

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

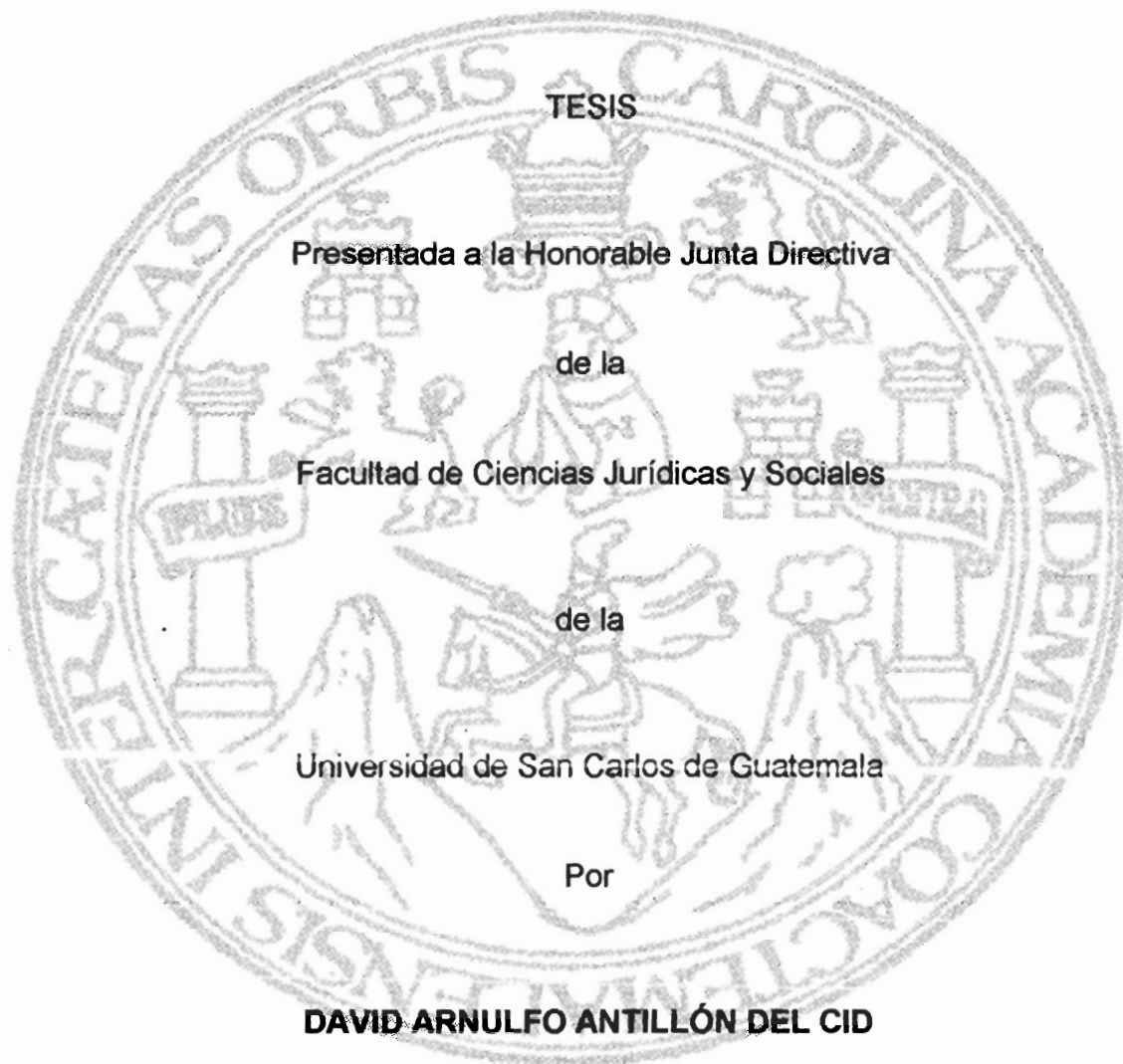
**IRREGULARIDADES TRIBUTARIAS Y EL INADECUADO MANEJO DE RECURSOS
Y DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA EN GUATEMALA**

DAVID ARNULFO ANTILLÓN DEL CID

GUATEMALA, MAYO 2017

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

**IRREGULARIDADES TRIBUTARIAS Y EL INADECUADO MANEJO DE RECURSOS
Y DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA 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

DAVID ARNULFO ANTILLÓN DEL CID

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, mayo de 2017

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

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).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 12 de abril de 2016.

Atentamente pase al (a) Profesional, CARLOS DIONISIO ALVARADO GARCÍA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
DAVID ARNULFO ANTILLÓN DEL CID, con carné 200816153,
 intitulado IRRENUNCIABILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ESTATAL Y LA COACCIÓN FINANCIERA
NORMADA EN GUATEMALA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 16 / 05 / 2016 f)

Asesora Carlos Dionisio Alvarado García
 (Firma) Sello **ABOGADO Y NOTARIO**

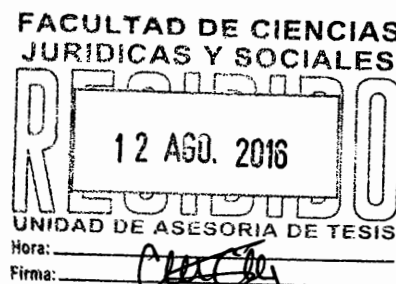


Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario



Guatemala 11 de agosto del año 2016

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Su Despacho.



Respetable Lic. Orellana:

Muy atentamente le informo que de acuerdo al nombramiento de fecha doce de abril del año dos mil dieciséis, he procedido a la asesoría de tesis del alumno **DAVID ARNULFO ANTILLÓN DEL CID**, la cual es referente al tema nombrado: **“IRRENUNCIABILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO ESTATAL Y LA COACCIÓN FINANCIERA NORMADA EN GUATEMALA”**, y después de llevar a cabo las modificaciones correspondientes doy a conocer:

1. Durante la investigación del trabajo de tesis, el estudiante analiza dogmática, jurídica y doctrinariamente las irregularidades tributarias y el incorrecto manejo de los recursos tributarios en el país.
2. Los objetivos se alcanzaron y determinaron lo fundamental del tema investigado. La hipótesis comprobó la importancia jurídico-legal de garantizar una adecuada actividad financiera en la sociedad guatemalteca.
3. Durante el desarrollo de la misma se utiliza una ortografía correcta, la letra y márgenes adecuados, siendo la conclusión discursiva congruente con el tema desarrollado.
4. La tesis es un aporte bastante significativo y el trabajo consta de cuatro capítulos que abarcan los aspectos más importantes del tema, desarrollando técnicamente la bibliografía consultada. Se modificó el título de la tesis, quedando de la siguiente manera: **“IRREGULARIDADES TRIBUTARIAS Y EL INADECUADO MANEJO DE RECURSOS Y DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA EN GUATEMALA”**.
5. Se utilizaron los métodos analítico, sintético, inductivo y deductivo y las técnicas bibliográfica y documental, para asegurar una investigación adecuada y en base a un proceso investigativo científico y de actualidad.
6. El contenido de los capítulos desarrollados, la presentación, hipótesis y comprobación de la hipótesis dan a conocer los aspectos fundamentales del tema investigado. Se hace la aclaración que entre el asesor y el alumno no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario



Me permito opinar que el trabajo de tesis satisface correctamente y reúne los requisitos necesarios para su aprobación, tal y como lo establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por ende emito **DICTAMEN FAVORABLE** el cual a mi juicio llena los requisitos exigidos previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Deferentemente.

Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario
Asesor de Tesis
Col. 9824

Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
ABOGADO Y NOTARIO

=====

6ª. Avenida 11-43 zona 1 Edificio Panam 2do nivel oficina 203
Tel: 55805431



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de agosto de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante DAVID ARNULFO ANTILLÓN DEL CID, titulado IRREGULARIDADES TRIBUTARIAS Y EL INADECUADO MANEJO DE RECURSOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA 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.

RFOM/srrs.

Handwritten signatures and official stamps of the Faculty of Law and Social Sciences, Universidad de San Carlos de Guatemala. The stamps include 'SECRETARIA' and 'DECANATO'.



DEDICATORIA

A DIOS:

En quien creo firmemente y me ha permitido este logro en mi vida académica y bendecirme con esta profesión.

A MI MADRE:

María Teresa Del Cid Conde (Q.E.P.D), por su amor y cuidado por enseñarme a valorar los buenos y malos momentos en la vida, gracias mamá, siempre vivirás en mi mente y en mi corazón.

A MI PADRE:

Manuel Arnulfo Antillón Huertas, por tu esfuerzo, trabajo, responsabilidad y por tu apoyo incondicional en todo momento.

A MIS HERMANOS:

Evelyn, Josefin y Marvin, gracias por todo el apoyo y consejos durante la vida que hemos compartido.

A MI GRAN FAMILIA:

Tíos, tías, sobrinas, cuñados, primos, primas en especial a Ana Isabel Antillón y Walter Del Cid, gracias por ser mi ejemplo de superación.

A MI NOVIA:

Rosa Lily Sandoval Valenzuela, por su amor, comprensión, paciencia gracias por ser mi mayor bendición y mi ayuda idónea, por apoyarme incondicionalmente para lograr este triunfo que hoy comparto con usted.

A MIS SUEGROS:

Elvir Sandoval y Reyna Valenzuela, por su esfuerzo y dedicación al trabajo y a la familia, por cada uno de sus consejos y sus muestras de cariño, por todo el apoyo brindado día con día, los admiro y quiero mucho.

A MIS AMIGOS:

En especial a Nery David y Sarahí de Grajeda, por compartir experiencias y alegrías, por creer en mí, Dios los bendiga.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme adquirir el conocimiento jurídico en sus aulas.



PRESENTACIÓN

El trabajo de tesis desarrollado dio a conocer la existencia de irregularidades tributarias en Guatemala, así como de un inadecuado manejo de los recursos y de la actividad financiera. El tema fue desarrollado en el ámbito territorial de la República guatemalteca y en el ámbito espacial de los siguientes años: 2012-2015. La tesis se enmarca dentro de las investigaciones cualitativas y es perteneciente al derecho público. Además, la naturaleza jurídica de la investigación llevada a cabo es de carácter público.

Como sujetos de estudio se señalan el Estado guatemalteco y los contribuyentes guatemaltecos. El objeto de estudio deriva en las diversas incidencias que se han ido produciendo en el sector financiero guatemalteco, debido a las irregularidades financieras.

El aporte académico del trabajo de tesis realizado señaló que se tienen que realizar medidas y disposiciones de carácter preventivo, en relación a que se garantice una adecuada actividad financiera en el país, tanto a nivel interno como de supervisión para garantizar las operaciones tributarias y limitar los numerosos riesgos existentes de que se cometan irregularidades, debido a que actualmente, se cuestiona la eficacia de las medidas que existen en el país, por las carencias relativas a la falta de flexibilidad, homogeneización y adaptabilidad.



HIPÓTESIS

Se planteó la hipótesis al tema irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera en Guatemala y con la misma se establecieron las ilegalidades que se cometen en el sector tributario guatemalteco, las cuales no permite que se garantice adecuadamente la actividad financiera, así como tampoco la realización del mandato legal vigente de la legislación tributaria.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis formulada al tema de tesis titulado irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera en Guatemala, dando a conocer la importancia jurídico-legal de que el Estado cumpla con su mandato legal, así como también de que erradiquen las irregularidades que puedan presentarse.

Se emplearon los métodos y técnicas necesarias para el desarrollo del tema investigado. Se utilizó la técnica bibliográfica, la cual fue de gran utilidad para la obtención y ordenación de los libros relacionados con el tema de interés tanto para profesionales como para estudiantes de derecho.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario	1
1.1. Conceptualización	2
1.2. Autonomía	4
1.3. Naturaleza jurídica	9
1.4. Contenido	10
1.5. División	11
1.6. Fuentes	12
1.7. Relaciones del derecho tributario con otras disciplinas legales	20

CAPÍTULO II

2. Actividad financiera estatal	27
2.1. Definición	28
2.2. Naturaleza jurídica	28
2.3. Evolución jurídica	32
2.4. Fases	36
2.5. Sector público financiero	40

CAPÍTULO III

3. Recursos financieros.....	43
3.1. Conceptualización.....	45
3.2. Elementos.....	45
3.3. Clasificación objetiva.....	46
3.4. Clasificación subjetiva.....	50
3.5. Marco legal de los ingresos públicos.....	52

CAPÍTULO IV

4. Las irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera.....	55
4.1. Distintas maneras de evasión tributaria.....	56
4.2. Características de la evasión tributaria.....	58
4.3. Motivaciones para el combate de la evasión tributaria.....	59
4.4. Causas de la evasión tributaria.....	59
4.5. Medidas de prevención.....	60
4.6. Evitación fiscal.....	61
4.7. La doble imposición.....	62
4.8. Fenómenos financieros.....	63
4.9. Duplicidad de entidades financieras.....	64
4.10. Impuesto doble.....	65
4.11. Igual hecho imponible.....	65

4.12. Doble imposición.....	66
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	69

INTRODUCCIÓN

El tema se eligió para indicar las irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera en Guatemala. Las normas tributarias contienen un hecho generador, o sea, una situación que se debe encontrar descrita hipotéticamente en la legislación y a cuyo acaecimiento surge la obligación tributaria de cumplimiento, con el pago del correspondiente impuesto o con la realización de los créditos en beneficio del ente de carácter estatal.

El ejercicio que realiza el Estado para la obtención del pago referente al tributo, conlleva la gestión de orden recaudatoria, que no es más que la función administrativa conducente a la realización de los créditos y de los derechos que son constitutivos del haber del Estado y del resto de entes de orden público.

El objetivo general de la tesis indicó que en la actualidad no existe un adecuado control y fiscalización, que determine y garantice una actividad financiera libre de la comisión de irregularidades. La hipótesis formulada dio a conocer la imperante necesidad de eliminar las irregularidades tributarias que se cometen en la sociedad guatemalteca y que no han permitido el adecuado uso de los recursos financieros. Los métodos que se emplearon para desarrollar el tema de tesis fueron los adecuados, habiendo sido los siguientes: analítico, sintético, inductivo y deductivo.

El Estado guatemalteco para cubrir las públicas colectivas y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, los cuales obtiene, por una parte, a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su misma soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el mismo posee y de los recursos del endeudamiento a través del crédito público. Los recursos públicos consisten en toda aquella riqueza que, teniendo origen en el sector privado, se transfieren al sector público. Además, se devengan en beneficio del Estado y se acreditan financieramente a través del ingreso de fondos en la tesorería, siendo esos

ingresos aquellos que tienen como finalidad atender al gasto público y producir determinados efectos, o sea, contribuir a los fines estatales.

