

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

**FISCALIZACIÓN Y CONTROL POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE
CUENTAS A LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA Y A LOS FONDOS PÚBLICOS
OTORGADOS EN FIDEICOMISO EN GUATEMALA**

WILLIAM ENRIQUE ORDOÑEZ SIS

GUATEMALA, ABRIL DE 2015

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

**FISCALIZACIÓN Y CONTROL POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE
CUENTAS A LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA Y A LOS FONDOS PÚBLICOS
OTORGADOS EN FIDEICOMISO EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

WILLIAM ENRIQUE ORDOÑEZ SIS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, abril de 2015

**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 I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. José Luis Portillo Recinos
Vocal: Licda. Ninfa Dilia Cruz Oliva
Secretario: Lic. René Siboney Polillo Cornejo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Eduardo Abel Franco Rodas
Vocal: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretaria: Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández

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

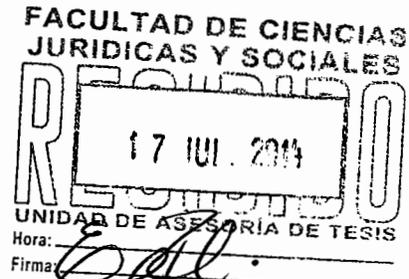


Lic. Gamaliel Sentes Luna
Abogado y Notario

Guatemala 17 de julio del año 2014

Doctor Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Distinguido Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:



Me dirijo a usted con el objeto de rendirle informe según nombramiento de asesor a su digno cargo de fecha siete de febrero del año dos mil catorce, en relación a la tesis del bachiller William Enrique Ordoñez Sis, para su graduación profesional, la cual se intitula: **“NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL CONTROL Y FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS AL MANEJO DE LOS FONDOS PÚBLICOS DADOS EN FIDEICOMISO”**.

- a. En el desarrollo de la tesis se aborda una temática que reviste gran importancia, ya que señala y analiza jurídica y dogmáticamente el manejo de los fondos públicos por parte de la Contraloría General de Cuentas.
- b. Al redactar la tesis el alumno demostró empeño, interés, seriedad y una rigurosidad científica mediante la utilización de los métodos y técnicas de investigación científicos acordes y necesarios, habiendo sido utilizado el método descriptivo, histórico y deductivo; y la técnica de fichas bibliográficas.
- c. El bachiller tuvo el cuidado de emplear un vocabulario propio de un trabajo de este nivel, haciendo uso y consultando para ese extremo los diccionarios jurídicos necesarios y asistiendo a las bibliotecas del país a hacer las consultas necesarias.
- d. Es bastante interesante el trabajo de tesis, siendo los objetivos que señala puntuales y acordes con la realidad de la sociedad guatemalteca, y de igual forma indicó que la hipótesis planteada analiza la necesidad de controlar y fiscalizar los fondos públicos dados en fideicomiso.
- e. Cabe señalar que la introducción, márgenes, contenido, conclusiones, recomendaciones, y bibliografía utilizada se adapta perfectamente al tema de la tesis y de que se llevaron a cabo las correcciones sugeridas al sustentante.

7ª. avenida 15-13 zona 1 tercer nivel oficina 35 Edificio Ejecutivo
Tel: 57084340



Lic. Gamaliel Sentés Luna
Abogado y Notario

El trabajo de tesis reúne los requisitos reglamentarios del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, y por lo tanto puede ser materia de discusión en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y en tal sentido emito dictamen favorable.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme con muestras de mi consideración y respeto.


Lic. Gamaliel Sentés Luna
ABOGADO Y NOTARIO
Lic. Gamaliel Sentés Luna
Asesor de Tesis
Colegiado 6522



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 17 de julio de 2014.

Atentamente, pase a la LICENCIADA ROSARIO GIL PEREZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante WILLIAM ENRIQUE ORDOÑEZ SIS, intitulado: "NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL CONTROL Y FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS AL MANEJO DE LOS FONDOS PÚBLICOS DADOS EN FIDEICOMISO"

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 establece: "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".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
BAMO/iy.

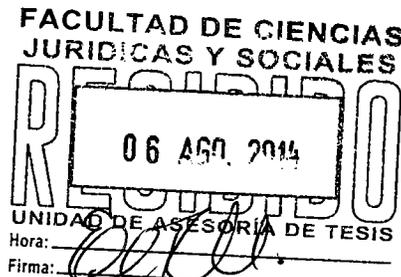




Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058

Guatemala 30 de julio del año 2014

Dr. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Distinguido Doctor Mejía Orellana:

Según nombramiento recaído en mi persona de fecha diecisiete de julio del año dos mil catorce, revisé la tesis del bachiller William Enrique Ordoñez Sis, con carné estudiantil 200816317 quien desarrolló el trabajo de tesis que se denomina: **“NECESIDAD DE IMPLEMENTAR EL CONTROL Y FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS AL MANEJO DE LOS FONDOS PÚBLICOS DADOS EN FIDEICOMISO”**, le doy a conocer:

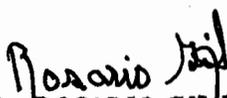
- a) La tesis es constitutiva de una contribución científica y determina un contenido bastante amplio que señala con bastante claridad lo fundamental de analizar jurídicamente las funciones de la Contraloría General de Cuentas.
- b) El sustentante desarrolló ampliamente los capítulos de su tesis, empleando distintos métodos y técnicas de investigación y para el efecto se basó en bibliografía de actualidad y en la normativa vigente en la sociedad guatemalteca, habiendo sido utilizada la siguiente metodología: método inductivo, el cual es determinante en establecer la liquidación presupuestaria; método deductivo, con el cual se indicaron sus características; y el analítico, indicó los fondos públicos que son otorgados en fideicomiso.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y fichas bibliográficas, las cuales fueron bastante útiles para la recolección de documentos bibliográficos de actualidad que se relacionan con el tema que se investigó.
- d) El bachiller se encargó de redactar su trabajo de tesis bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones, modificaciones y sugerencias, para concluir en un informe final con aseveraciones certeras y valederas que permitieron redactar con un vocabulario acorde a la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, conclusiones y recomendaciones fundamentadas, redacción y citas bibliográficas correctas. Las correcciones indicadas se realizaron durante la revisión de la tesis y permitieron determinar los objetivos generales y específicos de la misma. También, la hipótesis que se presentó y formuló fue comprobada al dar a conocer la importancia de que la Contraloría General de Cuentas fiscalice y controle la liquidación presupuestaria y los fondos públicos otorgados en fideicomiso. Se modificó el título de la tesis quedando de la siguiente manera: **“FISCALIZACIÓN Y CONTROL POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS A LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA Y A LOS FONDOS PÚBLICOS OTORGADOS EN FIDEICOMISO EN GUATEMALA”**.



Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Muy atentamente.


Lic. ROSARIO GIL PEREZ
Abogado y Notario

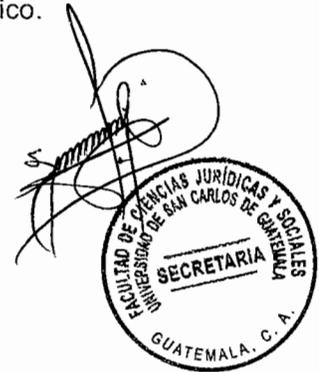
Licda. Rosario Gil Perez
Revisora de Tesis
Col. 3058



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 27 de enero de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante WILLIAM ENRIQUE ORDOÑEZ SIS, titulado FISCALIZACIÓN Y CONTROL POR PARTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS A LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA Y A LOS FONDOS PÚBLICOS OTORGADOS EN FIDEICOMISO 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.



Lic. Avidán Ortiz Gaitana
 DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Por darme lo más sagrado que es la vida, por permitirme haber nacido en una patria tan hermosa a lado de una familia llena de virtudes, por no dejarme solo en los momentos más difíciles de la vida y por ser tan generoso, por todas las bendiciones que ha derramado sobre mí y toda mi familia.

A MIS PADRES:

Sixto y Victoria por haber aceptado la hermosa labor que les fue otorgada por el creador al recibirme en sus vidas y fomentar en mí valores, principios, educación y consejo, y que gracias a ello me he convertido en el hombre que soy, pero más que nada agradezco su amor y apoyo en las grandes decisiones de mi vida. Los amo y respeto.

A MIS HERMANOS:

Eder y Oliver, porque he tenido su apoyo y amor para no desesperar ante los obstáculos que la vida pone a veces, espero tener vida suficiente y estar allí para cuando me necesiten. Los amo.



A MIS TÍOS: Porque a lo largo de mi vida me han otorgado sus sabios consejos.

A MIS PRIMOS QUERIDOS: Con quienes he compartido grandiosos momentos desde mi niñez hasta el día de hoy, haciendo de mis días aún más felices y motivándome siempre a seguir adelante.

A MI PATRIA GUATEMALA: Por tener la dicha de haber nacido en su suelo tan sagrado.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, como recompensa y agradecimientos por la oportunidad de superación que me ha dado.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por la formación académica y social que obtuve en sus aulas.



ÍNDICE

| | Pág. |
|-------------------|-------------|
| Introducción..... | i |

CAPÍTULO I

| | |
|---|----|
| 1. Derecho tributario..... | 1 |
| 1.1. Conceptualización..... | 2 |
| 1.2. Definición..... | 3 |
| 1.3. Elementos..... | 4 |
| 1.4. Características..... | 6 |
| 1.5. Relaciones del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas..... | 9 |
| 1.6. La actividad financiera del Estado guatemalteco..... | 11 |
| 1.7. Conceptualización de finanzas públicas..... | 12 |
| 1.8. El Estado en materia tributaria..... | 13 |
| 1.9. Potestad tributaria..... | 15 |
| 1.10. Características del poder tributario..... | 19 |

CAPÍTULO II

| | |
|---|----|
| 2. Obligación tributaria..... | 23 |
| 2.1. Diversas teorías..... | 23 |
| 2.2. Relación tributaria..... | 26 |
| 2.3. Características de la obligación tributaria..... | 27 |
| 2.4. Sujetos de la relación tributaria..... | 28 |



| | Pág. |
|---|-------------|
| 2.5. Hecho generador..... | 29 |
| 2.6. Hecho imponible..... | 30 |
| 2.7. Surgimiento de la obligación tributaria..... | 31 |
| 2.8. Efectos de la obligación tributaria..... | 31 |
| 2.9. Formas de extinción..... | 32 |

CAPÍTULO III

| | |
|---|----|
| 3. El presupuesto..... | 39 |
| 3.1. Funciones de los presupuestos..... | 40 |
| 3.2. Finalidades de los presupuestos..... | 42 |
| 3.3. Elementos del presupuesto..... | 43 |
| 3.4. Proceso presupuestario..... | 44 |
| 3.5. Clasificación presupuestaria..... | 44 |
| 3.6. Presupuesto público..... | 47 |

CAPÍTULO IV

| | |
|---|----|
| 4. El fideicomiso..... | 51 |
| 4.1. Conceptualización..... | 54 |
| 4.2. Características..... | 55 |
| 4.3. Sujetos..... | 56 |
| 4.4. Objeto..... | 56 |
| 4.5. Derechos y obligaciones de las partes..... | 58 |



| | Pág. |
|-------------------------------------|-------------|
| 4.6. Efectos del fideicomiso..... | 60 |
| 4.7. Extinción del fideicomiso..... | 62 |

CAPÍTULO V

| | |
|--|--------|
| 5. La fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas a la liquidación presupuestaria y a los fondos públicos otorgados en fideicomiso..... | 65 |
| 5.1. Fondos públicos..... | 65 |
| 5.2. El presupuesto público..... | 65 |
| 5.3. Determinación tributaria..... | 68 |
| 5.4. Importancia de la fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas a la liquidación presupuestaria y a los fondos públicos otorgados en fideicomiso en Guatemala..... | 71 |
| CONCLUSIONES | 87 |
| RECOMENDACIONES | 89 |
| BIBLIOGRAFÍA | 91 |



INTRODUCCIÓN

El trabajo de tesis señala que es necesario que exista una institución encargada de fiscalizar los fideicomisos públicos, debido a la falta de transparencia presupuestaria existente en Guatemala y a la inexistencia de una debida fiscalización por parte de los órganos de control estatales sobre las entidades gubernamentales en la ejecución de los fondos públicos, lo cual hace vulnerable el cumplimiento de los fideicomisos.

Los fideicomisos públicos consisten en instrumentos jurídicos que han sido creados a través de la administración pública para el efectivo cumplimiento de una finalidad lícita y determinada con el objetivo de fomentar el desarrollo tanto económico y social mediante el manejo de los recursos públicos administrados por una institución fiduciaria. De esa forma, a través del contrato de fideicomiso se permite el seguimiento a distintos programas y proyectos estatales que buscan el bien común. Las instituciones del Estado cuentan con su misma estructura administrativa, técnica y financiera para la regulación de todo proyecto asignado, pero los fideicomisos en la actualidad se han convertido en la manera anónima y secreta del manejo de fondos públicos sin la adecuada rendición de cuentas.

De esa manera, el problema en la fiscalización de los fideicomisos, se encuentra en que estos no se están ligados a la Ley de Contrataciones del Estado y existe bastante dificultad para la fiscalización debido a que sus fiduciarios son los bancos y los mismos se encuentran sujetos a la Superintendencia de Bancos tal y como lo señalan los objetivos de la tesis.

La Contraloría General de Cuentas no tiene acceso total al estado de los fideicomisos, debido a que existen barreras legales que le limitan llegar hasta esos contratos y conocer de forma detallada la forma en que se están administrando.

