desde la óptica de la economía recogemos los criterios de eficiencia que indica para determinar el valor de un impuesto:

1. **Equidad:** Nadie paga un impuesto que considere altamente inequitativo, inclusive pueden oponerse acciones de inconstitucionalidad contra aquellos que se consideren violatorios de los principios constitucionales tributarios, por ello si existe la creencia general de que los tributos no son equitativos, las consecuencias pueden ir desde una amplia evasión hasta la revolución. Las dos clases de equidad reconocidas por la doctrina son la horizontal y la vertical. La primera se refiere al tratamiento igual

²³ López Ibor, Vicente. *La contratación pública en los llamados sectores excluidos*. Pág. 27

de los iguales. La segunda, que señala que debe tratarse a contribuyentes desiguales con un grado de desigualdad.

2. Neutralidad: Este criterio está referido al grado en que el impuesto evita perturbar el funcionamiento del mecanismo de mercado.

En las economías de mercado o en sus variantes, las decisiones acerca de la elección de la adquisición de bienes y servicios se toman evaluando cuánto afecta tal decisión a los ingresos de las personas, por ello cualquier impuesto puede alterar estas decisiones, por lo general encontramos que los impuestos selectivos suelen ser disuasivos para el consumo de determinados bienes con excepción de la gasolina que cuenta con un mercado cautivo, en cambio el impuesto general de ventas se aplica a casi todo el universo de bienes y servicios y cumple con el criterio de neutralidad.

El estudio de la equidad en la tributación ha producido dos conceptos, importantes y fundamentalmente opuestos, de qué sea lo justo.

El primero, sostiene que la equidad alcanza cuando los pagos por impuestos, son proporcionales al grado de beneficio derivado del gasto público. .

El segundo, afirma que la equidad vertical se obtiene cuando los impuestos se satisfacen de acuerdo con la capacidad de pago; quienes mayor capacidad de pago posean deben ser quienes más impuesto paguen.

3. **Certeza:** Cuando se pone en vigencia un impuesto lo que los legisladores pretenden es recaudar una cifra o cantidad esperada, pero los rendimientos de los tributos se sabe que no siempre están a las alturas de las expectativas, en muchas ocasiones se han sobrestimado o subestimado lo que conlleva continuamente a modificar la estructura impositiva o el tributo en sí, este criterio implica que el sistema deba tener un mínimo de previsibilidad.

Esto tiene graves consecuencias para el éxito de los impuestos en orden:

1º a lograr el delicado equilibrio entre demanda agregada y output de pleno empleo en la economía;

2º a alcanzar los diversos objetivos microeconómicos de la tributación, tales como la equidad horizontal, que se tuvieron en cuenta al iniciar la estrategia fiscal

Existen cuatro aspectos principales de la certeza:

a) **La certeza de la incidencia:** Es la certidumbre con que las autoridades pueden estimarla incidencia efectiva de los impuestos, es decir los resultados que esperan lograr con la implementación del impuesto.

b) **Certeza de la responsabilidad:** Trata de la facilidad y certidumbre con que puede determinarse la responsabilidad ante el impuesto. Es decir quién responde por el pago

y determinación del mismo, no debe dejarse a la discreción del funcionario que practica la auditoría el determinar, se debe utilizar medios de defensa. Esto por lo general se presenta en la sustentación de los gastos que realizan los contribuyentes para determinar la utilidad sobre la que se impondrá el impuesto a la renta y en el que la discrecionalidad del auditor es la que determina cuál gasto cumple el principio de causalidad y cuál no, apoyándose actualmente en las normas internacionales de información financiera (NIIFs).

c) La proporción de evasión: Mide el grado de certeza con que las autoridades pueden obtener sus ingresos de los responsables del impuesto, es decir, la extensión o margen de la evasión. El impuesto debe ser posible de ser fiscalizado efectivamente, de lo contrario lo único que se hace es abrir camino a la evasión, si es que el impuesto es poco fiscalizable y por tanto poco cumplible.

La sensación de riesgo que debe tener el potencial evasor del impuesto debe ser alta para que no incumpla su pago.

d) La puntería fiscal: Está referida a la certeza con que las autoridades tienen la capacidad de predecir los ingresos por recaudación que deben ser pagados por los contribuyentes para un determinado ejercicio económico. Ello dependerá de su capacidad para prever los valores de las variables macroeconómicas y microeconómicas de las cuales depende el rendimiento de los impuestos; es decir, la

certeza de los ingresos procedentes de la Imposición sobre la renta depende de la capacidad del Estado para prever la renta.

e) Evidencia: Cuando un impuesto afecta directamente a la mayoría de contribuyentes, se dice que éstos impuestos son evidentes, por lo contrario cuando afecta a otros, que no pueden ser muchos se dice que no es evidente, por lo que la evidencia, es el grado en que el contribuyente es consciente de sus pagos por impuestos.