Desde el punto de vista normativo, el sistema tributario es un conjunto adherente, sistemático e interrelacionado que rige en un país en un momento determinado en el que se tienen que cumplir determinados requisitos para no incurrir en irregularidades y contar con una estructura tributaria idónea.

La forma en que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe esencialmente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Además, la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones de la administración tributaria.

Las técnicas de investigación empleadas fueron la documental y bibliográfica, con las cuales se recolectó la información relacionada con el tema investigado en las distintas bibliotecas del país.

La tesis llevó a cabo su división en cuatro capítulos de interés que se dan a conocer: el primer capítulo, hace mención del derecho tributario; el segundo capítulo, indica la actividad financiera guatemalteca; el tercer capítulo, muestra los recursos financieros; y el cuarto capítulo, estudia las irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera en Guatemala.

Es fundamental crear en la ciudadanía guatemalteca una conciencia tributaria a través de la educación como factor de gran importancia, que permita conocer el rol que debe cumplir el Estado, para que no se cometan irregularidades y que a la vez se garantice una adecuada actividad financiera en la sociedad guatemalteca.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario es una disciplina jurídica relativamente nueva y de reciente creación. La misma, se ha visto en la obligación de acudir a otras ramas del derecho, para de ellas similar sus términos.

Es esencial el señalamiento de la terminología acorde y apropiada que indique el contenido de la disciplina jurídica en estudio. Los diversos tratadistas del derecho tributario han empleado diversos términos para la designación de la misma y algunos le señalan como derecho impositivo, otros le llaman derecho fiscal y la mayoría le denomina derecho tributario, siendo ella la más apropiada y acorde debido a su carácter genérico.

No cabe discusión alguna en relación a que el término tributario es mayormente preciso que el vocablo fiscal, debido a que la actuación que realiza el fisco no es referente únicamente a las actuaciones estatales con respecto a los recursos de orden tributario, sino que se relaciona íntimamente con un campo mayormente diverso de los recursos estatales, así como también de su patrimonio en general.

Pero, dado a que el uso común y la costumbre mantienen dicho nombre, en la actualidad se encuentran distintos autores que señalan el criterio de que las

expresiones de derecho tributario y derecho fiscal pueden emplear análogos significados, haciendo a un lado el término derecho impositivo, debido a que el mismo resulta ser obsoleto, por estimarse que durante la época contemporánea no se trata únicamente de una imposición del poder del Estado, sino que se tiene que tomar en cuenta el aspecto referente a la colaboración que tienen que prestar todos los contribuyentes en el país.

1.1. Conceptualización

Surgió de un proceso histórico de carácter constitucional del poder de imperio que tiene el Estado. En la actualidad, aún existen ciertas dificultades para deslindar completamente del derecho administrativo al derecho financiero y de éste al derecho tributario.

“El derecho tributario se compone por normas jurídicas y principios relacionados con la imposición y la recaudación de los tributos y se encarga del análisis de las correspondientes relaciones que existen entre los entes de carácter público y los ciudadanos”.¹

Derecho tributario es la rama del derecho que lleva a cabo la exposición de los principios y normas relacionadas con el establecimiento y con la aplicación de los impuestos y tasas, así como con la creación y la observancia de algunos límites de carácter negativo a la libertad, con la cual deben contar los particulares, los cuales

¹ Blanco Ramos, Ignacio. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 60.

tienen que ser conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio debidamente establecido por el Estado con finalidades lucrativas.

Se le incluye como una rama perteneciente al derecho financiero y se le identifica con el derecho fiscal, siendo el mismo la rama del derecho financiero que busca el análisis y estudio jurídico de la tributación, en sus distintas manifestaciones como actividad estatal, en las relaciones del mismo con los particulares y en las que se lleven a cabo entre estos últimos.

“Derecho tributario es la rama del derecho público que estudia y analiza profundamente los principios, doctrinas, instituciones y la legislación encargada de la regulación de los derechos y obligaciones de las personas con relación a la materia tributaria”.²

El derecho tributario es la disciplina jurídica del derecho financiero que se encarga del estudio de los principios, normas que regulan la actividad del Estado, instituciones jurídicas y el resto de entes públicos en la obtención de todos los medios procedentes de la economía privada de los seres humanos para legarlos posteriormente al Estado.

Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, o sea, a los impuestos, derecho o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones legales que se determinan entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, así como también a los

² Pérez de Ayala, José Luis. **Curso de derecho tributario**. Pág. 35.

procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden presentarse y a las sanciones establecidas por violación.

1.2. Autonomía

El derecho conceptualizado como un conjunto de normas jurídicas que se encargan de la regulación de la actividad del ser humano y de la actividad tanto individual como social tiene carácter unitario, pero debido a su unidad teleológica y de conformidad con las formas de vida del ser humano que se propone regular para la obtención de determinados fines, se divide para llevar a plenitud y cabalidad sus especificaciones y diferencias.

Una disciplina tiene autonomía, si la misma abarca el conjunto de principios y de institutos jurídicos auténticos.

Cualquier referencia al tema de la autonomía del derecho tributario, necesita contar con una consideración anterior a la unidad del derecho, siendo dicha unidad la que destruye cualquier posibilidad de independencia completa o de las fronteras existentes entre sus ramas jurídicas.

Los diversos sectores en que se divide el derecho no dejan de integrar, en su esencia, el carácter de partes de una única unidad de carácter legal. Por ello, la autonomía de un sector jurídico, no quiere decir libertad para la completa regulación por sí mismo, siendo de importancia indicar que la autonomía en cualquier sentido que se tome en

cuenta, o sea, didáctica o bien científica, no puede ser tomada en consideración de forma completa, sino que cada rama del derecho integra un conjunto del cual es porción de tipo solidaria.

De lo anotado, deriva que cualquiera que sea el grado o clase de autonomía de la cual se haga referencia en cuanto al derecho tributario y derecho financiero, en ninguno de los casos ello quiere decir que dichas ramas del derecho sean constitutivas o integrantes de otras disciplinas jurídicas.

O sea, el derecho está conceptualizado como un todo, pero debido a su dinámica y evolución legal, se ha desintegrado por completo en diversas ramas debidamente especializadas, algunas de las cuales hasta el día de hoy no han logrado independizar totalmente el derecho o fundamento común.

“Bastante largo ha sido el camino que se ha llegado a recorrer para lograr la determinación y aceptación que el derecho administrativo surgió del derecho tributario, pero se tiene que reconocer que todavía existen ramas jurídicas con nexos bastante difíciles de diferenciar y determinar de manera concluyente”.³

En cuanto a la materia tributaria, cabe anotar que la misma es bien antigua, debido a que antes del surgimiento estatal ya se encontraba presente, pero, de los dos diferentes aspectos que la conforman, que son el económico y jurídico, este último es el que se encuentra más descuidado y al cual se le presta una menor importancia, habiéndosele

³ Chavarría Estrada, Allan Javier. **La teoría de la tributación en el mundo jurídico**. Pág. 17.

dispensado inclusive con el transcurrir del tiempo, al extremo que son bien recientes las concepciones de orden doctrinario que son de utilidad y fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

Una rama jurídica tiene carácter autónomo si abarca un conjunto de principios, instituciones y doctrinas propias, debido a que para que una ciencia tenga dicho carácter, se necesita que la misma amerite de estudio y que abarque la doctrina homogénea y distante del concepto generalizado de información de otra disciplina, así como también que cuente con un método propio y que se encargue de la adopción de procedimientos especiales para conocer la verdad que constituye el objeto de la indagación.