La hipótesis comprobó la necesidad de determinar la forma en que se tienen que fiscalizar los fondos públicos dados en fideicomiso y en el presente caso es la



Contraloría General de Cuentas quien debe contar con el acceso total para controlar y fiscalizar los fideicomisos que celebre el Estado con particulares o con el mismo, debido a que no es suficiente con rendir un informe anual a dicha institución, debido a que en la actualidad el Organismo Ejecutivo ordena a su inmediata ejecución presupuestaria y se fundamenta en los fideicomisos por lo cual es necesario tener bien claro quién fiscalizará el cumplimiento de los mismos.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: el primer capítulo, señala el derecho tributario, conceptualización, definición, elementos, característicos, relaciones del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas, la actividad financiera del Estado guatemalteco, conceptualización de finanzas públicas, el Estado en materia tributaria, potestad tributaria y características del poder tributaria; el segundo capítulo, indica la obligación tributaria, diversas teorías, relación tributaria, características de la obligación tributaria, sujetos de la relación tributaria, hecho generador, hecho imponible, surgimiento de la obligación tributaria, efectos de la obligación tributaria y formas de extinción; el tercer capítulo, estudia el presupuesto, funciones de los presupuestos, finalidades de los presupuestos, elementos del presupuesto, proceso presupuestario, clasificación presupuestaria y presupuesto público; el cuarto capítulo, indica el fideicomiso, conceptualización, características, sujetos, objeto, derechos y obligaciones de las partes, efectos del fideicomiso y extinción; y el cuarto capítulo, estudia la fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas a la liquidación presupuestaria y a los fondos públicos otorgados en fideicomiso.

Los métodos utilizados fueron: método analítico, con el cual se descompone el todo en partes, para así estudiar cada una de ellas por separado con la finalidad de descubrir la esencia del fenómeno del trabajo de investigación relacionado con los fondos públicos otorgados en fideicomiso; el método histórico, permitió entender y comprender de mejor manera los antecedentes históricos de creación, importancia y actuaciones tanto de la Contraloría General de Cuentas como de los distintos órganos de administración estatales; y el método inductivo, permitió la obtención de los elementos generales a partir de elementos particulares. Las técnicas empleadas fueron el fichaje y documental.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Muchas de las contribuciones o bien de los recursos monetarios que el Estado tiene son obtenidos mediante los impuestos y por las aportaciones que se presentan con motivo del crecimiento del país, siendo ello lo que generalmente se encuentra relacionado con el derecho y con las aportaciones de seguridad social con las cuales se contribuye y cada uno de los productos que se obtienen son el reflejo de ello y del producto interno bruto que cuantifica la producción llevada a cabo.

"Las contribuciones son de importancia debido a que sin las mismas no se podría mantener al país, debido a que los servicios e infraestructura pública se encuentra cubierta por todas las aportaciones de seguridad social".¹

El impuesto es una especie de tributo, y el mismo surge por el Estado, principalmente con la finalidad de financiar sus gastos y su principal principio consiste en el denominado capacidad contributiva que dice o sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, siendo ello obligatorio y lo cual tiene que ser pagado por las personas y empresas para financiar el Estado ya que no funcionaría debido a que sin esos fondos no se pueden cubrir los gastos en infraestructura como lo son las carreteras, parques, servicios públicos, educación y protección.

¹ Sal Magallanes, Luis Alejandro. **Curso elemental de derecho tributario**. Pág. 87.



El derecho tributario cuenta con relevancia, debido a que es una disciplina jurídica que tiene cambios que están en vinculación con factores políticos y económicos.

1.1. Conceptualización

"El derecho tributario consiste en el conjunto de normas jurídicas referentes al establecimiento de los tributos, lo cual es referente a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se indican entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los diversos procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden aparecer y a las sanciones que se hayan estipulado por su violación".²

En el derecho tributario está latente el principio de que mediante la ley y solamente por la misma se puede hacer efectivo el poder de autoridad estatal. Los tributos tienen relación exclusiva con las contribuciones y con los impuestos que se fijan estatalmente ya que son provenientes de sus funciones de derecho público por lo que su contenido y alcance se restringe únicamente a las contribuciones, las cuales integran una forma de los ingresos del Estado, debido a que existen diversos conceptos de ingresos que no se ajustan en el concepto tributario.

El campo del derecho fiscal es mayormente amplio en relación al del derecho tributario, siendo el primero, el que abarca todos los ingresos que le son correspondientes percibir al Estado, de derecho público y de derecho privado, ejerciendo o no su facultad

² Silva Juárez, Mario Ernesto. **Tratado de derecho tributario**. Pág. 34.



tributaria, en tanto que el derecho tributario únicamente tiene que ver con los tributos, o sea, con las contribuciones que estatalmente se imponen a los gobernados en ejercicio de su facultad tributaria y que corresponden solamente al campo del derecho público.

1.2. Definición

"Es la rama del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y recaudación de los tributos y analiza las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos".³

Es aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas a la aplicación de los impuestos y tasas, como también a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los individuos, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio instituido por el Estado con fin de lucro.

"Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Es el conjunto de normas jurídicas que reglan la recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales".⁴

Es la rama del derecho que regula los tributos, así como también los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan.

³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Haroldo. **Principios de derecho tributario**. Pág. 60.

⁴ *Ibid.* Pág. 66.



Consiste en la disciplina jurídica que estudia los principios y las disposiciones de carácter legal que regulan los tributos.

"Derecho tributario es la rama del derecho público nacional que regula las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, con motivo de la aplicación y recaudaciones de los tributos, que es uno de los recursos con que cuenta para cumplir con sus fines".⁵

1.3. Elementos

Los elementos de la definición de derecho tributario son los que a continuación se dan a conocer:

- a) Es una rama del derecho: después de reconocida la autonomía se necesita evidenciar que el derecho tributario es constitutivo de una parte mayoritariamente más del indisoluble e indivisible derecho, o sea, que el derecho tributario no es independiente de todo el resto del ordenamiento jurídico en el cual se encuentra inserto. Ello, trae consigo consecuencias de importancia en relación a los principios aplicables del derecho, así como su interpretación y aplicación.
- b) Es una rama del derecho administrativo: tiene por finalidad la regulación de los procedimientos de actuación estatales, y del derecho tributario que se manifiesta principalmente mediante la actuación de un órgano encargado de la creación de los tributos, así como de los encargados de la fiscalización y del cobro de los

⁵ Jiménez González, Luis Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 100.



mismos. Pero, en la actualidad el derecho tributario no integra una parte del derecho administrativo, sino que se trata de regulaciones autónomas cuando de forma irreductible exista vinculación.

- c) **Abarca normas y principios: es de importancia debido a que refleja una característica de todo derecho, ya que se encuentra formado por normas de conducta y además con principios o valores que determinan su contenido, aplicación o interpretación.**
- d) **Las normas y principios son referentes a la imposición de recaudación o institución y aplicación de los impuestos: el objeto de la regulación del derecho tributario no es sino la creación, aplicación y recaudación de tributos y como consecuencia de ello de todos los elementos necesarios para el desarrollo de la actividad estatal.**
- e) **Se lleva a cabo una expresa relación a las relaciones o vínculos que se crean entre el Estado: como ente encargado de la imposición de tributos, en relación a los contribuyentes o personas que resultan obligadas con los tributos.**

La imposición es aquella que supone una limitación a la libertad de los contribuyentes obligados, la cual va más allá del mismo hecho, de tener que pagar los impuestos o tributos y supone el cumplimiento de otros deberes anexos a ese deber principal existente.



1.4. Características

Las características del derecho tributario son las siguientes:

- a) **Derecho autónomo:** es de importancia señalar lo que se denomina la indivisibilidad ontológica de las ciencias jurídicas y su identidad genética. El derecho integrado como una disciplina científica conforma una unidad sustancial, lo cual altera cualquier posibilidad de independencia total o absoluta entre los distintos sectores que lo componen.

La autonomía no consiste en la asignación a una rama específica del derecho de un carácter independiente y desvinculado del resto de los sectores del saber jurídico. La autonomía por el contrario, quiere decir únicamente una especificación dentro de un conjunto, dentro de una unidad jurídica.

Al hacer referencia a la autonomía se debe precisar el tipo de la misma y se debe para el efecto hacer mención de:

- **Autonomía didáctica:** es la que se reconoce por fines de enseñanza y en dicho sentido no cabe duda que el derecho tributario cuenta con autonomía propia.

- **Autonomía estructural:** la autonomía se determina por la circunstancia de que un sector o rama determinada del derecho presenta distintos institutos que están caracterizados por contar con naturaleza jurídica propia, distinta del resto y por



guardar un determinado grado de uniformidad entre sí. En dicho sentido, existe la posibilidad de asignar esa autonomía al derecho tributario, debido a que presenta algunas características propias especialmente derivadas de la existencia de la obligación tributaria o del vínculo jurídico tributario que presenta diversas características y regulaciones especiales en relación al resto de las ramas jurídicas.

- Autonomía dogmática: la autonomía se encuentra determinada por el hecho de que una rama o sector del derecho se encargue de contemplar un amplio campo de conceptos propios, que no son aplicables a otras ramas del derecho. En dicho sentido, también es posible el reconocimiento que el derecho tributario tiene conceptos propios que no son predicables para otras ramas del derecho.

"El derecho tributario cuenta con autonomía jurídica debido a que posee institutos uniformes y con naturaleza propia, como también se puede señalar que cuenta con propios conceptos".⁶

Para que se pueda configurar la autonomía jurídica es necesaria la existencia de principios generales rectores de la disciplina, fundamentados en fines determinados y esos principios por su diferenciación con otras ramas del derecho se han encargado de la determinación de la existencia de institutos distintos y uniformes en su naturaleza jurídica.

⁶ Ibid. Pág. 120.



- b) Es un derecho dinámico y variable: siendo el derecho tributario el vínculo jurídico que permite al Estado la obtención de financiamiento, es lógico que cualquier cambio en las funciones y en las actividades estatales pueden llevar como contrapartida un cambio de las normas tributarias. Además, se tiene que contemplar que se trata de un área estrechamente vinculada y dependiente de decisiones políticas y económicas nacionales o internacionales, lo que motiva su constante modificación.
- c) Es un derecho complejo: dicha característica es proveniente de la misma complejidad del tema tributario contable, que de por sí resulta difícil de manejar. También, existe la posibilidad de señalar que dicha complejidad es una consecuencia de la existencia de una gran cantidad de tributos de distinta naturaleza sometidos a regulaciones y obligaciones.
- d) Es perteneciente al derecho público: el derecho tributario tiene como finalidad esencial la obligación o vínculo jurídico tributario, el cual es creado de forma exclusiva por la ley, siendo ello consecuencia de una manifestación del poder tributario. Esa obligación o vínculo es especial, en primer lugar debido a que es proveniente de la misma manifestación de voluntad del legislador y en ella no cabe la manifestación de voluntad de los obligados.

En segundo lugar, debido a que se crea un vínculo, en el cual una de las partes, que es el acreedor, es el mismo Estado, quien lleva a cabo sus actuaciones en



dicha relación jurídica, no como un particular más, sino que como una autoridad y en consecuencia, no le resultan sino aplicables normas de derecho público.

El hecho de que se trate de derecho público cuenta con una gran importancia especialmente cuando se trata de la aplicación de principios, así en el derecho privado rige la regla o máxima de que los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido, en cambio en el derecho público al Estado únicamente le está permitido llevar aquello para lo cual ha sido autorizado, o sea, necesita de la previa autorización de otorgamiento de facultades o de la competencia.

1.5. Relaciones del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario tiene relación con las siguientes disciplinas jurídicas:

- a) Con el derecho constitucional: en relación a la fijación de las facultades de carácter impositivo del Estado y a las garantías de los derechos esenciales de los ciudadanos debido a que establecen el principio de la supremacía constitucional y de los derechos esenciales y del principio de legalidad en la actuación de los órganos del Estado.
- b) Con el derecho financiero: entendiendo a éste como el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado. El derecho tributario no es más que la regulación de una de las formas de financiamiento de la actividad estatal y por ende sujeta a los mismos principios que regulan el derecho financiero.



"El derecho tributario consiste en aquella parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, distinguiéndose del resto de manifestaciones de la actividad financiera por tener objetos e institutos que son de carácter exclusivo, o sea, que no están regulados por otra rama del derecho. Además, se le reconoce a éste en una relación de especie a género con el derecho financiero".⁷

- c) Con el derecho administrativo: en relación a que éste regula la forma de actuación de los órganos del Estado.

De esa forma, en materia tributaria es especialmente de importancia lo referente a las facultades y a las atribuciones del servicio de impuestos internos, así como en cuanto a su forma de actuar.

- d) Con el derecho civil y derecho mercantil: en relación a que los hechos que constituyen el hecho gravado y se regulan esencialmente por las normas del derecho común.

De igual forma, la obligación tributaria o el vínculo jurídico que une al Estado con el deudor contribuyente, en su esencia se encuentra bajo la regulación de las normas de derecho común, a lo que no ha sido derogado por la norma tributaria o por la misma naturaleza de la obligación.

⁷ Silva. Ob.Cit. Pág. 93.



- e) **Derecho procesal:** debido a la aplicación de los principios fundamentales del proceso civil y penal, en el ejercicio de las acciones que competen al Estado o bien a los contribuyentes con relación a los tributos.

También, tienen aplicación subsidiaria en materia de procedimientos contenciosos tributarios.