La obligación de declarar el impuesto permite una clara aceptación por parte de los contribuyentes, y les permite ser los fiscalizadores de esos presupuestos.

4.5. Eficiencia administrativa

“El criterio de eficiencia administrativa bajo comentario nos dice que la recaudación de los impuestos no debe ser tan alta que no justifique la implementación de este tributo o impuesto”.²⁴

El Impuesto a las transacciones financieras (ITF) es un claro ejemplo de un impuesto que recauda poco, pero que es eficiente para los fines de la administración tributaria, porque le permite verificar hechos imponible que los contribuyentes puedan haber obviado declarar.

²⁴ Tavares, Fabiola. *Contratos administrativos y servicios públicos*. Pág. 41

4.6. Efecto neto restrictivo del gasto

La teoría económica señala que la finalidad principal de la tributación es restringir el gasto privado, su éxito en este respecto debía ser uno de los criterios para juzgar a los impuestos. Como los contribuyentes tienen diferentes propensiones marginales a consumir, la cantidad de gasto privado restringido será también distinta, dependiendo de sobre quién recaigan estos impuestos.

4.7. Criterios de eficiencia de los sistemas tributarios

Cuando hablamos de eficiencia estamos hablando en términos administrativo-económicos, pero sin descuidar la parte jurídica, tal como es el fenómeno tributario:

4.7.1. La constitucionalidad de la tributación

Un criterio indiscutible pero muy obviado por muchos es que las normas tributarias no deben contradecir los principios constitucionales tributarios y por ende la Constitución en sí, básicamente los derechos fundamentales.

Si nos encontramos en un Estado de derecho o un Estado Constitucional, éste debe asegurar la igualdad tributaria, respetando la capacidad contributiva, asegurando la prohibición del exceso, asegurando la certidumbre jurídica proscribiendo la inestabilidad, la confidencialidad o reserva tributaria.



La justicia tributaria es la primera máxima tributaria; es la base más importante para que el ciudadano reconozca la grabación como algo necesario y aceptable, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

4.7.2. La simplicidad y eficiencia administrativa

El primer criterio implica que se deben emitir leyes sencillas y comprensibles por quienes son sujetos de su aplicación. La primera condición para la racionalidad y aceptación de un tributo es que sea y se perciba como justo. En un estado de derecho nunca es justificable un impuesto injusto, aún cuando satisfaga a la perfección todas las demás máximas tributarias.

Las exenciones siempre menoscaban la igualdad tributaria al generar diferenciaciones y establece una discriminación entre los grupos de contribuyentes y de desaliento, estas exenciones se conocen también como perforaciones.

4.7.3. La productividad fiscal de la tributación

La tributación que compone el sistema tributario está encaminada a cubrir los requerimientos del Estado, por tanto los tributos que se establezcan deben ser redituables, su administración y/o recaudación deben tener un costo mínimo o justificable para el Estado. El sistema tributario debe ser flexible para poder reaccionar

ante los cambios de la situación económica. No deben ser excesivos los tributos porque traen como efecto la informalidad de la economía.

4.7.4. La tributación como medida para proteger el medio ambiente

Debido a los efectos que tienen las industrias en el medio ambiente y de los perjuicios acelerados sobre nuestro ecosistema existe una tendencia a gravar todas las actividades que produzcan daño ambiental, por tanto la tributación debe gravar más fuertemente la utilización de los recursos de la naturaleza, como el consumo de energéticos. Eco impuestos, paga el que contamina.

4.7.5. Principio de la imposición del impuesto sobre las utilidades

La imposición debe regirse por la capacidad tributaria y económica de los causantes. Esta es una expresión del Estado social, que se propició desde Alemania, con la que se identifican la mayoría de los estados modernos.

4.7.6. El principio del Estado social como criterio de eficiencia de un sistema tributario

La economía social de mercado presupone y exige que el Estado promulgue leyes que creen las condiciones-marco necesarias para el desarrollo de la economía, en principio la economía por sí sola no es social.

Le toca al Estado asegurar esta característica con sus normas legales. Con esto nos indica que una economía social de mercado no se da por decreto o porque la Constitución la haya establecido sino que el Estado debe promoverla y asegurarla, el citado autor nos dice políticamente se expresa así: los hombros más fuertes pueden y deben soportar un mayor peso del financiamiento del Estado que los hombros débiles.