El surgimiento de la fragmentación en ramas jurídicas, se debe al comienzo de las regulaciones legales que iniciaron a ser cada vez mayormente numerosas y debidamente especializadas.

Ello, no es el producto de un arbitrio legislativo, sino de la proliferación que une el crecimiento, relevancia y el elevado grado de complejidad de las relaciones de los seres humanos en el mundo.

El avance de la historia, hace que dichas relaciones jurídicas lleguen a diversificarse en distintas y nuevas modalidades, lo cual trae consigo el surgimiento de las normas que se encargan de su reglamentación. En variadas ocasiones, dichas nuevas formas llegan a consolidarse en códigos, cuya aplicación acostumbra a encontrarse

necesitadas de diversos organismos jurisdiccionales debidamente especializados, así como también en lo que respecta a la especialización de los investigadores, docentes y profesionales del derecho.

- a) **Autonomía legislativa:** es aquella que se indica cuando una disciplina jurídica cuenta con sus propias normas de carácter independiente, en relación a la existencia de otros cuerpos normativos, existiendo la tendencia de que cada país se encarga de la emisión de su correspondiente Código Tributario, tomando en consideración como base el código modelo o código tipo, para elaborar el nuevo en base a los lineamientos de estos.
- b) **Autonomía científica:** para su clara explicación se tiene que tomar en consideración la idea de que la ciencia es el complejo orgánico de nociones de carácter generalizado y particular que están debidamente coordinadas entre sí con un rigor coherente.

“La ciencia no es una sencilla unión de carácter empírico con nociones debidamente unificadas, únicamente por motivaciones pragmáticas, debido a que en variadas ocasiones dicho conjunto de nociones yuxtapuestas aparece únicamente de forma justificada”.⁴

La asignación o no de la autonomía científica en materia jurídica a un sector del derecho, cuenta con importancia tanto teórica como práctica.

⁴ Blaise Cabrera, Jorge Horacio. **Historia del derecho tributario**. Pág. 50.

Cuando se hace referencia a nuevas ramas del ordenamiento jurídico, como lo son tanto el derecho financiero y el derecho tributario, la autonomía científica permite la legitimidad de su normatividad con relación a la de su disciplina original.

Los principios propios del derecho tributario son los siguientes: legalidad, justicia tributaria, capacidad de pago y reserva de la ley.

También, entre sus instituciones cabe anotar las siguientes: responsabilidad sustituta, sustitución tributaria, responsabilidad objetiva, recepción y percepción.

- c) **Autonomía docente:** es aquella que reconoce como única causa del estudio separado de una rama científica del derecho, las distintas necesidades de orden práctico, así como de enseñanza teórica de una disciplina determinada del derecho. Se presenta cuando las distintas instituciones, normas jurídicas y principios relacionados con un mismo objeto adquieren un determinado volumen, haciendo necesario y conveniente su análisis de manera independiente y unitaria de las ramas científicas que sean afines.

A los distintos estudiosos del derecho tributario, se les puede clasificar en cuatro posiciones que son:

- 1) Los que aseveran que el derecho tributario consiste en una disciplina jurídica perteneciente al derecho administrativo.

- 2) Quienes subordinan el derecho tributario de conformidad con el derecho financiero.
- 3) Aquellos que toman en consideración al derecho tributario material o sustantivo, tanto científica, didáctica como legislativamente autónomo, pero indican la reserva en cuanto a la autonomía del derecho tributario formal o procesal, a la que aún consideran en vinculación con el derecho administrativo y sobre todo con el derecho procesal civil.
- 4) Los que señalan al derecho tributario material y procesal como eminentemente autónomo.

En relación a la sociedad guatemalteca, es de importancia indicar que el derecho tributario tanto sustantivo como material, procesal o instrumental, ya ha obtenido su autonomía.

1.3. Naturaleza jurídica

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, reconoce el carácter público del derecho tributario en el Artículo 1 al indicar que: "Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

No se presenta discusión alguna en cuanto a la clasificación del derecho tributario sustantivo y procesal como una rama perteneciente al derecho público, tomándole en cuenta como el orden jurídico y legal en el cual son prevalecientes los derechos e intereses de la sociedad sobre los de carácter privado o de las personas.

Se tiene que hacer mención de que el derecho es público, cuando el mismo se encarga de la regulación de los entes público o bien de los mismos con los particulares, así como también en lo relacionado a la organización propia del Estado.

La disciplina jurídica en estudio implica una relación que debe existir entre los entes públicos y entre estos y los particulares, consecuentemente el derecho tributario es integrante del derecho público.

1.4. Contenido

El contenido del derecho tributario es el siguiente:

- a) Principios que informan el derecho tributario.
- b) Instituciones del derecho tributario.

- c) **Normas materiales.**
- d) **Normas procesales.**
- e) **Organización de las instituciones que tienen a su cargo la recaudación y control de los tributos.**
- f) **Regulación legal de las distintas fases administrativas y jurisdiccionales relacionadas con la recaudación y control de los tributos.**

1.5. División

La división del derecho tributario se lleva a cabo de la siguiente forma:

- a) **Derecho tributario material: también se denomina material y es el que abarca las normas sustantivas relacionadas en general a la obligación tributaria. El mismo, lleva a cabo el estudio de cómo nace la obligación referente a pagar tributos mediante la configuración del hecho imponible y la manera en la cual se extingue, examinando cuáles son sus distintos elementos: sujeto, fuente y causa, así como también se encarga de la determinación de sus garantías y privilegios.**

“El mismo, es el que hace referencia a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria y hace referencia al presupuesto de hecho, o sea al hecho cuyo acaecimiento la legislación toma en consideración

como causa necesaria y suficiente para el surgimiento de la obligación y las excepciones respectivas, estableciendo su cuantía o los elementos que sean necesarios para determinarla, así como también sus garantías y privilegios”.⁵

- b) **Derecho tributario procesal:** se le llama instrumental y es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y procedimientos jurisdiccionales que tienen por finalidad la resolución de los conflictos de cualquier tipo que aparezcan entre el fisco y los particulares, ya sea en cuanto a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento que tiene que seguirse para el ingreso del valor del impuesto, a los pasos del fisco para su ejecución forzada o para los procedimientos que el sujeto pasivo tiene que utilizar para el reclamo y devolución de las cantidades indebidamente pagadas por el Estado. Todo ello, tiene que ser resuelto a través de los órganos administrativos o jurisdiccionales, que en el caso de ser administrados tienen que dejar siempre margen para que el poder judicial sea el que se encargue de la dirección de lo debatido.

1.6. Fuentes

Antes de hacer mención del tema referente a las fuentes del derecho tributario, se necesita llevar a cabo un breve análisis de los distintos significados que se le han atribuido al término fuente. “Fuente del derecho tributario quiere decir los medios o hechos que han sido generadores de las instituciones, principios y normas que se

⁵ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 15.

encargan de la regulación del derecho y tributario. La teoría de las fuentes del derecho se encarga del estudio y análisis de la aparición, elaboración y expresión societaria”.⁶

Los tratadistas clasifican las fuentes de derecho en: fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

a) **Fuentes históricas:** se refieren a todo cuanto se puede conocer a través de la historia. Consisten en todos aquellos documentos que encierran el contenido de una norma jurídica o normas de derecho que se encuentren vigentes en alguna etapa referente al devenir histórico y cuya importancia es completamente esencial.