- f) **Derecho internacional:** fundamentalmente en cuanto a que cada Estado se ha encargado de sancionar normas de carácter internacional, en materia tributaria, en la cual destacan las normas para de esa forma evitar la doble tributación internacional o tributación especial o bien las exenciones respecto a los funcionarios diplomáticos, consulares u oficiales de un Estado.

1.6. La actividad financiera del Estado guatemalteco

Se encuentra integrada por los diversos procesos de obtención de ingresos y de la realización de los distintos gastos cuya finalidad primordial consiste en el cumplimiento de los objetivos del mismo.

Es llevada a cabo por el Estado, el cual opera sobre las bases de un poder especial denominado fiscal o financiero que le permite la obtención en forma coactiva de los ingresos que se necesitan para el financiamiento de sus gastos, los cuales llevará a cabo de acuerdo al presupuesto legalmente aprobado.



"La actividad financiera es una actividad que desempeñan los entes públicos y su finalidad consiste en la obtención de los ingresos y en la realización de los gastos con los que afrontar las necesidades de la colectividad social, necesidades que pasan fundamentalmente por los pilares que contribuyen al progreso social".⁸

Consiste en la actividad que el Estado lleva a cabo para la recaudación y administración del dinero que se invierte en el cumplimiento de sus fines y en el sostenimiento económico de sus órganos.

1.7. Conceptualización de finanzas públicas

El Estado guatemalteco para el ejercicio de sus funciones necesita contar con los medios económicos necesarios para poder llevarlas a cabo de manera adecuada.

La idea relacionada con el bien común no puede hacerse efectiva sin la existencia de los fondos que se necesitan para llevar a cabo sus actividades.

De la voz latina *finer* deriva la palabra finanzas, que quiere decir apagar o terminar y la conceptualización de finanzas hace referencia directa a todo lo que se relaciona con el pago y no únicamente con el acto de dar por terminado un adeudo de cancelar, sino también por la manera y forma en que se obtuvieron, manejaron y aplicaron los recursos con los cuales cuenta el Estado para llevar a cabo sus actividades, las cuales lleva a cabo la consecución de sus objetivos.

⁸ De la Garza, Sergio Fernando. **Derecho financiero**. Pág. 34.



El Estado guatemalteco obtiene sus recursos por diversos medios, fundamentalmente debido a la explotación que lleva a cabo de sus mismos bienes y debido al manejo de sus empresas, así como también por el ejercicio de su poder de imperio con fundamento en el cual se indican las distintas contribuciones que los particulares tienen que aportar para el gasto público.

Por último, su presupuesto se tiene que completar con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo obtendrá de otros entes establecidos.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se lleva a cabo a través de los órganos que integran la administración pública, siempre sujetos a las distintas disposiciones que se encargan de la regulación de la legalidad de las actuaciones.

1.8. El Estado en materia tributaria

El Estado guatemalteco tiene bastantes finalidades que se traducen en la satisfacción de las necesidades de la sociedad, aplicándose para el efecto el principio económico de la existencia de recursos escasos.

Para el efecto, el Estado deberá encargarse del desarrollo de una actividad de orden financiero, siendo esa actividad la que tiene por finalidad la obtención de recursos económicos. Para ello, dicha actividad tiene diversos aspectos que pueden resumirse en aspectos económicos, políticos, jurídicos y técnicos.



- a) El aspecto político de la actividad financiera del Estado: se traduce en que el Estado se encarga de tomar la decisión de en qué invertir y en qué gastar.
- b) El aspecto económico de la actividad financiera del Estado: se presenta cuando el Estado se encargue de tomar decisiones en relación a si los recursos los van a obtener de la economía de los particulares o de sus mismos recursos.
- c) El aspecto técnico de la actividad financiera del Estado: ello tiene relación con la gestión administrativa de los recursos y de los bienes, siempre para ello se va a requerir el conocimiento de alguna ciencia, de un arte y ello es propio de la técnica que haya sido establecida.
- d) El aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado: constituye el denominado derecho financiero que es referente al conjunto de normas que disciplinan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos.

"Es la disciplina que tiene por finalidad el estudio sistemático del conjunto de normas encargadas de la reglamentación, de la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y otros entes públicos".⁹

Ello, para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y

⁹ **Ibid.** Pág. 99.



entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas jurídicas establecidas en el ordenamiento jurídico.

Consiste en la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos y las entidades públicas, territoriales e institucionales, regulando a su vez el procedimiento de percepción de los ingresos y la ordenación de los gastos y de los pagos que esos sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

1.9. Potestad tributaria

"Consiste en la facultad del Estado guatemalteco de exigir contribuciones en relación a las personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción. Es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones que sean de naturaleza tributaria, es en otras palabras el poder general estatal, aplicado el mismo a un sector determinado de la actividad estatal".¹⁰

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente los tributos. La creación se encarga de obligar al pago por las personas que se encuentran sometidas a su competencia.

Por ende, también implica la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que les entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

¹⁰ Delgadillo. **Ob.Cit.** Pág. 122.



Es la facultad inherente al Estado para hacer exigibles los tributos dentro de los límites establecidos constitucionalmente y únicamente puede encontrar su manifestación mediante normas legales.

Además, se manifiesta en la posibilidad de crear, modificar o extinguir impuestos, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria.

Definitivamente, consiste en la facultad para dictar normas tributarias, lo cual señala que el denominado poder tributario, no es más que un poder normativo en materia tributaria, aludiendo con ello el poder general estatal de dictar normas.

La potestad tributaria hace referencia a las potestades de carácter administrativo en materia tributaria, o sea, el cúmulo de atribuciones de la administración tributaria encaminadas a la aplicación y fiscalización de las leyes tributarias que tienen su origen en la ley, constituyendo por ende, una consecuencia del ejercicio del poder tributario.

El Estado es un instrumento que ha sido creado por los seres humanos para alcanzar un fin determinado, cual es, el bien común, entendido como el desarrollo material y espiritual de todos y cada uno de los integrantes de la sociedad.

Para dar cumplimiento a este fin de bien común, se le ha asignado al Estado el desarrollo de determinadas labores o funciones, las cuales lleva a cabo mediante las atribuciones que se han otorgado a los diversos poderes y órganos que le componen, o



sea, un Estado que respeta el orden jurídico preestablecido y que asume responsabilidad cuando no se le respeta.

El Estado es únicamente un instrumento en servicio de las personas y es lógico suponer que quienes lo han creado y quien, se ha de favorecer con la realización de su actividad, o sea todos y cada uno de los habitantes en donde ese Estado ejerce sus atribuciones, tienen que colaborar en solventar los gastos que esa actividad estatal necesita.

En la actualidad los medios de financiamiento se han encontrado reducidos, especialmente debido a la aplicación del principio de la subsidiariedad en materia de actividad empresarial, debido a que el Estado ha encontrado disminuidas sus fuentes de financiamiento, quedando en evidencia que el principal medio de financiamiento es justamente la tributación.

El fin del bien común que se asigna al Estado, necesita de una actitud solidaria de parte de los ciudadanos, quienes tienen que participar de forma activa contribuyendo a que el Estado cuente con los recursos que le permitan llevar a cabo la función que haya sido encomendada.

Para ello, es necesario contar con un sistema tributario que sea justo, ello es un sistema tributario en el cual los principios constitucionales de respeto a la libertad y dignidad humana tengan plena aplicación especialmente en materia tributaria, por ello



la importancia que adquiere el concepto de capacidad contributiva, que no es más que la forma de hacer efectivo el deber de contribuir, que lesiona a todos los ciudadanos.

Este principio de la capacidad contributiva lo que hace es vincular ineludiblemente el deber de contribuir con un substrato económico sobre el cual fundamentar dicho deber de contribución.

Si bien los tributos en general, tienen desde un punto de vista estrictamente jurídico que responder a una finalidad de proveer de recursos al Estado, lo mismo no excluye que se le asigne una función de carácter subsidiaria o accesorio, como pueden ser las funciones de fomento y asistencia social, todo ello dentro del campo del bien común.

Es de importancia no confundir al titular del poder tributario con el sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

El primero, alude a entes públicos que se encuentran facultados para imponer tributos, para dictar normas impositivas; en cambio en el segundo caso, se tiene que hacer alusión al sujeto que ocupa una posición de acreedor dentro de una determinada relación jurídica y que se encuentra facultado para el ejercicio de un derecho de crédito para el cobro de una deuda tributaria.

"El ejercicio de la potestad tributaria tiene que ajustarse a los lineamientos señalados en la Constitución Política de la República, tanto por lo que se refiere al establecimiento de



los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, lo cual es una restricción que se identifica como el límite a la potestad tributaria del Estado”.¹¹

El establecimiento de un tributo no únicamente tiene que seguirse bajo los lineamientos orgánicos de la Constitución Política, sino que también tienen que respetarse las garantías del gobernado, debido a que de no ser de esa manera, el contribuyente puede promover un juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo que haya nacido en contra del orden establecido constitucionalmente.

1.10. Características del poder tributario

Las características del poder tributario son las siguientes:

- a) Es originario: el poder tributario o impositivo le es correspondiente al Estado de manera originaria, es decir, no lo adquiere de ningún otro sujeto o institución, sino que se tiene por el mismo hecho de ser Estado . El poder tributario es consecuencia del poder normativo del Estado.

El término soberanía tiene relación con las relaciones internacionales y no es concebible la existencia de un Estado que no cuente con potestad para la creación, modificación o extinción de tributos, atendiendo a que ello es el medio mediante el cual se logra el financiamiento del Estado y es la forma en cuya virtud todos los ciudadanos participan en su mantenimiento.

¹¹ **Ibid.** Pág. 130.



- b) **Intransferible:** el Estado puede otorgar a determinados entes autónomos, la posibilidad de ejercer en forma restringida esta potestad, la cual no constituye una derivación o transferencia, sino que un acto de autolimitación a su misma potestad.

El Estado es su único y respecto de éste el poder tributario es originario, existe la posibilidad de que este poder sea delegado en otros entes, como sucede con las entidades regionales autónomas o administraciones municipales.

- c) **Es irrenunciable:** el poder tributario no puede ser renunciado por el Estado, no pudiendo haber abandono de este poder, y es más, su ejercicio es obligatorio y permanente para el Estado. El titular de esta potestad no puede hacer disposición de ella a ninguna persona, ni bajo ninguna circunstancia, sin la existencia de perjuicio alguno de lo ya mencionado, debido a que se trata de un elemento de su patrimonio del que pueda disponer libremente.

Las exenciones tributarias no constituyen renuncia, debido a que en el ejercicio de esta potestad, es el propio Estado quien determina qué hechos deben quedar gravados y quiénes serán los sujetos pasivos, de donde resulta que el establecimiento de la exención es parte del ejercicio de la potestad.

- d) **Es imprescriptible:** el poder tributario es imprescriptible, en relación a que su no ejercicio por parte del Estado guatemalteco no implica de forma alguna su



pérdida o extinción. O sea, si el Estado no ejerce este poder durante un largo tiempo, no se extingue y siempre se encontrará facultado para ejercerlo.

Lo que puede llegar a extinguirse mediante el transcurso del tiempo, son los derechos y acciones que la ley tributaria establece en beneficio del titular de la obligación tributaria o del sujeto pasivo en su caso.

Ello, es lo que sucede con la institución denominada prescripción extintiva o liberatoria, la cual produce la pérdida o extinción de acciones, cuando su titular no lo ha ejercido durante un tiempo determinado, tomando en consideración que se trata de acciones concretas, determinadas y relativas a casos particulares.

- e) **Es abstracto:** se trata de un poder o facultad abstracta y ello es independiente de su ejercicio efectivo. Es una facultad siempre latente, que no se agota en su ejercicio para el caso particular, es decir, que por el hecho de que el Estado dicte una ley estableciendo un determinado impuesto, ello no significa que se utiliza esta facultad y que se encuentra impedido de dictar otras leyes sobre impuestos.
- f) **Es territorial:** el poder tributario únicamente está referido al territorio en el cual el Estado ejerce su soberanía.

La territorialidad más que una característica, consiste en una limitación a su ejercicio y ello actúa como límite absoluto pero puede y es modificado a objeto de extender la aplicación de la ley tributaria de un Estado más allá de sus fronteras



lo que sucede con los criterios de imposición y con la configuración de los hechos imponibles.



CAPÍTULO II

2. Obligación tributaria

Como consecuencia de la aplicación de los tributos, se entiende que se forman obligaciones y deberes, derechos y potestades, los cuales configuran la relación jurídico-tributaria entre el obligado tributario y la administración.

2.1. Diversas teorías

Distintas son las teorías que se han llevado a cabo para la fundamentación del derecho del Estado para el cobro de los tributos.

- a) **Teoría de los servicios públicos:** el impuesto consiste en el costo de los servicios prestados estatalmente a los particulares, si se le toma en consideración como algo general que haga referencia al conjunto de los gravámenes que pesan sobre una determinada masa social.

No toda actividad que lleva a cabo el Estado es de manera concreta un servicio público, debido a que existen una serie de actividades del Estado que no se encuentran encaminadas de manera directa a la prestación de servicios y esas actividades necesitan también de gastos que tienen que cubrirse con el rendimiento de los impuestos.



Además, existen una serie de gastos que el Estado lleva a cabo, no únicamente de la prestación de los servicios públicos, sino aun lejos de esa actividad de carácter legal, o sea, de gastos por actividades llevadas a cabo por el Estado excediéndose de sus atribuciones.

Esas actividades son constitutivas de una de las causas mayores de egresos y no obstante que se trata de conceptos opuestos al de servicio público.