4.8. El equilibrio financiero

La financiación de las empresas plantea cuestiones como, qué volumen de fondos hay comprometidos según la dimensión de la empresa y el crecimiento que pretende alcanzar, qué activos hay que adquirir y qué proyectos de inversión hay que cubrir y qué efectos producirá la financiación sobre los costes, los precios y los resultados.

Se dice que hay equilibrio financiero cuando los elementos patrimoniales presentan una estabilidad económica, es decir, es aquella situación en que la empresa, posee bienes suficientes para hacer frente a las obligaciones contraídas es solvente, y existe una acomodación en los plazos de realización de activos y los vencimientos de los pasivos o liquidez.

En otras palabras existirá equilibrio financiero siempre que la empresa pueda pagar sus deudas al vencimiento, con las condiciones de no comprometer la capacidad productiva de la empresa, ni sus resultados futuros.



A la consecución del equilibrio financiero puede llegarse mediante adecuadas correlaciones patrimoniales o mediante una serie de equilibrios parciales en las correlaciones patrimoniales. Se alcanza un equilibrio financiero cuando la amortización técnica se acomoda a la amortización financiera de las deudas a largo plazo (equilibrio parcial).

En la medida en que puedan producirse desfases, es conveniente que una parte del activo fijo amortizable, sea financiada con neto, es decir, con recursos que se van a destinar en su mayoría a financiar aquellas inversiones que van a permanecer en la empresa mucho tiempo. Los activos circulantes (aquellos en los que su desinversión se produce a corto plazo) serán financiados con pasivo circulante y en la medida en que produzcan desfases se acudirá a los recursos propios.

El activo fijo no amortizable (los que no permiten generar liquidez) se financiará íntegramente con el neto. Mientras que el neto se materializará en activo fijo y activo circulante. La noción de equilibrio financiero implica la idea de que la empresa es capaz de hacer frente a sus compromisos de pago, sin comprometer su evolución futura. Dicha noción es dinámica, puesto que la mera referencia a compromisos implica ya una referencia al tiempo.

“Se pueden presentar diversas situaciones, una de ellas es el estado de máxima solvencia, que es el que suelen presentar las empresas recién constituidas,



caracterizada porque el activo total (activo circulante más inmovilizado) está totalmente financiado por los recursos propios”.²⁵

Esto no quiere decir que sea la mejor situación posible, especialmente desde el punto de vista económico, sino que simplemente el exigible permite potenciar la empresa y obtener rentabilidad adicional.

Esto sin embargo, es simplemente una visión estática de la situación, lo interesante es ver cómo va evolucionando la empresa.

Ver en qué modo se genera la corriente de ingresos y pagos, para ver que ese equilibrio financiero se mantenga, con independencia de que la rentabilidad sea positiva, puesto que vendrá afectada por las condiciones concedidas a proveedores, las concedidas a clientes y el período de almacenamiento y/o producción.

²⁵ Gómez Garavito, Jose Luis. Los contratos estatales. Pág. 80



CONCLUSIONES

1. La tributación es el único medio práctico de recaudar ingresos por parte del Estado, para financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda el cumplimiento de su función, y en todo caso en la captación de los recursos de su funcionamiento es donde fracasa el Estado y sus políticas para satisfacer el presupuesto y no ha logrado fijar una racionalidad tributaria y establecer un límite al endeudamiento público desapareciendo cualquier garantía del equilibrio financiero del mismo.
2. Los impuestos extraordinarios, su naturaleza jurídica corresponde a ser de ingresos directos de carácter excepcional o temporal que operan como sustituto del impuesto sobre la renta, lo cual ha ido un facto significativo para mejorar la recaudación tributaria directa en los períodos de crisis financiera estatal, sin recurrir a situaciones externas y compromisos con el extranjero.
3. Comprender la importancia del derecho tributario como medio para cumplir con el principio de equilibrio financiero de las finanzas del Estado en Guatemala, para dar cumplimiento de sus obligaciones y que la recaudación como tal deviene de poder cumplir con las situaciones legisladas de no gravar indebidamente o de no afectar en dualidades a los ciudadanos que son los que tienen la obligación de generar la alimentación de recursos para el Estado.



C

C.