Son aquellas que revelan lo que fue, ha sido y consisten en el derecho en el transcurso del tiempo y encierran el contenido o conjunto de normas jurídicas.

Entre las mismas, se encuentra el Digesto, las novelas, leyes de Indias, proyectos de las normas tributarias y las transcripciones de las actas de las sesiones llevadas a cabo por el Congreso de la República de Guatemala.

b) **Fuentes reales:** también se les llama materiales y son referentes a los actos, fenómenos económicos, políticos, sociales o culturales que contribuyen a la formación de la sustancia o materia del derecho.

⁶ **Ibid.** Pág. 40.

O sea, son las circunstancias que obligan al Estado a la emisión de las normas jurídicas en un momento o época determinada, como lo son las necesidades económicas o los movimientos ideológicos.

Las mismas, consisten en todos los hechos o acontecimientos de la vida social que se producen dentro de la comunidad y que debido a su naturaleza se proyectan de manera trascendente, hasta adquirir determinada sustancia que se integra de manera de convivencia social.

- c) **Fuentes formales:** consisten en las formas obligadas y predeterminadas que de forma ineludible tienen que revestir los preceptos de conducta exterior, para posteriormente imponerse socialmente, debido a la potencia coercitiva del derecho. Se les denomina fuentes formales a los procesos de elaboración de la voluntad del Estado y se encuentran contenidas en las normas jurídicas, o sea, en los procesos que continúan los órganos que están encargados de la emisión de las leyes, que en el medio guatemalteco se realiza mediante el Organismo Legislativo.
- 1) **Legislación:** es la fuente formal de mayor importancia en el derecho y se le define como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en el Estado.

“En los países de derecho escrito, la legislación es la más importante de las fuentes formales. Se le puede definir como el proceso mediante el cual uno o

varios órganos estatales formulan y promulgan determinadas normas jurídicas de observancia generalizada, a las que se les otorga el nombre específico de leyes".⁷

La ley consiste en la manifestación de voluntad estatal emitida por los órganos a los que especialmente se confía constitucionalmente la labor de desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia de ello, existen varias categorías de normas jurídicas: en primer lugar, se considera a la Constitución Política de la República de Guatemala; en segundo lugar, a las leyes ordinarias; y en tercer lugar, a los convenios, tratados internacionales y reglamentos.

- Constitución Política de la República de Guatemala: consiste en la fuente formal por excelencia del derecho, debido a que en la misma se determina claramente la estructura estatal, su manera de gobernar, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, así como también los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos de manera permanente y fuera de los vaivenes de los problemas políticos comunes.

Las constituciones modernas contienen una gran cantidad de preceptos jurídicos que se encargan de la regulación de las distintas instituciones, así como también de los principios en relación a los cuales se tiene que desarrollar la legislación ordinaria de la Nación, en cuanto a lo que sucede en el medio en relación a la materia tanto financiera como tributaria.

⁷ Ramírez Cardona, Alejandro. **Derecho tributario**. Pág. 60.

El principio de legalidad se ha resumido en el aforismo *nullum tributum sine lege*, el cual está estructurado sobre la base de que todos los tributos tienen que ser creados y organizados de manera exclusiva por la ley en sentido formal, en todos sus aspectos esenciales como lo son la determinación del hecho generador y sus excepciones.

La consecuencia esencial del principio relacionado es que únicamente la ley puede especificar los elementos estructurales fundamentales de los tributos, lo cual es un criterio recogido por la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 229 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Aporte financiero del gobierno central a los departamentos. Los consejos regionales y departamentales, deberán de recibir el apoyo financiero necesario para su funcionamiento del gobierno central”.

El Artículo citado, contempla el principio de reserva de ley, el de equidad y el de justicia tributaria. De acuerdo a los principios anotados, se tiene que observar que las leyes que sean emitidas tienen que ser decretadas de acuerdo a las necesidades estatales y lo que buscan es gravar lo menos posible la economía de los contribuyentes.

- Ley ordinaria: son las que tienen que desarrollar de manera concreta la aplicación de las normas los ciudadanos contribuyentes, a quienes se encuentra

encaminada y dichas leyes tienen que inspirarse en los principios de equidad y justicia tributaria, así como también en la capacidad de pago del contribuyente, comprendiendo dichos postulados en una efectiva y práctica justicia financiera.

Desde dicho punto de vista, las normas jurídicas ordinarias o comunes, en la medida en que se ajusten a dichos principios constituyen la columna vertebral del mismo sistema tributario guatemalteco.

La legislación en sentido formal, consiste en la manifestación de voluntad estatal emitida por los órganos a los que la Constitución Política confía la labor legislativa, que en el país es el Congreso de la República de Guatemala.

La ley es la norma emitida por un Congreso ordinario, de acuerdo a las formalidades establecidas legalmente, o sea a la Constitución Política de la República de Guatemala como ley fundamental, con las características esenciales como los son la observancia general, abstracta y obligatoria que se encarga de asegurar esta última como una sanción efectiva.

- **Decretos Ley:** estos cuerpos son aquellos que rigen y son fuente del derecho tributario, en condiciones de carácter normal, cuando no existen crisis o afectación alguna del orden normativo del país.

Los mismos, surgen como distintivo de regímenes de hechos surgidos por un golpe de Estado, cuando se violenta o se rompe con la vigencia del texto

constitucional y la función legislativa no es llevada a cabo por un Congreso ordinario o Asamblea, sino por un jefe de Estado o Junta de gobierno, de acuerdo sea unipersonal o colegiado el órgano que detecta o concreta los poderes públicos y en casos de calamidad pública o emergencia en los que el Organismo Ejecutivo tiene que encargarse de la emisión de normas pertinentes.

- **Tratados y convenios internacionales:** el tratado internacional es el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con la finalidad de crear, confirmar o extinguir derechos, deberes, relaciones, instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.

 - **Reglamentos:** se aceptan como fuente del derecho por parte de un elevado número de tratadistas. Pero, en lo referente al derecho tributario, con algunas reservas se acepta dicho criterio, debido a que se argumenta que para considerar un cuerpo normativo como ley, tiene que hacerse desde el punto de vista formal y material y los reglamentos desde el punto de vista formal, son emitidos por el Organismo Ejecutivo y no por el Organismo Legislativo. Las diferencias que existen entre la ley propiamente establecida y el reglamento son notorias y de fondo.
- 2) **Costumbre:** es la observancia constante y uniforme de una regla de la conducta llevada a cabo a través de los integrantes de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

“La costumbre puede ser de tres categorías: la que contradice o deroga la ley, la que interpreta y complementa la ley y la que crea derecho, estableciendo una manera donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, de acuerdo a la ley y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas específicas”.⁸

El derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad establece que todo tributo tiene que encontrarse fundado en la ley. La costumbre no es fuente del derecho en el campo tributario, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares sobre la inteligencia y el sentido que tiene que desprenderse lógicamente de aquellas.