"El particular que paga el impuesto no percibe un servicio concreto, por otra parte existen servicios que se prestan justamente a los que no pagan impuestos. Las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no se encuentran en condiciones de pagar impuestos".¹²

- b) Teoría del seguro: el impuesto consiste en una prima de seguro que se cancela como garantía de la seguridad individual que se encuentra bajo la obligación de proporcionarse por parte del Estado.

Se inspira en la teoría política del más puro individualismo debido a que se considera que la única función del Estado consiste en asegurar a cada individuo el respeto de sus propiedades.

Por ello, se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima.

¹² **Ibid.** Pág. 150.



- c) **Teoría de la relación de sujeción:** la obligación de las personas de cancelar los tributos aparece sencillamente de su condición de súbditos, o sea de su deber de deber de sujeción para con el Estado.

La obligación no se encuentra supeditada a que el contribuyente perciba determinadas ventajas particulares, debido a que el fundamento jurídico para tributar es la relación de sujeción.

- d) **Teoría de la necesidad social:** señala que el fundamento esencial del tributo consiste en la satisfacción de las necesidades sociales que se encuentran a cargo del Estado.

La misma, hace una comparación entre lo que son las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales se dividen en físicas y espirituales.

Las necesidades físicas del hombre consisten en los alimentos, vestido, habitación y en general en todas aquellas que son necesarias para subsistir.

Después de satisfechas las necesidades físicas se le presentan al hombre a aquellas que buscan el mejoramiento de sus condiciones de vida, las que lo elevarán de manera espiritual y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y en general todo lo que permita su superación personal.



Pero al igual que el hombre en lo individual, la sociedad también tiene que encargarse de la satisfacción de las necesidades con la finalidad de poder subsistir, lo cual se puede alcanzar con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

2.2. Relación tributaria

La potestad tributaria estatal como manifestación del poder soberano, se ejerce y se agota mediante el proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de forma general, impersonal y obligatoria, las distintas situaciones jurídicas o de hecho que al llevarse a cabo generan un vínculo entre los sujetos que están comprendidos en las disposiciones de carácter legal.

La relación que surge al darse la situación concreta que haya sido prevista por la normatividad legal, consiste en la relación jurídica, la cual se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria.

La misma, consiste en un vínculo que une a distintos sujetos en relación a la generación de las consecuencias jurídicas, relativas al nacimiento, modificación, transmisión, o extinción de derechos y de obligaciones en materia tributaria.

Con dicho sencillo planteamiento lo que se busca es la identificación y diferenciación de la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria.



2.3. Características de la obligación tributaria

"Consiste en una obligación ex lege cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado mediante sus órganos y cuyo objeto consiste directa e indirectamente en la recaudación de los ingresos o en la realización de una finalidad especial de naturaleza económica, política o bien social. La obligación tributaria nace, se crea y se instaura por fuerza de la ley".¹³

El sujeto activo de manera necesaria será el Estado mediante sus órganos, quienes se encargarán de exigir el cumplimiento de las distintas obligaciones que se generen, mientras que el sujeto pasivo será el particular, o sea, las personas físicas o morales que se encuentren bajo la obligación de satisfacerlas.

Con relación a su objeto, se tiene que hacer mención que la prestación en recursos para cubrir el gasto público consiste en el objeto sustancial de la obligación tributaria.

Pero, es necesario señalar que el fenómeno de la tributación puede además tener un objeto distinto al del estrictamente recaudatorio, debido al establecimiento de contribuciones que deberán tener distintas finalidades, con el objetivo de la regulación económica, como también en el caso de aquellos aranceles destinados al comercio exterior, y otros de carácter interno o bien para la producción de efectos sociales relacionados con determinadas tendencias.

¹³ Jiménez. Ob.Cit. Pág. 123.



2.4. Sujetos de la relación tributaria

El sujeto activo consiste en la obligación tributaria y es quien cuenta con la facultad para poder exigir el cumplimiento de la obligación.

Existen algunas excepciones a esta regla, debido a que existen sujetos activos distintos, o sea, sujetos que tienen una responsabilidad jurídica distinta a la del Estado.

Los sujetos activos llamados organismos fiscales autónomos cuentan con facultades para la determinación de las contribuciones y para sentar las bases que se necesitan para su liquidación y así llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado y además puede efectivamente ser un ente con personalidad jurídica propia distinta a la del Estado, como sucede con los organismos fiscales con carácter autónomo.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber llevado a cabo el supuesto jurídico determinado en la norma jurídica.

La legislación guatemalteca distingue entre el sujeto pasivo responsable principal o directo al que le denomina contribuyente y el responsable solidario, categoría que engloba cualquier otra clasificación que pueda hacerse sobre el sujeto pasivo.



El sujeto pasivo es el que responde a la categoría de contribuyente en la legislación. Es quien lleva a cabo el hecho generador o quien percibe el ingreso, es quien obtiene de manera directa un beneficio que incrementa su patrimonio, y en dicha virtud es el obligado directo al pago de la contribución por adeudo propio.

El sujeto pasivo solidario únicamente puede serlo cuando la ley tributaria de manera expresa lo determina. La responsabilidad solidaria es consistente en atribuir a persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya realizado. La ley precisa quienes son los sujetos pasivos solidarios y las hipótesis o presupuestos que dan origen a tal responsabilidad.

2.5. Hecho generador

"La obligación tributaria nace por disposición legal, pero, para su nacimiento es fundamental que aparezca de forma concreta el hecho o bien el presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento para ello".¹⁴

Doctrinariamente existen diversas tendencias en relación a la identificación de la conducta denominada hecho generador y que en la mayoría de ocasiones se confunde con el hecho imponible.

El hecho generador, por su parte consiste en la realización del supuesto previsto en la norma que permite lugar a la obligación tributaria general, ya sea de dar, hacer y no

¹⁴ **Ibid.** Pág. 187.



hacer. Consiste en una conducta adecuada al supuesto genérico de la norma, el cual origina la obligación tributaria.

Consiste en el acto que cae dentro del enunciado de la ley, o sea, cuando un persona lleva a cabo el acto que se prevé en la ley.

Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.

2.6. Hecho imponible

Se refiere a la situación jurídica o de hecho que el legislador ha seleccionado y establecido en la ley para que al ser llevada a cabo por un sujeto, genere la obligación tributaria. Se trata de una situación de contenido económico, que tiene que encontrarse prevista en la ley formal y materialmente tomada en consideración, con sus elementos esenciales que son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.

Consiste en una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador consiste en el hecho material que se lleva a cabo en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa y por ende, la obligación fiscal nace en el momento en el cual se lleva a cabo el hecho imponible, o sea, cuando se presenta el hecho generador, debido a que ello coincide con la situación abstracta que se encuentra prevista legalmente. Por ende, la obligación fiscal nace cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.



2.7. Surgimiento de la obligación tributaria

"Consiste en el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, se encarga de exigir a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria".¹⁵

La obligación fiscal surge cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o bien los hechos que se encuentren previstos en las leyes fiscales, con la realización del hecho generador, debido a ello serán aplicables las disposiciones legales vigentes al momento de su nacimiento.

En materia fiscal el momento del surgimiento de una obligación no es coincidente con el de su exigibilidad debido a que por su naturaleza especial, necesita del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

2.8. Efectos de la obligación tributaria

La exigibilidad del crédito surge prácticamente cuando ha transcurrido el plazo necesario para que el contribuyente lleve a cabo el pago correspondiente sin la intervención de la autoridad.

A partir del momento en que transcurrió el plazo de la autoridad, la misma se encuentra legitimada para poder requerirle al deudor la prestación incumplida. Es el ente público

¹⁵ De la Garza. Ob.Cit. Pág. 95.



titular del crédito, que se encuentra legalmente facultado para compeler al deudor el pago de la prestación.

La exigibilidad de la obligación fiscal se refiere a la posibilidad de hacer efectiva la obligación, inclusive en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se logró su satisfacción durante la época de pago, por ende mientras no se venza o transcurra la época del pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

"Los créditos fiscales son aquellos que pueden ser percibidos por el Estado o bien por sus organismos descentralizados y que sean provenientes de contribuciones, de sus accesorios o bien de aprovechamientos".¹⁶

Ello, incluyendo para el efecto los que deriven de las responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o bien de los particulares, así como también de aquellos a los que las leyes les den ese carácter. Los mismos consisten en los derechos de cobro en beneficio del Estado o de sus organismos descentralizados y se integran por contribuciones, recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones por cheques.

2.9. Formas de extinción

Existen distintas maneras de extinguir la obligación tributaria, entre las cuales se encuentran las que a continuación se indican:

¹⁶ Mabarak Cerecdo, María Doricela. **Introducción al derecho financiero**. Pág. 35.



- a) **Pago:** es constitutivo de la forma mayormente común y aceptada par la extinción de la obligación y se puede definir como la entrega de la cosa o cantidad debida.

El objetivo del pago consiste en la realización de la prestación en qué consiste la obligación tributaria. El pago cuenta con tres requisitos que son el lugar del pago referente al lugar geográfico o bien de la autoridad ante la que se tiene que presentar la entrega de la prestación; el tiempo de pago, el cual se comprende como los plazos en los que se debe la obligación, ya sea mensual, bimestral o anual; y la forma de pago que quiere decir la manera en la cual quedará cubierta la prestación, efectiva o especie.

- b) **Compensación:** los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración pueden optar por compensar las cantidades que tengan para su beneficio contra las que se encuentren obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos distintos que los que se causen con motivo de la importación, para que los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, tomando en cuenta sus accesorios.

La compensación consiste en un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

El principio básico que regula el procedimiento en mención consiste en el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.



- c) **Prescripción:** consiste en un medio de adquirir bienes o de librarse de las obligaciones a través del transcurso del tiempo y bajo las condiciones que se encuentran establecidas legalmente.

La misma, consiste en la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En dicho caso, se está frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. El término de la prescripción comienza a partir de la fecha en la cual el pago pudo ser legalmente exigido y se puede oponer como excepción en los recursos administrativos.

El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o debido al reconocimiento expreso o tácito de éste en relación a la existencia del crédito.

Se toma en consideración como gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

En materia fiscal existe esta institución jurídica, la cual opera únicamente en su modalidad liberatoria, o sea, libera a los contribuyentes de obligaciones fiscales a su cargo por prescripción; sin embargo, existen determinadas situaciones que son aquellas que provocan que ese plazo pueda ser extendido por un tiempo que sea mayor en definitiva.



Se necesita que anteriormente se haya determinado el crédito fiscal en beneficio del erario público o bien de sus organismos descentralizados, de manera que no únicamente se necesita de la causación o bien del nacimiento de la contribución, sino que también es necesario que el mismo se determine en cantidad líquida.

Consecuentemente, si no existe un crédito fiscal determinado y su pago puede ser exigido de manera legal por la autoridad fiscal, no se puede comenzar con el cómputo de la prescripción.

Las autoridades fiscales son las encargadas de exigir el pago de los créditos fiscales que no se hayan cubierto o asegurado dentro de los plazos que se encuentren señalados legalmente, a través del procedimiento administrativo de ejecución estipulado.

De forma, que un crédito fiscal que no haya sido efectivamente cubierto a tiempo, tendrá que ser exigible su pago; siendo para ello necesaria su determinación y previa notificación del mismo.

Consecuentemente, para que comience el cómputo de la prescripción, tiene que existir la notificación de una resolución que se encargue de indicar el crédito fiscal que haya sido omitido.

- d) **Caducidad:** es la pérdida o extinción de un derecho por no haberlo ejercitado dentro del plazo que se encuentre establecido en la ley.



En materia fiscal, el hecho derivado de que por el transcurso del tiempo el contribuyente efectivamente se libere de obligaciones por no haberse exigido su cumplimiento por parte de la autoridad, consiste en la prescripción negativa en beneficio del mismo contribuyente.

De esa forma, la caducidad es operante en contra de las diversas facultades de las autoridades para la determinación de las obligaciones fiscales en beneficio de los contribuyentes, mientras que por su parte la prescripción viene a ser favorecedora de los contribuyentes y opera en contra de las obligaciones fiscales.

La caducidad consiste en la pérdida de las facultades de las autoridades para la efectiva comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, que son de utilidad para la determinación de créditos fiscales y para la imposición de sanciones jurídicas.

Esa extinción de las facultades opera a partir de la fecha en la cual surgió el supuesto relativo a la obligación o de la infracción cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud o no lleve contabilidad, así como en relación a la omisión de la presentación de su declaración.

- e) **Condonación:** se refiere a eximir total o parcialmente el pago de las contribuciones y sus distintos accesorios, autorizando para el efecto su pago a plazo diferido o bien en parcialidades, cuando se haya afectado o se trate de



impedir que se lesione la situación de algún lugar o región del territorio guatemalteco, siendo ello una rama de actividad relacionada con la producción o venta de productos, o bien en la realización de una actividad.

- f) **Cancelación:** es la otra forma de extinguir la obligación tributaria, siendo esta figura parcialmente extintiva ya que no cuenta con poder liberatorio. La cancelación de los créditos fiscales debe llevarse a cabo bajo el tenor de la voluntad de la autoridad y bajo determinados lineamientos.

"La autoridad puede cancelar cuando se trate de créditos bajos en el cobro o que el contribuyente esté insolvente, así como también debido a la emisión de leyes o de acuerdos depuratorios relacionados con las cuentas públicas".¹⁷

¹⁷ **Ibid.** Pág. 110.