RECOMENDACIONES

1. Es claro que el objeto del Instituto Central del Derecho Tributario es el tributo, por lo tanto la base con que se fundamenta la aplicación presupuestaria, y es en el plazo corto donde debe de ejercerse un control del gasto público, eliminando toda erogación innecesaria, manteniéndose solo las prioritarias, lo que daría una evaluación práctica de la eficiencia y un gasto público eficaz, compromiso de todo pacto fiscal.
2. Actualmente la mayor recaudación tributaria la representan los ingresos indirectos, por lo que es necesario darle prioridad a los impuestos directos, esto permitirá entonces que los niveles de evasión sean reducidos, evitando la creación de impuestos extraordinarios o temporales, y de estos impuestos directos, el cumplimiento y actualización beneficia al Estado y al contribuyente con las exenciones y deducciones.
3. El Estado, debe tener una racionalidad tributaria para lograr esa racionalidad y debe basarse en las reformas tributarias, asignadas, y no debe permitirse la creación de nuevos elementos legislativos que dañan la captación, debiendo enfocarse en fortalecer el control y la recaudación en sí mismas y como tales. Por lo que esta captación puede cumplir con la eficacia requerida y lograr la racionalidad y equilibrio financiero del Estado.





BIBLIOGRAFÍA

ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro. **Algunas consideraciones acerca de la concesión de obra pública.** Argentina. Ed. Depalma. 1991.

ÁLVAREZ GENDÍN, Sabino. **Los contratos públicos.** España. Ed. Reus S. A. 1934.

ARAUJO JUÁREZ, José. **Contratos de gestión de servicios públicos: régimen jurídico y modalidades.** Venezuela. Ed. Revista de la Fundación, Procuraduría General de la República. 1993.

ARAUJO JUÁREZ, José. **Derecho de las telecomunicaciones.** Venezuela. Ed. Universidad Católica del Táchira. 1997.

ARAUJO JUÁREZ, José. **El procedimiento administrativo y los contratos de la administración. Régimen jurídico de los contratos administrativos.** Venezuela. Ed. Revista de la Fundación de la Procuraduría General de la República. 1991.

BERCAITZ, Miguel Angel. **Teoría general de los contratos administrativos.** Argentina. Ed. Depalma. 1980.

CASSAGNE, Juan Carlos. **La sustantividad del contrato administrativo y sus principales consecuencias jurídicas.** Argentina. Revista de Derecho Administrativo. Ed. Depalma. 1994.

FARÍAS MATA, Luis Henrique. **La teoría del contrato administrativo en la doctrina, legislación y jurisprudencia venezolanas.** México. Ed. Porrúa. 1956.

FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Las obras públicas.** España. Revista de Administración Pública. No. 100-102. Vol. III. Pg. 2438.

GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael. **Comentarios a la ley de contratos de las administraciones públicas.** España. Ed. Civitas. 1996.



GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael. **La concesión de obra pública.** Comentarios a la ley de contratos de las administraciones públicas. España Ed. Civitas. 1996.

GÓMEZ GARAVITO, José Luis. **Los contratos estatales.** Actos Jurídicos y Actos Administrativos. Colombia. Ed. Universidad de la Sabana. 1997.

GRISANTI BELANDÍA, Rosibel. **Balance y perspectivas de los servicios públicos.** Venezuela. Ed. Vadell Hermanos. 1999.

LARES MARTÍNEZ, Eloy. **El contrato de obra pública en régimen jurídico de los contratos administrativos.** Venezuela. Ed. Fundación Procuraduría General de la República. 1991.

LÓPEZ-IBOR MAYOR, Vicente. **La contratación pública en los llamados sectores excluidos. Agua. Energía. Transportes. Telecomunicaciones.** España. Ed. Civitas. 1997.

MARIENHOFF, Miguel S. **Tratado de derecho administrativo.** Tomo III-B. Argentina. Ed. Abeledo-Perrot. 1998.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Rafael. **El derecho civil en la génesis del derecho administrativo y sus instituciones.** España. 2ª. Ed. Civitas. 1996.

MUÑOZ MACHADO, Francisco. **El régimen de las concesiones de obras públicas.** España. Ed. Civitas. 2004

SAYAGUÉS LASO Enrique. **Tratado de derecho administrativo.** Uruguay. Tomo II. Ed. FCU.1953.

TAVARES, Fabiola. **Contratos administrativos y servicios públicos.** Venezuela. Ed. Vadell Hermanos. 1999.

VILLEGAS José Luis. **La concesión de obras públicas nacionales.** Venezuela. Ed. Vadell Hermanos. 1997.



VILLAR EZCURRA José Luis. **Servicio público y técnicas de conexión.** España. Ed. Comares. 1980.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Código Municipal. Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley Orgánica del Organismo Ejecutivo. Decreto Número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, 1997.

Ley de lo contencioso administrativo. Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. 1996.