- 3) **Jurisprudencia:** es la ciencia del derecho y se manifiesta mediante los fallos de los tribunales. Es referente al conjunto de principios y doctrinas que están contenidas en las decisiones de los tribunales de justicia. En la sociedad guatemalteca, existen los tribunales de lo económico coactivo y de lo contencioso administrativo, que son quienes tienen a su cargo en última instancia dilucidar los conflictos que surgen entre el contribuyente y el Estado, pero únicamente la ley es la que puede crear los tributos, siendo ello lo que lleva al establecimiento de que los fallos de dichos tribunales no se pueden tomar en consideración como fuente de derecho tributario, pero sí se tiene que reconocer que los mismos consisten en un valioso aporte del derecho tributario, debido a que en un

⁸ Blaise. Ob.Clt. Pág. 90.

momento determinado son de utilidad para la orientación en la interpretación y aplicación de las normas tributarias o en los estudios doctrinarios que se lleven a cabo.

- 4) **Doctrina:** es constitutiva de un elemento de utilidad y necesario para fijar la interpretación de las normas, de una manera racional y ordenada, buscando el mantenimiento de la unidad del sistema, después de la resolución de los asuntos que se presenten como difíciles y controversiales dentro de lo que es la legislación positiva. Para comprender la importancia de la doctrina de carácter científico es suficiente con que se recuerden los distintos medios científicos llevados a cabo por los especialistas del derecho tributario en el país y los trabajos escritos que han sido publicados por los distintos medios de comunicación, en cuanto a los proyectos de la ley tributaria a ponerse en vigencia y aún después del comienzo de su vigencia, tienen en la actualidad los estudios que están llevando a cabo con el objeto de formular las modificaciones pertinentes.

1.7. Relaciones del derecho tributario con otras disciplinas legales

Las relaciones del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas se llevan a cabo de la siguiente manera:

- a) **Con el derecho constitucional:** el objeto de estudio del derecho constitucional lo constituye el Estado con el establecimiento de los casos y las circunstancias en

que puede pretender el tributo y la especificación de qué límites, así como el deslinde y compatibilidad de las potestades tributarias.

“El derecho constitucional se encarga del estudio de las normas fundamentales que llevan a cabo la delimitación y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y además están disponibles en aquellos países en que las mismas tienen existencia”.⁹

También, estudia las normas jurídicas encargadas de la delimitación y coordinación de las potestades tributarias entre las diversas esferas de poder en los países con régimen federal del gobierno y son determinantes de los límites de carácter temporal y especial en los cuales se tienen que ejercer los poderes de tributación, así como también las limitaciones referentes a los representados por los derechos de carácter individual de sus integrantes.

Dentro de cualquier régimen de derecho, es lógico señalar que las normas de tipo constitucional son anteriores a las normas tributarias tanto sustantivas como procesales o formales comunes, siendo ello de donde tiene que surgir la importancia en cuanto al estudio comparativo del derecho constitucional y del derecho tributario, debido a que las normas tributarias son más que el desarrollo de la normativa constitucional. La Constitución Política de la República de Guatemala lo regula en el Artículo 135 literal “d” regula: “....Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.

⁹ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario*. Pág. 44.

También, el Artículo 171 literal “c” de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “.....Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

- b) **Derecho financiero:** se le define como el conjunto de normas jurídicas que se encargan de la regulación de la actividad financiera estatal o bien como el conjunto de normas legales que disciplinan las recaudaciones, gestión y gasto de los medios que se necesitan para la vida del ente público.

Se tiene que señalar que el derecho tributario se desligó del derecho financiero y que por ser disciplinas jurídicas relativamente modernas, aún guardan una estrecha relación entre sus distintas instituciones, al extremo de que llegan a crear confusión y a estimar que tanto el derecho financiero y el derecho tributario son la misma disciplina.

El Estado guatemalteco tiene necesidad de contar con medios económicos que permitan el cumplimiento de su finalidad referente a la satisfacción de las necesidades públicas. La actividad planificadora, así como también la necesidad de adquisición y empleo de los medios económicos exige una regulación legal que determine las finalidades de las relaciones que se presenten en las actividades, para que las mismas queden orgánicamente delimitadas. Dichas regulaciones jurídicas tienen que materializarse a través de un conjunto de normas jurídicas y del ordenamiento normativo, el cual tiene por objeto de estudio el derecho financiero.

Ello, se determina bajo la comprensión de las relaciones de bien variada categoría, las cuales abarcan aquellas manifestaciones de la actividad financiera que pueden ser objeto de consideración jurídica legal. Entre el derecho financiero y el derecho tributario existe una íntima relación, aunque una y otra disciplina si bien se han ido independizando, las dos se complementan en sus fines y de esa manera se encuentra que la planificación y el gasto de los tributos consiste en una actividad de orden económico que estudia la actividad del derecho tributario.

- c) Derecho administrativo: existen autores que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario, así como también sostienen que los mismos son ramas jurídicas que pertenecen al derecho administrativo.

Pero, se ha llegado a aceptar que el derecho tributario cuenta con carácter autónomo en su aspecto de tipo sustantivo y procesal, pero lo verdadero es que siempre han existido puntos de íntimo contacto entre el derecho administrativo y el derecho tributario.

“El derecho tributario es el que se encarga de la regulación de todo aquello que se encuentre relacionado con los tributos que el Estado se encarga de instituir contra los ciudadanos en ejercicio de su poder de imperio”.¹⁰

Por su parte, el derecho administrativo es el que lleva a cabo la regulación de las relaciones entre el Estado y la ciudadanía, especialmente cuando se encarga de

¹⁰ Guilliani Fonroque, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 15.

decretar las leyes que contienen los tributos, así como de establecer los órganos que están encargados de la fiscalización de los tributos, en el momento en que se regulan los diversos procedimientos administrativos de recaudación y los medios de impugnación de las resoluciones y liquidaciones formuladas por los órganos administrativos.

- d) **Derecho procesal:** consiste en el conjunto de normas jurídicas encargadas de la regulación de los procesos, a través de los cuales se tienen que llegar a resolver las controversias o conflictos de intereses de las personas.

En Guatemala, se cuenta con un Código Tributario encargado de la regulación de los aspectos procesales para la resolución de las controversias que se presentan entre el fisco y los contribuyentes.

Pero, aún se tiene que acudir de manera supletoria a otros cuerpos legales procesales cuando se aplica, como sucede con las normas jurídicas del derecho procesal civil y mercantil, o de la Ley del Organismo Judicial.

- e) **Derecho penal:** en el cumplimiento de los tributos se tienen que presentar determinadas actitudes que tienen que ser calificadas legalmente por la legislación como delitos o simplemente como faltas, motivo por el cual es necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas jurídicas sancionatorias que no contienen sencillamente sanciones de orden económico propio de la falta de pago de las obligaciones.

Tienen por finalidad tutelar los bienes y valores que en el derecho tributario se consagran en referencia a la importancia de carácter tanto social como político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas legales sancionatorias no son parte del derecho tributario propiamente establecido, sino que constitutivas del derecho penal.

- f) **Derecho civil:** establece relaciones con el derecho tributario que pueden llegar a adoptar una doble configuración. Por un lado, la relación legal tributaria consiste en una relación de carácter obligatoria de derecho privado de forma que las disposiciones del mismo en materia de nacimiento y extinción son aplicadas de forma supletoria.

Las normas de derecho privado son de carácter extremo en cuanto a la regulación de la relación tributaria existente, pero deben encontrarse debido a que el hecho imponible o presupuesto de hecho como también se le llama se encuentra integrado por un negocio de orden legal del derecho privado.

Además, el derecho privado y de forma específica el derecho civil se encarga de la aportación del derecho tributario en su desenvolvimiento en cuanto a instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos, instituciones que de forma indudable son pertenecientes al campo del derecho civil, pero cuentan con implicaciones y efectos de orden fiscal.