CAPÍTULO III

3. El presupuesto

"Se denomina presupuesto al cálculo y negociación anticipado de los ingresos y egresos de una actividad económica personal, familiar, de un negocio, de una empresa, una oficina o del gobierno durante un período por lo general en forma anual".¹⁸

Consiste en un plan de acción encaminado al cumplimiento de una meta prevista, expresada en valores y términos financieros que deben cumplirse en determinado tiempo y bajo ciertas condiciones previstas, siendo ese concepto el que se aplica a cada centro de responsabilidad de la organización.

El presupuesto consiste en el instrumento de desarrollo anual de las empresas o instituciones cuyos planes y programas se formulan por término estipulado.

La elaboración de un presupuesto permite a las empresas, los gobiernos, las organizaciones privadas o las familias el establecimiento de prioridades para la evaluación de la consecución de sus objetivos.

Para alcanzar esos fines puede ser necesario incurrir en déficit o, bien por el contrario, puede ser posible ahorrar, en cuyo caso el presupuesto presentará un superávit.

¹⁸ Barrón Morales, José Alejandro. **El presupuesto**. Pág. 54.



Dentro del ámbito del comercio, el presupuesto es también un documento o informe que detalla el costo que tendrá un servicio en caso de llevarse a cabo. El que lleva a cabo el presupuesto se debe atener a él y no puede cambiarlo si se acepta el servicio o sistema total de administración.

3.1. Funciones de los presupuestos

Las funciones de los presupuestos son las siguientes:

- a) La función principal de los presupuestos se relaciona directamente con el control financiero de la organización.
- b) El control presupuestario consiste en el proceso de descubrir qué es lo que se está haciendo, comparando los resultados con sus datos presupuestados correspondientes para con ello verificar los logros o bien remediar las diferencias.
- c) Los presupuestos pueden desempeñar tanto los roles preventivos como correctivos dentro de la organización.
- d) Los presupuestos son de utilidad en la mayoría de las organizaciones tanto utilitaristas como no utilitaristas y en grandes y pequeñas empresas.
- e) Los presupuestos son de importancia porque ayudan a minimizar el riesgo de las operaciones de la organización.



- f) **Por medio de los presupuestos se mantiene el plan de operaciones de la empresa en límites razonables.**

- g) **Son de utilidad como mecanismos para la revisión de políticas y estrategias de la empresa hacia los objetivos estratégicos.**

"Consiste en un plan de acción que se encuentra encaminado al cumplimiento de una meta que haya sido prevista, expresada en valores y en términos financieros que tienen que ser cumplidos en determinado tiempo y bajo ciertas condiciones previstas, siendo ese concepto el que se aplica en cada centro de responsabilidad de la organización".¹⁹

El presupuesto es una herramienta para la planificación de las actividades, o de una acción o de un conjunto de acciones que están reflejadas en cantidades monetarias y que determinan de forma anticipada las líneas de acción que se tienen que seguir en el transcurso de un período determinado.

La principal función de los presupuestos se relaciona con el control financiero de la organización. El control presupuestario consiste en el proceso de descubrir qué es y lo que se está haciendo, comparando los resultados con sus datos presupuestados correspondientes para la verificación de los logros o para remediar las diferencias.

Los presupuestos pueden desempeñar tanto papeles preventivos como correctivos dentro de la organización.

¹⁹ **Ibid. Pág. 59.**



3.2. Finalidades de los presupuestos

Buscan coordinar los distintos centros de costo para que se pueda asegurar la marcha de la empresa en forma integral. Se persigue la planeación de los resultados de la organización en dinero y en volumen.

También, se persigue controlar el manejo de los ingresos y egresos de la empresa y la coordinación y relación de las actividades de la organización logrando resultados de las operaciones periódicas.

El presupuesto es la planificación y se encuentra fundamentada en muchas estrategias por las cuales se constituye un instrumento importante como norma, empleado como medio administrativo de determinación adecuada de capital, costos e ingresos necesarios en una organización, así como la debida utilización de los recursos disponibles de acuerdo a las necesidades de cada una de las unidades.

Este instrumento también es de utilidad para la determinación de las metas que sean comparables mediante el tiempo, coordinando de esa forma las actividades de los departamentos y la consecución de estas, evitando con ello los costos que no sean necesarios y la mala utilización de los recursos.

De igual manera se le permite a la administración el conocimiento del desenvolvimiento mediante la comparación de los hechos y las cifras reales de los hechos, así como las



cifras presupuestarias y proyectadas para poder tomar en cuenta las medidas que permitan la corrección.

Un presupuesto para cualquier persona, empresa o gobierno, consiste en un plan de acción de gasto para un período futuro, a partir de los ingresos que se tengan disponibles.

3.3. Elementos del presupuesto

"Un presupuesto consiste en un plan integrador y coordinador que se expresa en términos financieros en relación a las operaciones y recursos que integran una empresa para un período determinado, con la finalidad de alcanzar los objetivos fijados por la elevada gerencia".²⁰

Los principales elementos del presupuesto son los siguientes:

- a) El presupuesto expresa lo que la administración busca llevar a cabo, de manera que se logre un cambio ascendente en determinado período.
- b) Toma en consideración todas las áreas y actividades en un plan visto como un todo, pero también se encuentra encaminado a cada una de las áreas, de manera que contribuya al logro de los objetivos globales.

²⁰ **Ibid.** Pág. 70.



Es indiscutible que el plan o presupuesto de un departamento de la empresa no es funcional si no se identifica con el objetivo total de la organización. A dicho proceso se le conoce como presupuesto formado por las distintas áreas que lo integran.

- c) En términos financieros se manifiesta la importancia de que el presupuesto sea representado en la unidad monetaria para que sirva como medio de comunicación, ya que de otra forma aparecen problemas en el análisis del plan maestro.
- d) Dentro de un período futuro determinado un presupuesto tiene que encontrarse en función de cierto período.

3.4. Proceso presupuestario

Tiende a ser el reflejo de una forma cuantitativa, mediante los presupuestos, siendo los objetivos señalados aquellos que permiten el establecimiento de los programas oportunos, sin perder la perspectiva a largo plazo, debido a que ésta condicionará los planes que permitirán la consecución del fin último a que se encuentra orientada la gestión de la empresa.

3.5. Clasificación presupuestaria

Los presupuestos pueden clasificarse desde varios puntos de vista.



a) Según la flexibilidad.

- **Rígidos, estáticos, fijos o asignados:** consisten en un mismo plan y no hacen reservas para los cambios que pueden llegar a ocurrir durante el período para el cual se han confeccionado.

Si el presupuesto presentado es correspondiente a uno fijo en él se hace una estimación de la producción trimestral y anual de la fábrica de confecciones y también de las ventas para esos períodos.

No se hace ninguna previsión para considerar posibles cambios en las cifras de producción o en las estimaciones de ventas como resultados de cambios en la situación económica del país y de aumento de los precios de las materias primas. También, pueden ser utilizados cuando los pronósticos sobre el futuro de la empresa son altamente confiables.

- **Variables:** son aquellos que se elaboran para diversos niveles de actividad y se pueden adaptar a las circunstancias cambiantes del entorno. Son de gran aceptación en el campo presupuestario moderno.

Además, son dinámicos adaptativos. Son los presupuestos que se elaboran para diversos niveles de actividad y pueden adaptarse a las circunstancias que aparezcan en cualquier momento. Se encargan de mostrar los ingresos y costos y gastos ajustados al tamaño de las operaciones manufacturadas o comerciales.



Tienen una amplia aplicación en el campo presupuestario de los costos, gastos indirectos de fabricación administrativa y de ventas.

"El presupuesto flexible se lleva a cabo para diversos niveles operativos, brindando para el efecto la información proyectada para diversos volúmenes de las variables críticas, especialmente las que constituyen una restricción o factor condicionante".²¹

Su característica consiste en que evitan la rigidez del presupuesto que supone un nivel fijo de trabajo, transformándolo en un instrumento dinámico con varios niveles de operación para conocer el impacto sobre los resultados pronosticados de cada rango de actividad, como consecuencia de las distintas reacciones de los costos frente a aquellos.

Ello, significa que se confecciona para un determinado intervalo de volumen comprendido entre un mínimo y otro mayormente elevado debido al nivel máximo de actividad de la empresa.

- b) Según el período que cubran: se refieren al tiempo que abarcará en los presupuestos que dependerán del tipo de operaciones que se lleven a cabo y de la mayor o menor exactitud y detalles que se deseen, ya que a mayor tiempo corresponderá una menor precisión y análisis.

²¹ Cisneros Farías, Germán. **Liquidación presupuestaria**. Pág. 50.



- A corto plazo: son los que se llevan a cabo para cubrir la planificación de la organización en el ciclo de operaciones de un año. Este sistema se adapta a los países con economías inflacionarias.

- A largo plazo: este tipo de presupuestos son correspondientes a los planes de desarrollo que, por lo general adoptan los estados y las grandes empresas.

- c) Según el campo de aplicabilidad en la empresa: existen presupuestos maestros, presupuestos intermedios, presupuestos operativos y presupuestos de inversiones.

3.6. Presupuesto público

Es el que elaboran los gobiernos, estados y empresas descentralizadas para el control de las finanzas de sus diferentes dependencias. En estos se cuantifican los recursos que requiere la operación normal, la inversión y el servicio de la deuda pública de los organismos y las entidades oficiales.

Los recursos públicos son las diversas formas de agrupar, ordenar y presentar los recursos públicos con la finalidad de llevar a cabo un análisis y proyecciones de tipo económico y financiero que se necesita en un período determinado.

Su clasificación depende del tipo de análisis o estudio que se desee llevar a cabo; pero, generalmente se utilizan tres clasificaciones que son:



- a) De acuerdo a su periodicidad: se encargan de la agrupación de la frecuencia con la que el fisco los percibe. Se clasifican en ordinarios y extraordinarios, siendo los ordinarios, aquellos que se recaudan en forma periódica y permanente, y son provenientes de fuentes tradicionales, constituidas por los tributos, las tasas y otros medios periódicos de financiamiento del Estado. Los ingresos extraordinarios por exclusión son los que no cumplen con estos requisitos.

Son extraordinarios los ingresos fiscales no recurrentes, como aquellos que son provenientes de operaciones de crédito público, de leyes que originen ingresos de carácter eventual o cuya vigencia no sea excedente a la venta de activos de propiedad del Estado.

- b) Económica: los ingresos públicos se clasifican en corrientes, recursos de capital y fuentes financieras. Los ingresos corrientes son aquellos procedentes de ingresos tributarios, no tributarios y de transferencias recibidas para el financiamiento de gastos corrientes.

Los recursos de capital son los que se originan por la venta de bienes de uso, muebles e inmuebles, indemnización por pérdidas o daños a la propiedad, cobros de préstamos otorgados y por la disminución de existencias.

Las fuentes financieras se generan debido a la disminución de activos financieros y al incremento de pasivos como la obtención de préstamos y al incremento de cuentas por pagar.



- c) **Por sectores de origen: se fundamentan en uno de los aspectos que caracterizan la estructura económica donde una elevada proporción de productos se llevan a cabo en actividades en las cuales la mayoría de los ingresos surgen de las operaciones ejecutadas en el exterior.**





CAPÍTULO IV

4. El fideicomiso

El fideicomiso es una figura jurídica que permite el aislamiento de bienes, negocios y derechos que consiste en un patrimonio independiente y separado con diferentes finalidades.

Se refiere a un instrumento de uso muy extendido en el mundo. Su correlato cuenta con antiguas raíces en el derecho romano.

En Guatemala se perfecciona mediante un contrato. La figura es tomada en consideración y aplicable a una gran variedad de asuntos en razón de sus características y ventajas comparativas.

Existe fideicomiso cuando en un contrato una persona le transmite a otra la propiedad de determinados bienes a otra, en donde esta última la ejerce en beneficio de quien se designe en el contrato, hasta que se cumpla un plazo o condición.

El fiduciario es quien maneja los bienes, tiene que actuar con la prudencia y diligencia, sobre la base de la confianza depositada en él, en defensa de los bienes, ya que se comporta como el nuevo propietario y de acuerdo a los objetivos del fideicomiso. Si no es de esa forma, el fiduciante o el beneficiario pueden exigir la retribución por los daños y perjuicios causados.



El fideicomiso no consiste en el único instituto que permite llevar adelante un negocio, simplemente cuenta con determinadas ventajas por las cuales merece ser debidamente evaluado.

"En esencia, el empleo de la figura del fideicomiso le permite al inversor la utilización de su capital en un negocio que será debidamente manejado por un experto que lleva a cabo sus actuaciones con la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios. Se propone como instrumento jurídico, debido a que tiene relación con los principios de confianza con los que muchos negocios se llevan a cabo".²²

La figura del fideicomiso puede ser empleada para diversos objetivos. Además, cuenta con las ventajas de permitir estructuras jurídicas que se ajustan de manera bien precisa al objetivo buscado.

El fideicomiso no asegura ningún tipo de rendimientos, sino que se encarga de determinar la experiencia, diligencia y honestidad en el manejo del negocio. Tomando en cuenta la ausencia del sistema financiero y la imposibilidad de las empresas de conseguir financiamiento formal e informal, se presenta oportuno evaluar al fideicomiso como una forma que permita la formalización de los negocios ya existentes.

El fideicomiso garantiza las inversiones y los resultados emergentes que de ella se esperan a partir de un proceso transparente, de operaciones previsibles y pautas claras, considerando tanto los intereses particulares como los generales, y

²² López Elías, José Pedro. **Fondos públicos y presupuesto**. Pág. 56.



relacionando de una manera verdaderamente integradora el comercio con la tecnología, la mano de obra y las finanzas.

En materia económico-financiera es necesario que los profesionales controlen el cumplimiento de los procesos y el grado de satisfacción obtenido en tiempo, calidad y precios.

Los emprendimientos tienen que ser categorizados y los parámetros de mayor importancia son la inversión, los plazos, los rendimientos y los riesgos que se encuentren asociados a las actividades. La evaluación puede ser individual para cada conjunto de negocios que conformarán una cartera de inversiones.

La creación de un instituto específico para el registro de los fondos fiduciarios y de los contratos de los compromisos asumidos, junto a una práctica profesionalizada, se debe presentar en las etapas de la evaluación y del control de los proyectos de inversión y su financiamiento, potenciando con ello el desarrollo de las actividades específicas y regionales del país.

La aplicación intensiva de los instrumentos financieros, como el fideicomiso, facilita la producción de operaciones en la economía productiva. Además, se tienen que posibilitar las decisiones que se deben tomar, considerando tanto asuntos particulares como generales, siendo los emprendedores quienes deberán considerar los aspectos tecnológicos, comerciales, económicos y financieros, así como los diversos niveles de ocupación, la calidad del empleo y la recaudación impositiva.



Con el financiamiento de los proyectos particulares y con la formación de consorcios y la presencia de licitaciones se pueden exportar productos e importar insumos y su equipamiento.

La utilización del fideicomiso tiene que partir de un diagnóstico de situación y de un cuidadoso análisis de los mecanismos que se deseen incluir en el contrato. Los diseños encubren una estructura precisa y equilibrada de incentivos para todos los participantes y deben ser en relación con los antecedentes y con la situación de cada uno de los participantes.

4.1. Conceptualización

Habrá fideicomiso cuando una persona llamada fiduciante transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato como beneficiario y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.

A los fideicomisos les son aplicables los distintos impuestos y cuentan con exenciones impositivas en la medida en que se enmarcan.

Los fideicomisos comunes son contratos privados que no requieren de la intervención de instituciones específicas. En el caso de la cesión fiduciaria de bienes inmuebles, se necesita de escritura pública.



4.2. Características

El contrato de fideicomiso cuenta con las siguientes características:

- a) **Consensual:** debido a que produce efectos desde que las partes se encargan de manifestar de forma recíproca su consentimiento, resultando de esa forma la entrega de los bienes en propiedad de un acto de ejecución en el convenio, cuya falta autoriza al reclamo de la entrega y al otorgamiento de las formalidades que se impongan por parte de la naturaleza de los bienes.

- b) **Bilateral:** debido a que genera obligaciones de carácter recíproco para el fideicomitente y tiene que entregar la cosa y la remuneración del encargo y el fiduciario debe administrar la cosa de conformidad con las disposiciones de la convención.

- c) **Oneroso:** ya que el beneficio busca a una de las partes y ello únicamente le es concedido por una prestación que ella le ha hecho o bien que se obliga a hacerle y el constituyente del fideicomiso debe al fiduciario una comisión.

- d) **No formal:** aunque en su constitución se necesita de escritura pública u otras formas determinadas, de conformidad con la naturaleza de los bienes.

No obstante dada su importancia lógica su conclusión debe llevarse a cabo en forma escrita, aún en documentos privados.



4.3. Sujetos

Los sujetos del fideicomiso son los siguientes:

- a) **Fiduciante o fideicomitente:** también se le denomina cedente y es quien se encarga de la transmisión de los bienes en fideicomiso y estipula las condiciones del contrato.
- b) **Fiduciario:** es quien los recibe en carácter de propiedad fiduciaria con obligación de dar a los bienes el destino previsto contractualmente.
- c) **Beneficiario:** es quien recibe los beneficios de la administración fiduciaria.
- d) **Fideicomisario:** consiste en el destinatario final de los bienes una vez cumplido el plazo o condición estipulada en el contrato. En general, beneficiario y fideicomisario son la misma persona.

4.4. Objeto

Los objetos en fideicomiso son los bienes inmuebles, muebles, registrables o no, dinero y títulos valores cuando se puedan individualizar.

Cuando a la fecha de la celebración del fideicomiso no resulte posible su individualización, se describirán los requisitos y características que tienen que reunir.



Los bienes no pueden entrar en el patrimonio del fiduciario confundiendo con los suyos, son bienes separables el activo, con cuentas separadas y que se excluyen tanto de la garantía de los acreedores del fiduciario como de los del fideicomitente.

En relación a los bienes fideicomitados se constituye una propiedad fiduciaria conformando un patrimonio separado del patrimonio fiduciario y del fiduciante. Cuando se trata de bienes registrables los registros correspondientes deberán tomar razón de la transferencia fiduciaria de la propiedad a nombre del fiduciario.

El objeto puede ser:

- a) **Inmediato:** consiste en la entrega de la propiedad de un bien para ser administrado a título de propietario.

- b) **Mediato:** puede ser en relación a toda clase de bienes o de derechos.

El objeto mediato y la propiedad fiduciaria se incrementan si así resulta del contrato, cuando el fiduciario adquiere otros bienes con los frutos de los bienes fideicomitados o con el producto de actos de disposición sobre ellos, dejándose para el efecto constancia en el acta de adquisición y en los registros pertinentes.

Entre los objetos mediatos posibles se encuentra el dinero, constituyendo los ejemplos más típicos del fideicomiso los de inversión y de administración, el dinero aparece en forma tangible como expresión del capital dado en fideicomiso



y como manifestación de su renta, mientras que otras veces, aparece como expresión del fruto o resultante de un capital no dinerario.

El dinero como objeto mediato del fideicomiso aparece en forma directa o indirecta, constituyéndose la mayor parte de ocasiones en generador de recursos bancarios para el país.

4.5. Derechos y obligaciones de las partes

a) Los derechos del fiduciante son los siguientes:

- Designar uno o más fiduciarios y reservarse derechos específicos, vinculados con la posibilidad de vigilar que se cumplan las disposiciones del convenio, entre los cuales conviene hacer mención de la facultad de revocar el fideicomiso, aún contra el principio genérico que impone la irrevocabilidad, única forma de ponerle fin, cuando éste resulta ineficaz o innecesario.
- El fiduciante puede pedir judicialmente la remoción del fiduciario por incumplimiento de sus obligaciones. El fiduciante puede exigir al fiduciario rendición de cuentas y de forma eventual ejercer acciones de responsabilidad.

Las obligaciones del fiduciante son:

- Remunerar al fiduciario.



- Reembolsar los gastos efectuados por este en ocasión del encargo.

- Sanear la evicción.

- b) Los derechos del fiduciario son los siguientes:
 - Posee todas las facultades inherentes a la finalidad del fideicomiso, en particular las relativas al dominio y administración que tiene la cosa.

 - Puede usar y disponer de los bienes, y no puede apropiarse de los frutos, pero siempre hasta lograr el fin del contrato.

Las obligaciones del fiduciario son las siguientes:

- Administrar en la forma establecida resultando inherente la conservación y custodia material y jurídica de los bienes, efectuando las mejoras y reparaciones necesarias, contratando seguros y pagando los tributos que los graven.

- Mantener la identidad de los bienes del encargo separados de los del fiduciario, no pudiendo incluirlos en su contabilidad ni considerarlos en su activo.

- Gravar los bienes fideicomitados: cuando ello se requiera por parte de los fines del fideicomiso.



- **Rendir cuentas sobre las gestiones que realiza avisando dentro de un corto tiempo la celebración de ciertas operaciones de inversión o el recibo de frutos derivados de éstas.**
- **Presentar informaciones completas y fidedignas sobre el movimiento contable de los bienes en su poder.**
- **Transferir los bienes de conformidad con lo convenido al tiempo del encargo al beneficiario o al fideicomisario.**

4.6. Efectos del fideicomiso

"La responsabilidad objetiva del fiduciario se limita por completo al valor de las cosas cuyo riesgo o vicio sea causa del daño, si el fiduciario no pudo razonablemente haberse asegurado".²³

Los bienes fideicomitidos quedan exentos de la acción singular o colectiva de los acreedores del fiduciario y tampoco pueden agredir los bienes fideicomitidos los acreedores del fiduciante, quedando a salvo la acción de fraude.

Los acreedores del beneficiario pueden ejercer sus derechos sobre los frutos de los bienes fideicomitidos.

²³ **ibid.** Pág. 80.



La insuficiencia de los bienes fideicomitados para atender a estas obligaciones, no dará lugar a la declaración de su quiebra. En ese caso y a falta de otros recursos provistos por el fiduciante o el beneficiario de conformidad con las previsiones contractuales, será procedente a su liquidación, la cual se encontrará a cargo del fiduciario, quien tendrá que enajenar los bienes que lo integren y entregará el producido a los acreedores conforme al orden de privilegios previstos para la quiebra.

Lo anotado se puede encargar de dar a conocer:

- La transferencia del patrimonio fideicomitado como unidad a otra sociedad de igual giro.
- Las modificaciones del contrato de emisión, las que pueden comprender la emisión de parte de las deudas o la modificación de los plazos, modos o condiciones iniciales.
- La continuación de la administración de los bienes que hayan sido fideicomitados hasta la extinción del fideicomiso.
- La forma de enajenación de los activos del patrimonio fideicomitado.
- La designación del que tendrá a su cargo la enajenación del patrimonio como unidad o de los activos que lo conforman.



- **Cualquier otra materia que determine la asamblea relativa a la administración o liquidación del patrimonio separado.**

Los acuerdos tienen que ser adoptados mediante el voto favorable de tenedores de títulos que representen, por lo menos, la mayoría absoluta del capital emitido y en circulación, salvo en el caso de las materias que hayan sido indicadas en donde exista la mayoría que será de dos terceras partes de los títulos que hayan sido emitidos y que se encuentren en circulación.

Si no existiere quórum en la primera citación, se tiene que citar a una nueva asamblea, la cual tiene que ser celebrada dentro del tiempo fijado por la asamblea y la misma tiene que ser considerada válida con los tenedores que se encuentren presentes. Los acuerdos tienen que ser adoptados con el voto favorable de títulos que representen al menos a la mayoría absoluta del capital que sea emitido y en circulación.

4.7. Extinción del fideicomiso

El fideicomiso se extingue por:

- a) **El cumplimiento del plazo o la condición a que se hubiere sometido o el vencimiento del plazo legal.**
- b) **La revocación del fiduciante, si se hubiere reservado de forma expresa esa facultad, siendo dicha revocación aquella que no tendrá efecto retroactivo.**



c) **Cualquier otra causal prevista en el contrato.**

Producida la extinción del fideicomiso, el fiduciario se encontrará obligado a entregar los bienes fideicomitados al fideicomisario o a sus sucesores, otorgando para el efecto los instrumentos y contribuyendo a las inscripciones registrales que correspondan.





CAPÍTULO V

5. La fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas a la liquidación presupuestaria y a los fondos públicos otorgados en fideicomiso

5.1. Fondos públicos

"Son aquellos pertenecientes a los entes públicos, siendo los valores otorgados a esos entes los relativos a garantías. Consisten en el conjunto de dineros y valores que existen en el erario público y además en las obligaciones activas a favor del Estado y de las corporaciones públicas, como impuestos y derechos pendientes de pago".²⁴

En sentido amplio son las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social.

5.2. El presupuesto público

El Artículo 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala se encarga de hacer una descripción del contenido de la Ley Orgánica del Presupuesto, la cual deberá encargarse de la regulación, ejecución y liquidación del presupuesto general tanto de los ingresos como de los egresos del Estado, así como también de lo relacionado con la

²⁴ Sánchez González, José Juan. **Administración pública y reforma al Estado**. Pág. 91.



deuda pública, las formas de comprobar los gastos y la recaudación de los ingresos públicos. Además, el presupuesto público es un instrumento de planificación y de política económica, así como también de gestión de la administración fiscal del Estado, que necesita contar con una legislación adecuada que armonice en forma integrada los sistemas de contabilidad gubernamental, tesorería y crédito público, los procesos de producción de bienes y servicios del sector público.

La Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 1: "La presente ley tiene por finalidad normar, los sistemas presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público a efecto de:

- a) Realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos de conformidad con las políticas establecidas.
- b) Sistematizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público.
- c) Desarrollar y mantener sistemas integrados que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público.
- d) Velar por el uso eficaz y eficiente del crédito público, coordinando los programas de desembolso y utilización de los recursos, así como las acciones de las entidades que intervienen en la gestión de la deuda interna y externa.



- e) Fortalecer la capacidad administrativa y los sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.
- f) Responsabilizar a la autoridad superior de cada organismo o entidad del sector público, por la implantación y mantenimiento de:
 - I. Un sistema contable integrado que responda a las necesidades de registro de la información financiera y de realizaciones físicas, confiable y oportuno, acorde a sus propias características.
 - II. Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero económico y de gestión sobre sus propias operaciones, organizado en base a las normas generales emitidas por la Contraloría General de Cuentas.
 - III. Procedimientos que aseguren el eficaz y eficiente desarrollo de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones”.

El sistema presupuestario guatemalteco se encuentra constituido por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los organismos y entidades que conforman el sector público.

Los presupuestos públicos consisten en la expresión anual de los planes del Estado, los cuales se encuentran elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo tanto económico como social y en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, la captación y asignación de los recursos conducentes para el normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, con la finalidad de alcanzar las metas y los objetivos sectoriales, regionales e institucionales.



En relación a la liquidación del presupuesto la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala indica en el Artículo 36: "Las cuentas del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado se cerrarán el treinta y uno de diciembre de cada año.

Posterior a esa fecha, los ingresos que se recauden se considerarán parte del nuevo ejercicio independientemente de la fecha en que se hubiese originado la obligación de pago o liquidación de los mismos.