- g) Derecho mercantil: la relación existente entre el derecho tributario y el derecho mercantil no puede ser negada, siendo suficiente para el efecto el señalamiento de términos como el de sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías y títulos de crédito.**

CAPÍTULO II

2. Actividad financiera estatal

La actividad financiera del Estado guatemalteco se refiere a la realizada por el mismo para la administración y recaudamiento del dinero que tiene que ser invertido en el cumplimiento de sus finalidades y del sostenimiento económico de sus organismos.

La misma, tiene una importancia esencial dentro del Estado moderno, debido a que a través de la misma se llevan a cabo las actividades que le permiten tanto la administración, como la erogación del dinero que se necesita para el cumplimiento de sus objetivos.

El bien común se encuentra regulado en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual indica: "Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común".

Consiste en la actividad que estatalmente se lleva a cabo para la administración del patrimonio, así como también para la determinación de los tributos, conservación, inversión y destino de las sumas que sean ingresadas, haciendo la correspondiente distinción del resto que no constituyen un fin en sí mismo, o sea en cuanto a que no se toman en cuenta de manera directa y tienen relación con la satisfacción de las necesidades que tiene la colectividad, siendo normal que exista un normal

desenvolvimiento de las condiciones necesarias para el desarrollo del resto de las actividades que se realicen.

También, se puede anotar que es la que se desarrolla mediante el Estado con la finalidad de procurarse los distintos medios que se necesitan para subsanar los gastos públicos, que están destinados a la satisfacción de las necesidades de orden público, así como a la realización de los mismos fines.

2.1. Definición

La actividad financiera del Estado es la actividad que el Estado desarrolla a efecto de procurarse los medios necesarios y correlativos al gasto público para la satisfacción y cumplimiento de los fines estatales.

“Actividad financiera estatal es la acción que éste lleva a cabo por el Organismo Ejecutivo y las entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas, que tienen por finalidad la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines”.¹¹

2.2. Naturaleza jurídica

Dentro del transcurso del tiempo se han discutido y formulado diversas teorías, tomando en cuenta diversos criterios y por ello, los distintos tratadistas al estudiar la

¹¹ Flores, Enrique. **Los tributos y su incidencia jurídica**. Pág. 75.

naturaleza financiera estatal no han podido llegar a unificar los criterios, debido a que algunos llegan a sostener que es completamente económico, otros que consiste en una política y se encuentran quienes llevan a cabo la aseveración que es social o jurídica.

- a) **Teoría con criterio político:** la teoría integral de la naturaleza de la actividad financiera del Estado pero con predominio del elemento político, sostiene que siendo político el sujeto de la actividad financiera estatal, los medios o procedimientos y los fines perseguidos tienen que aceptar que dicha actividad es necesaria y esencialmente política.

Los procedimientos de los cuales se vale el Estado para lograr procurarse recursos, consisten en su mayor parte en calidad coercitiva y se encuentran regulados por criterios de carácter político, así como también son políticos los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares, siendo sobre todo políticos los fines que el Estado busca con su actividad financiera, debido a que son la consecuencia de su misma naturaleza de sujeto activo de las finanzas públicas.

Por ende, la actividad financiera consiste en un medio para el cumplimiento de los objetivos generales del Estado en concurso y coordinación de sus finalidades, desarrollando para el efecto una acción necesariamente política.

De esa manera, se sostiene que la actividad financiera es constitutiva de una parte de la actividades que lleva a cabo el poder ejecutivo mediante la

administración pública y la misma a su vez se encuentra integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al consumo de los fines de utilidad generalizada y se evidencia únicamente como un concepto de la actividad financiera estatal, partiendo de una acción adecuada de la organización y de las finalidades del Estado, resultando de ello una relación clara y precisa de su naturaleza política cuando se presenten las relaciones de carácter tributario, debido a que su fundamento no tiene carácter jurídico, ni económico, sino que estatal y político.

“De conformidad con las corrientes políticas prevaecientes del país, así serán las finalidades que estatalmente se propondrán con su actividad financiera, así como también el plan financiero a través del cual se busca llevar a cabo sus mismos fines”.¹²

- b) Teoría con criterio económico: la actividad financiera estatal es perteneciente a la etapa de carácter económico referente al consumo, al señalar que el fenómeno financiero es representativo de un acto de consumo tanto colectivo como público, al cual se le llega a hacer el calificativo de consumo improductivo de la riqueza, debido a que la acción estatal al intensificar la presión tributaria, se encarga de sustraerle a los particulares una porción de renta que puede llegar a emplearse en una nueva producción de los bienes y como actividad que lleva a cabo el Estado en el gasto público, no produciendo con ello nuevos bienes, ni riqueza, siendo dicha actividad la que recibe la calificación de consumo improductivo.

¹² Ibid. Pág. 67.

En la actividad financiera se observan una serie de actos de cambio o equivalencia entre los servicios de carácter público y la prestación de los particulares, quienes constituirán su precio, al sostener que la actividad financiera que se lleva a cabo no consiste en otra cosa que un caso particular de cambio de los tributos por servicios existentes, por lo cual los tributos vienen a ser la retribución de los servicios públicos que se presenten.

Además, la riqueza de los contribuyentes tiene que ser grabada debido al fenómeno impuesto únicamente cuando su erogación sea mayormente ventajosa para los gastos públicos en relación a la utilización que el contribuyente puede llegar a hacer de ella por su cuenta, para la satisfacción de sus mismas necesidades.

Por último, se considera que la actividad financiera estatal consiste en el resultado de la acción cooperativa de producción y consumo, la cual es constitutiva de un factor de la producción y como tal, el Estado cuenta con el derecho de contar con una determinada proporción de la riqueza que haya sido creada, para que la emplee en el cumplimiento de sus objetivos.

- c) Teoría con criterio jurídico: la actividad financiera estatal del Estado consiste en una rama de la actividad administrativa y se presenta como la regulada por el derecho objetivo. Además, constituye una reconocida exigencia del Estado moderno, el cual es un Estado de derecho que cuenta con una serie de manifestaciones de voluntad dentro del ámbito de la administración y de las

relaciones con los particulares que la misma genera, encontrando en la legislación su disciplina esencial y debido a que el dinero público que se emplea para la satisfacción de las necesidades de carácter público necesita contar con una administración que requiere de un desenvolvimiento ordenado y además necesita para ello contar con un sistema de disposiciones de carácter imperativo.

- d) **Teoría con criterio sociológico:** el régimen de los títulos, así como también de los tributos y gastos públicos ejercen una determinada influencia más o menos decisiva en relación a los grupos sociales que operan dentro del Estado, debido a que las finalidades políticas de los impuestos se presentan en la mayoría de ocasiones bajo la inspiración y condición de los deseos y anhelos que se encuentren en los grupos sociales que llevan a cabo sus actuaciones dentro de cada organización de carácter político.

2.3. Evolución jurídica

La evolución legal de la conceptualización estatal, así como de las teorías que se encargan de la explicación de su actividad financiera ha dado lugar a que también haya variado la finalidad del Estado.

- a) **Estado-policía:** o gendarme como también se le denomina, es ubicado en la época de la Escuela económica liberal y su función fue la vigilancia para que las personas puedan llegar a desarrollarse sin limitaciones, siendo recordada de acuerdo a la expresión “dejar hacer dejar pasar”, debido a lo cual se afirmó que

la actividad financiera del Estado contaba con un carácter tanto pasivo como estático.