Con posterioridad al treinta y uno de diciembre no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en esa fecha".

5.3. Determinación tributaria

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o bien de ambos coordinadamente, destinados al establecimiento de cada caso en particular para la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. En esencia consiste en un acto del contribuyente por medio del cual se reporta a la administración tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar, siendo ese acto eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por ende admite la rectificación que lleve a cabo el mismo contribuyente en forma voluntaria o la que realice el fisco por medio de una liquidación posterior.

En la práctica en Guatemala, el acto de determinación de la obligación tributaria puede encontrarse a cargo del contribuyente sin perjuicio alguno del derecho de encontrarse a



cargo del contribuyente sin perjuicio alguno del derecho de rectificación del fisco que se materializa en un ajuste después de la revisión respectiva, que tiene carácter declarativo y efectivamente cumple la función de reconocimiento formal por parte del contribuyente de una obligación que ya existe por haberse llevado a cabo el hecho generador previamente determinado en la ley.

"El deudor o responsable al formular la declaración o la administración tributaria al efectuar la determinación de oficio reconoce o declara la existencia de una situación individual de carácter obligacional que nace bajo el imperio de la ley".²⁵

La naturaleza y efectos jurídicos de la determinación con relación a la obligación jurídico tributaria es que la misma nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de ser sujeto del gravamen.

Existen tres tipos de determinación y son las siguientes:

- a) **Autodeterminación:** es la que lleva a cabo el deudor o responsable en forma espontánea, y consiste en que de manera voluntaria el contribuyente se presenta ante la administración tributaria y declara a través de un formulario la base imponible y el tributo a pagar. En la sociedad guatemalteca, la forma normal de determinación de la obligación tributaria consiste en la llevada a cabo por el deudor, la misma es definitiva y el sujeto pasivo se responsabiliza por lo declarado sin perjuicio alguno de su verificación y eventual rectificación por parte

²⁵ **Ibid.** Pág. 102.



de la administración tributaria. La determinación de la obligación tributaria la lleva a cabo el contribuyente por medio de un formulario que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria que tiene efectos declarativos en forma voluntaria por parte del sujeto pasivo.

- b) **Determinación de oficio:** es la llevada a cabo por la administración tributaria sin la cooperación del contribuyente, siendo esa clase de determinación la que se lleva a cabo cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración en el tiempo y forma establecidos en la ley o cuando la declaración presentada por el mismo sujeto pasivo no cuenta con elementos y el Estado en ejercicio de su poder de imperio lleva a cabo la determinación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o base presunta.
- **Base cierta:** existe una determinación de oficio sobre base cierta cuando la administración tributaria dispone con certeza de todos los antecedentes, que dan como resultado el hecho y los valores imponible, el caso más común se presenta cuando se ajustan las declaraciones que hayan sido presentadas a la administración tributaria y se encuentra y determina la base imponible y el impuesto correcto a cancelar.
 - **Base presunta:** se configura mediante la determinación de oficio sobre la base presunta cuando la administración tributaria no ha podido obtener los antecedentes sobre base cierta, efectuando para ello la determinación de la obligación tributaria sobre presunciones o indicios.



- c) **Determinación mixta:** la llevada a cabo por la administración tributaria con la colaboración del sujeto pasivo. Se lleva a cabo en los casos en que la determinación de la obligación tributaria se encuentra debidamente coordinada para la administración tributaria y para el sujeto pasivo. En la sociedad guatemalteca, un caso de determinación mixta ocurre cuando el contribuyente paga los impuestos de importación.

5.4. Importancia de la fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas a la liquidación presupuestaria y a los fondos públicos otorgados en fideicomiso en Guatemala

Es una entidad o institución de carácter técnica descentralizada que cuenta con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés de los Organismos estatales, de los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como también de cualquier persona que reciba fondos del Estado o bien que se lleven a cabo colectas públicas.

También, se encuentran sujetos a la fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, mediante delegación del Estado se encargue de invertir o de administrar los fondos públicos.

La Contraloría General de Cuentas fue establecida y se rige mediante los artículos 232 al 236 de la Constitución Política de la República. Pero, dicha entidad fiscal superior nació el 11 de marzo de 1945, en la Constitución Política del mismo año.



Dos clases de informes son presentados por parte de la Contraloría General de Cuentas al Congreso de la República de Guatemala:

- a) En el Artículo 233 de la Constitución Política de la República de Guatemala se indica que el Contralor General de Cuentas es quien tiene que rendir un informe relacionado con su gestión cuando el Congreso de la República de Guatemala lo solicite y de oficio dos veces durante el año.
- b) En el Artículo 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala se indica que la Contraloría General de Cuentas es quien recibe la liquidación presupuestaria anual entregada por dicho organismo, y en un plazo no mayor de dos meses, siendo esa liquidación la que tiene que ser remitida al Congreso de la República acompañada de un informe y de un dictamen elaborado por la misma Contraloría.

El Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Objetivos. La Contraloría General de Cuentas a través del control gubernamental y dentro de su campo de competencia, tiene los objetivos siguientes:

- a) Determinar si la gestión institucional de los entes o personas a que se refiere el Artículo anterior, se realiza bajo criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad.
- b) Apoyar el diseño e implantación de mecanismos de participación ciudadana para el fortalecimiento de la transparencia, probidad y credibilidad de la gestión



pública y del proceso de rendición de cuentas, como medios de lucha contra la corrupción, el peculado, el tráfico de influencias, la malversación de fondos y el desvío de recursos.

- c) Promover y vigilar la responsabilidad de los servidores públicos para que puedan rendir cuentas públicamente, de manera amplia y oportuna, tanto de la regularidad en el manejo de los bienes y recursos, como de los resultados cualitativos y cuantitativos obtenidos en su gestión.
- d) Promover el intercambio de información, a través de los informes y recomendaciones de auditoría, para la actualización, modernización y mantenimiento de los sistemas, en especial del integrado de administración financiera, así como de los procedimientos operativos y de control.
- e) Promover procesos de capacitación para funcionarios públicos responsables de la administración, ejecución o supervisión del patrimonio hacendario del Estado.
- f) Promover la modernización de la auditoría interna y externa gubernamentales, para garantizar un mejor servicio a las instituciones públicas, con el fin de mantener actualizados los procesos y sistemas operativos y de control.
- g) Contribuir al fortalecimiento de la capacidad gerencial del Estado para ejecutar con eficacia y eficiencia las decisiones y políticas de gobierno.
- h) Velar por la probidad, transparencia y honestidad de la administración pública.
- i) Promover y vigilar la calidad del gasto público".

Las funciones con las cuales cuenta la Contraloría General de Cuentas se encuentran establecidas en su Ley Orgánica, y dentro de las mismas se encuentran las siguientes:



- a) **Ser el órgano rector de control gubernamental, siendo las disposiciones, políticas y procedimientos que se dictan en el ámbito de su competencia, de observancia y cumplimiento obligatorio para los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere el Artículo 2 de la Ley Orgánica.**

- b) **Efectuar el examen de operaciones y transacciones financieros-administrativas mediante la práctica de auditorías con enfoque integral a los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere el Artículo 2 de la Ley Orgánica, emitiendo para el efecto el informe sobre lo examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y de auditoría gubernamental vigente.**

- c) **Normar el control interno institucional y la gestión de las unidades de auditoría interna, proponiendo para ello las medidas que contribuyan a la mejoría de la eficiencia y eficacia de las mismas, incluyendo las características que tienen que reunir los integrantes de dichas unidades.**

- d) **Evaluar los resultados de la gestión de los organismos, instituciones, entidades y personas, bajo los criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad.**

- e) **Auditar, emitir dictamen y rendir informe de los estados financieros, ejecución y liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, y los de las entidades autónomas y descentralizadas, enviando para el efecto los**



informes que sean correspondientes al Congreso de la República de Guatemala dentro del plazo constitucional.

- f) Promover de oficio y ser parte actora de los juicios de cuentas en contra de los funcionarios y empleados públicos que no hubieren desvanecido los reparos o cargos formulados por la Contraloría General de Cuentas.
- g) Requerir a la autoridad nominadora, la suspensión en forma inmediata del funcionario o empleado público encargado de la custodia, manejo y administración de los valores públicos, cuando se hubieren detectado hechos presuntamente constitutivos de delito, vinculados con sus atribuciones y, además, denunciarlos ante las autoridades competentes.
- h) Nombrar interventores en los asuntos de su competencia, de carácter temporal, en los organismos, instituciones o entidades sujetas a control, cuando se compruebe que se está comprometiendo su estabilidad económica-financiera.
- i) Autorizar los formularios, sean estos impresos o en medios informáticos, destinados a la recepción de fondos y egresos de bienes muebles y suministros, a excepción de aquellos referentes a los aspectos administrativos de las entidades, así como controlar y fiscalizar su manejo.
- j) Examinar la contabilidad de los contratistas de obras públicas y de cualquier persona individual o jurídica que, por delegación del Estado, reciba, invierta o



administre fondos públicos, así como en aquellas en que el Estado delegue la administración, ejecución o supervisión de obras o servicios públicos, en lo relacionado con fondos del Estado.

- k) **Autorizar y verificar la correcta utilización de las hojas movibles, libros principales y auxiliares que se operen en forma manual, electrónica o por otros medios legalmente autorizados de las entidades sujetas a fiscalización.**

- l) **Cuando las circunstancias lo demanden de forma exclusiva, calificando y contrayendo contadores públicos y auditores independientes que sean colegiados activos de manera individual o como firmas de auditoría para la realización de auditorías en los organismos, entidades y personas.**

- m) **Promover la eficiencia profesional de los auditores gubernamentales mediante un plan de capacitación y actualización continua.**

- n) **Promover mecanismos de lucha contra la corrupción.**

- ñ) **Verificar la veracidad de la información contenida en las declaraciones de probidad presentadas por los funcionarios y empleados públicos.**

- o) **La Contraloría General de Cuentas podrá contratar especialistas de otras disciplinas profesionales para que participen en las auditorías, debiendo estos emitir un dictamen técnico de conformidad con su especialidad.**



- p) Ejercer el control de las emisiones de las especies postales, fiscales, de bonos, cupones y otros documentos o títulos de la deuda pública emitidos por el Estado o del municipio, billetes de lotería nacional o cualesquiera otros documentos o valores que determine la ley.**
- q) Controlar la incineración o destrucción de bonos, cupones y cualesquiera otros documentos o títulos de crédito del Estado o del municipio y demás instituciones sujetas a su fiscalización.**
- r) Emitir opinión o dictámenes sobre asuntos de su competencia que le sean requeridos por los organismos del Estado o entidades sujetas a fiscalización.**
- s) Coadyuvar con el Ministerio Público en la investigación de los delitos en contra de la hacienda pública.**
- t) Promover un programa de digitalización de documentos y expedientes de las entidades sujetas a fiscalización.**
- u) Informar, publicitar, divulgar y educar sobre el contenido de la Ley Orgánica.**
- v) Cualquier otra atribución que se delegue en ésta y otras leyes.**

El Contralor General de Cuentas es electo para un período de cuatro años, o sea, que comienza con su nombramiento y finaliza en la misma fecha pero del cuarto año



mediante el Congreso de la República de Guatemala, por mayoría absoluta de diputados que integran dicho Organismo. Únicamente podrá ser removido por el Congreso de la República de Guatemala en los casos de negligencia, delito y falta de idoneidad. Rinde informe de su gestión al Congreso de la República cada vez que sea requerido y de oficio dos veces al año. Además, gozará de iguales inmunidades que los magistrados de la Corte de Apelaciones.

El Congreso de la República de Guatemala hace la elección de una nómina de seis candidatos que son propuestos por una Comisión de Postulación. Para la elección de candidatos se requiere el voto de por lo menos las dos terceras partes de los miembros de dicha Comisión. En las votaciones, tanto para integrar la Comisión de Postulación como para la integración de la nómina de candidatos, no se acepta ninguna representación.

La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala indica en el Artículo 13: "Atribuciones. El Contralor General de Cuentas tiene, dentro de las facultades que le asigna la Constitución Política de la República las siguientes atribuciones:

- a) Representar y dirigir la institución.
- b) Ejercer jurisdicción sobre todas las dependencias de la institución.
- c) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de las distintas dependencias de la institución conforme a la Ley de Servicio Civil, así como realizar las rotaciones de personal que se consideren convenientes.



- d) **Conceder licencias al personal de la institución para ausentarse de sus labores con o sin goce de sueldo.**
- e) **Imponer sanciones administrativas a los funcionarios y empleados de la institución, así como a las autoridades, a los funcionarios y empleados públicos en ejercicio de su función fiscalizadora, en los términos estipulados en el Artículo 40 de la presente Ley.**
- f) **Aprobar el presupuesto anual de la institución, el cual trasladará al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República para su inclusión en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, dentro de los plazos establecidos.**
- g) **Aprobar políticas, normas y manuales de control gubernamental de observancia obligatoria para los organismos, entidades y personas a que se refiere el Artículo 2 de la presente Ley.**
- h) **Dirigir, tramitar, resolver e inspeccionar todos los asuntos relacionados con la institución.**
- i) **Desarrollar y poner en ejecución la estructura orgánica necesaria para el cumplimiento de los objetivos de la institución.**
- j) **Aprobar los reglamentos administrativos internos de la institución.**
- k) **Oficializar los informes y dictámenes de auditoría que le presenten los auditores gubernamentales y los auditores independientes o firmas de auditoría privada contratados de acuerdo con la literal l) del Artículo 4 de la presente Ley, mediante el aval correspondiente cuando proceda.**
- l) **Emitir los acuerdos internos necesarios.**
- m) **Delegar atribuciones de las que le confiere la ley, cuando fuere necesario o conveniente, para hacer más dinámica y eficiente la función institucional.**



- n) **Otorgar en un plazo máximo de 120 días, los finiquitos que establezcan otras leyes, de conformidad con el reglamento de la presente Ley.**
- o) **Imponer las sanciones administrativas o pecuniarias que establecen las leyes dentro del área de su competencia, así como condonar o disminuir los montos que se hubieren impuesto, según la gravedad o no de las faltas en que se incurriere por parte de funcionarios y empleados públicos".**

El estado de liquidación del presupuesto tiene las siguientes fases:

- a) **Aprobación del gasto: inicia el procedimiento de ejecución del gasto y es el acto mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado, reservando un crédito presupuestario.**
- b) **Compromiso del gasto: es el acto mediante el que se acuerda o concierta con un tercero la realización de gastos previamente aprobados.**
- c) **Reconocimiento de la obligación: consiste en el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible a favor de un tercero como consecuencia del cumplimiento de la prestación comprometida del nacimiento de un derecho en el caso de las obligaciones no recíprocas. El reconocimiento de la obligación comporta la propuesta de pago correspondiente.**
- d) **Extinción de la obligación: es la última fase de la ejecución del presupuesto de gastos, la extinción de las obligaciones se realiza a través de la ordenación y**



liquidación de los pagos, salvo en los casos de compensación y anulación. La liquidación del presupuesto de gastos recogerá la información sobre las fases de ejecución del gasto.

En relación al régimen económico y financiero de Guatemala la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala establece en el Artículo 32: "Presupuesto. Corresponde a la Contraloría General de Cuentas una asignación anual no menor del cero punto setenta por ciento (0.70%) de los ingresos ordinarios del Estado, determinados en el Presupuesto General de Ingresos del Estado, para cubrir los gastos de financiamiento y fiscalización que le corresponde por mandato constitucional".

La formulación del presupuesto está regulada en el Artículo 34 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala al estipular que: "La Contraloría General de Cuentas formulará y remitirá anualmente su Presupuesto de Ingresos y Egresos al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, el cual deberá ser incrementado de acuerdo con las necesidades reales de la institución y conforme a las disponibilidades financieras del Estado".

La ejecución presupuestaria del Estado guatemalteco se encuentra preceptuada en el Artículo 35 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala: "La Contraloría General de Cuentas



queda facultada para administrar, ejecutar, registrar y controlar los fondos contemplados en su presupuesto".

"La partida presupuestaria ofrece información sobre cada concepto de gasto que se ha presupuestado, siendo la denominación del concepto de gasto y la codificación asignada a cada uno de ellos la que responde a los códigos establecidos en la norma que regula la clasificación presupuestaria de los gastos".²⁶

Los créditos presupuestarios autorizados se distinguen entre los originales y sus modificaciones, siendo sus resultados los créditos definitivos que indican la cantidad máxima que una entidad se puede gastar en un concepto determinado. Los gastos comprometidos indican el total de crédito que se ha comprometido con un tercero para la realización de un gasto.

El fideicomiso consiste en un contrato por virtud del cual una persona física o moral denominada fideicomitente, transmite y destina determinado patrimonio de bienes o derechos a una institución fiduciaria encomendándole la realización de fines determinados y lícitos en beneficio de una tercera persona o en su mismo beneficio.

Es un negocio jurídico por medio del cual el fideicomitente constituye un patrimonio fiduciario autónomo, cuya titularidad se concede a la institución fiduciaria para la realización de una finalidad determinada, pero ello al expresarse que es un patrimonio fiduciario autónomo. Con ello, se señala particularmente que es distinto de los

²⁶ Carrasco Hidalgo, Hugo Roberto. **Derecho fiscal**. Pág. 53.



patrimonios propios de las partes que intervienen en el fideicomiso, o sea, es distinto de los patrimonios del fideicomitente, del fiduciario y del fideicomisario, patrimonio autónomo, afectado a un determinado fin, bajo la titularidad y ejecución del fiduciario, quien se haya provisto de todos los provechos y acciones conducentes al cumplimiento del fideicomiso, naturalmente de conformidad con sus reglas constitutivas y normativas.

Los bienes entregados en fideicomiso se encuentran por ende, en relación al patrimonio del fideicomitente para quedar como patrimonio autónomo o separado de afectación, bajo la titularidad del fiduciario, en la medida necesaria para el cumplimiento de los fines de la afectación.

El fideicomiso es un negocio jurídico por el que una persona denominada fideicomitente transfiere bienes a otra llamada fiduciario, o sea, transfiere bienes a otra llamada fiduciario, con finalidades específicas y en beneficio de un tercero llamado fideicomisario. Es un negocio que puede presentarse como un acto unilateral o como un acto bilateral.

Además, es un negocio oneroso, siendo esa característica la que prescribe que el fiduciario tiene el derecho a honorarios en compensación por sus servicios, los cuales serán por cuenta del fideicomitente, el fideicomisario y de ambos simultáneamente.

Para ello, el fiduciario tiene preferencia frente a otros acreedores en resguardo de su derecho. También, es un negocio nominado legislativamente.



Los fideicomisos son de tracto sucesivo debido a que la consumación del negocio se prolonga en el tiempo. El fideicomitente es el constituyente del fideicomiso, o sea, el sujeto que transmite la titularidad de bienes o derechos al fiduciario, a quien traslada su aptitud o habilidad jurídica para disponer de los bienes fideicomitados, al mismo tiempo que al desapropiarse de los mismos bienes o derechos crea un patrimonio autónomo con ellos.

El fiduciario es la persona que está encargada del cumplimiento del encargo que está contenido en el fideicomiso, o sea, es quien adquiere la titularidad de los bienes y se compromete a administrarlos o enajenarlos para la consecución de la finalidad establecida en el acto constitutivo ejecutando la voluntad del constituyente expresada por acto entre vivos o testamento.

El fideicomisario es la persona que en virtud del negocio jurídico tiene que recibir los beneficios derivados del cumplimiento del encargo y de manera eventual los mismos bienes al vencimiento del término que haya sido estipulado.

El fideicomiso se puede instituir por medio de testamento o por contrato y en ambos casos es necesaria la escritura pública para que se considere que el vínculo existe como declaración unilateral o bilateral de voluntad. Si se lleva a cabo a través de testamento, el fideicomiso surte efectos hasta que se declara la legitimidad, oportunidad en la cual se hará inventario y avalúo de los bienes para luego entregarlos al fiduciario quien interviene en estas diligencias.



Cuando se constituye por contrato debe comparecer el fiduciario y en el mismo se tienen que detallar los bienes debidamente justipreciados. La constitución contractual del fideicomiso puede ser proveniente también de una decisión judicial.

El fideicomitente queda privado de toda acción o derecho de disposición sobre el bien y de que ya no puede ejercer actos de administración ni derechos de libre disposición sobre esos bienes.

El fideicomiso sirve de marco y sustento jurídico para la asignación de beneficios económicos derivados de la propiedad de ciertos bienes, de acuerdo a la voluntad de su dueño y con efectos hacia el futuro. Consiste en un modo de disposición de la propiedad de los bienes a un destino determinado, en interés de personas distintas de aquellas que reciben la propiedad. Su interés práctico deriva justamente de los bienes en cuestión que son enajenados por su dueño, quien los transfiere a título fiduciario. El fideicomiso sirve para articular las relaciones de índole comercial que deseen crearse entre sí.

"La rendición de cuentas significa que las personas, los organismos y las organizaciones de carácter público y privado y de la sociedad civil tienen la responsabilidad del adecuado cumplimiento de sus funciones".²⁷

Las entidades autónomas gozan de independencia administrativa y se encuentran sujetas a la ley en materia de gobierno. O sea, sus directores responden por sus

²⁷ Bielsa, Rafael. **Principios de derecho administrativo**. Pág. 33.



gestiones. Las entidades autónomas han tenido su origen en la administración central, de la cual son independientes en lo administrativo y financiero, pero esa independencia lo que busca es alcanzar una mayor eficiencia y especialización en el servicio público y en actividades específicas cuya prestación es necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado, y es por ello que el Estado ejerce un control permanente sobre ellas.

El trabajo de tesis realizado es de importancia tanto para estudiantes como para profesionales del derecho y ciudadanía en general, ya que a través del mismo se analiza la importancia de que la Contraloría General de Cuentas fiscalice y controle la liquidación presupuestaria y los fondos públicos otorgados en fideicomiso en la sociedad guatemalteca.



CONCLUSIONES

- 1. No existe transparencia en el manejo de los fondos públicos otorgados en fideicomiso, ni en los distintos estados y procedimientos para su otorgamiento y ello ha fomentado la corrupción y no ha permitido la existencia de un procedimiento para la presentación de un adecuado orden legal, debido a la falta de fiscalización por parte de la Contraloría General de Cuentas**
- 2. El estado de liquidación del presupuesto de gastos no se ha encargado de la realización de informes sobre cómo se ha ejecutado el presupuesto de gastos y por ende no contiene la información necesaria para el conocimiento de lo que se ha gastado y en qué, para una clara justificación de los fondos existentes y de los recursos que se han obtenido en Guatemala.**
- 3. El desconocimiento de que los fideicomisos públicos son considerados como entidades de la administración pública y de que son aquellos que el gobierno constituye con el propósito de auxiliar las atribuciones del Estado, no ha permitido el impulso de las áreas prioritarias de desarrollo, no adecuándose a que cuenten con una estructura orgánica análoga a otras entidades.**



4. El contrato de fideicomiso no implica que no se llenen las formalidades, ni solemnidades de los mismos, ni tampoco que exista una ejecución sin control de movimientos financieros del Estado y de los fondos públicos ya que en la actualidad los fideicomisos públicos no son controlados por ninguna entidad ni mecanismo legal que regule la aplicación de los montos dinerarios.



RECOMENDACIONES

- 1. El gobierno de Guatemala debe señalar la falta de transparencia en el manejo de los fondos públicos otorgados en fideicomiso, así como en los distintos estados y procedimientos, siendo ello lo que ha fomentado la corrupción y no ha podido permitir que exista la debida presentación de un orden legal por la inexistencia de fiscalización y control por parte de la Contraloría General de Cuentas.**
- 2. La Contraloría General de Cuentas tiene que indicar que el estado de liquidación del presupuesto de gastos no se han llevado a cabo informes sobre la manera de ejecutar el presupuesto de gastos y por ello no se tiene la información que se necesita para conocer los gastos existentes, para así tener una clara justificación de los fondos que existen y de los recursos que se han obtenido en el país.**
- 3. El Contralor General de Cuentas debe dar a conocer el desconocimiento de que los fideicomisos públicos tienen que considerarse como entidades de la administración pública y de que son aquellos que el gobierno constituye con la finalidad de auxiliar las atribuciones estatales, siendo ello lo que no ha podido permitir el impulso de áreas prioritarias de desarrollo.**



4. El gobierno de Guatemala tiene que indicar que el contrato de fideicomiso no implica que no se llenen las formalidades y solemnidades, ni tampoco que exista una ejecución sin control de movimientos financieros estatales y de los fondos públicos debido a que en la actualidad los fideicomisos públicos no son controlados por ninguna entidad ni mecanismo legal que regule la aplicación de los montos dinerarios.



BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. **Compendio de derecho administrativo.** México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1998.

BARRÓN MORALES, José Alejandro. **El presupuesto.** Barcelona, España: Ed. ISEF, 1996.

BIELSA, Rafael. **Principios de derecho administrativo.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Porrúa, S.A., 1995.

CARRASCO HIDALGO, Hugo Roberto. **Derecho fiscal.** Buenos Aires, Argentina: Ed. IURE, 2001.

CISNEROS FARIAS, Germán. **Liquidación presupuestaria.** México, D.F.: Ed. Variedades, 2008.

DE LA GARZA, Sergio Fernando. **Derecho financiero.** México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 2001.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Haroldo. **Principios de derecho tributario.** Barcelona, España: Ed. Limusa, 2003.

FLORES ZAVALA, Luis Ernesto. **Fondos públicos.** Madrid, España: Ed. Porrúa, S.A., 2001.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Luis Antonio. **Lecciones de derecho tributario.** México, D.F.: Ed. LECASA, 1998.

LÓPEZ ELÍAS, José Pedro. **Fondos públicos y el presupuesto.** México, D.F.: Ed. Monumentos históricos, 2006.

MABARAK CERECDO, María Doricela. **Introducción al derecho financiero.** Madrid, España: Ed. Trillas, 2003.



PONCE GÓMEZ, Francisco Javier. **Derecho fiscal.** México, D.F.: Ed. Banca y Comercio, 1994.

SAL MAGALLANES, Luis Alejandro. **Curso elemental sobre derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. ISEF, 1995.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, José Juan. **Administración pública y reforma al Estado.** México, D.F.: Ed. Edifer, 2009.

SÁNCHEZ MIRANDA, José Arnulfo. **Nociones de derecho tributario.** México, D.F.: Ed. Nacional, 2008.

SILVA JUÁREZ, Mario Ernesto. **Tratado de derecho tributario.** Madrid, España: Ed. Ediciones Jurídicas, S.A., 1989.

Legislación

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

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

Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley Orgánica del Presupuesto. Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, 1997.

Ley de Contrataciones del Estado. Decreto 57-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.



Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley de Supervisión Financiera. Decreto 18-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.