Este pensamiento fue predominante en varios países durante bastante tiempo, contando con una bien poderosa influencia durante la Revolución Francesa, donde las ideas eran relacionadas con las revoluciones sociales de la segunda mitad del siglo XIX y estuvieron impregnadas de un fuerte liberalismo económico. Se sostenía el criterio de que el Estado tenía que desempeñar solamente funciones de vigilancia, así como de policía de las actuaciones del Estado y encargarse de prestar los servicios públicos de carácter esencial de educación, salud y seguridad, motivo por el cual necesitaba mayores medios o recursos económicos para el cumplimiento de sus objetivos y por ello no tenía que crear tributos, ya que el rendimiento de su mismo patrimonio podía ser el que cumpliera de manera eficiente con sus finalidades.

Los principios en los cuales se fundamenta esta escuela son los que a continuación se indican:

- 1) Admisión de la existencia de un orden de carácter natural de los fenómenos económicos que el ser humano no puede llegar a alterar, rechazando para el efecto la intervención estatal por ser adversa a los intereses individuales y de la comunidad.
- 2) Establecimiento que la persona tiene que trabajar por su mismo interés y por el de la comunidad en la cual habita dentro de un régimen de la libre competencia,

admitiendo la asociación de carácter libre y voluntario para el aumento de la potencia productiva referente al individuo.

- 3) **Reconocimiento de la existencia de la desigualdad existente entre los individuos, como consecuencia de un orden natural y determinante de la desigualdad fisiológica, siendo dicha desigualdad un factor de constante progreso, un afán referente a la superación y lucha por alcanzar el mejoramiento, en el cual el Estado no tiene que llevar a cabo intervención alguna, debido a que operaría en sentido inverso a lo que se propone el liberalismo, admitiendo que es el ser humano mismo quien tiene que llegar a superarse y en dicha constante lucha los débiles siempre cuentan con un grado marcado de inferioridad.**
- b) **Escuela clásica liberal: fue opuesta a la corriente intervencionista estatal dentro de las actividades tanto económicas como sociales y se le señala como la época de su comienzo a los años precedentes a la primera guerra mundial, como consecuencia del desarrollo del capitalismo y de la quiebra de los principios referentes a la libre competencia, la cual fue reemplazada por los monopolios que fueron ejercidos por las concentraciones de carácter industrial.**

Lo anotado, logró acentuar los desequilibrios de carácter económico y social por lo cual el Estado se encontró obligado a la intervención para con ello evitar los abusos y eliminar las inquietudes de la sociedad que se estimulan por las ideas extremistas referentes al socialismo. “De acuerdo a esta corriente ideológica, la intervención estatal tiene que ser más agresiva, activa y dinámica en la solución

de la problemática económica y social, motivo por el cual se tiene que ampliar su finalidad y crear los tributos que se necesitan para el cumplimiento de los mismos, lo cual de forma paulatina debilita las finalidades del Estado, motivo por el cual son cambiados por otros especialmente en lo que respecta a su contenido social".¹³

En esta etapa la participación estatal en las actividades tanto económicas como sociales, son mayormente directas, interviniendo para el efecto la redistribución del ingreso y el control de los precios de determinadas mercancías.

También, sus fines son ampliados en cuanto a las prestaciones, obteniendo con ello un número elevado de servicios públicos a la comunidad como sucede con las comunicaciones, la vivienda, la seguridad pública, la salud y la educación, motivo por el cual lógicamente tienen que buscarse los medios económicos necesarios que permitan la prestación de esos servicios, lo cual se alcanza a través de la implantación de nuevos y mayores tributos.

- c) Estado socialista: fue desarrollado con dinamismo después de la segunda guerra mundial, caracterizándose en relación que las finalidades estatales se tienen que encontrar encaminadas a servir a la comunidad, especialmente a la obtención de la realización de la prosperidad de carácter social, la cual se tiene que traducir en la satisfacción de las necesidades de orden social, a través de una eficiente prestación de los servicios públicos y la adopción de las medidas

¹³ Salas Osorio, José Mario. **Derecho financiero y fiscal**. Pág. 24.

necesarias para el desarrollo económico del país y la realización de una redistribución social y económica mayormente justa, en cuanto a la renta nacional para el aumento del nivel de vida de toda la población.

- d) **Medidas económicas y tributarias:** las mismas han sido impuestas estatalmente durante los últimos años y consisten en la reducción del aparato burocrático del Estado, eliminación del déficit fiscal, supresión de los precios, privatización de las empresas, readecuación y reducción o eliminación de los tributos, incentivos fiscales y exoneraciones.

2.4. Fases

Siendo las mismas las siguientes:

- a) **Recaudación:** también se le denomina obtención de recursos y es aquella que obtiene los mismos de tres grandes fuentes que son:
- 1) **Mediante la explotación de su mismo patrimonio.**
 - 2) **Bajo la imposición a la sociedad de los tributos, cuando lleva a cabo sus actuaciones utilizando su poder de imperio.**
 - 3) **Por medio del crédito público interno o externo.**

La recaudación es referente a aquella actividad a través de la cual se lleva a cabo el cobro relacionado con las rentas públicas, haciendo la correspondiente percepción de los pagos, así como también para la recaudación relacionada con la acción de tener que cobrar las contribuciones, impuestos y otras rentas públicas existentes.

La obtención o recaudación de tributos consiste en la fase esencial de la actividad financiera del Estado, debido a que la misma es de carácter esencial para que las demás puedan llegar a existir, naciendo con ello la necesidad de los Estados de poder agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir con sus finalidades, motivos por los cuales la mayoría de legislaciones contemplan y establecen la obligación de tener que contribuir al gasto público.

El Estado, llevando a cabo la utilización del poder de imperio, establece claramente el deber que tienen todos los guatemaltecos en relación a la contribución del gasto público, para de esa manera poder hacer realidad la fase o función de recaudación, creando para el efecto instituciones encargadas del cumplimiento de las normas jurídicas.

- 1) **Dirección General de Rentas Internas:** a la misma le es correspondiente la fiscalización y recaudación de los impuestos internos y del resto de los ingresos que sean percibidos por el Estado, cuya recaudación se tiene que encontrar encomendada por la legislación y por otras dependencias o entidades del gobierno y entre sus atribuciones están las que a continuación se indican:

- **Aplicación de las disposiciones normativas en materia de su competencia, así como dictar las normas de interpretación para la facilitación de su cumplimiento.**
 - **Dictar las correspondientes disposiciones para el adecuado control de la fiscalización de los impuestos y del resto de ingresos, velando para el efecto por su adecuada ejecución.**
 - **Llevar a cabo los análisis y estudios correspondientes y desarrollar las distintas labores, para la ejecución de la política tributaria señalada.**
 - **Realización de los registros que sean necesarios para el adecuado control de los contribuyentes y de los impuestos respectivos.**
 - **Activación del cobro de los impuestos y del resto de los ingresos bajo su adecuado control.**
 - **Tramitación de las solicitudes de impugnaciones respectivas que sean presentadas a los contribuyentes de acuerdo a la legislación.**
- 2) **Banco de Guatemala: su finalidad consiste en la promoción y mantenimiento de las condiciones monetarias, crediticias y cambiarias mayormente favorables al desarrollo de la economía nacional, pero, en situaciones ordinarias y extraordinarias, la institución anotada lleva a cabo labores de recaudación de los ingresos estatales.**

- b) **Gestión:** también llamada administración de los recursos y consiste en la acción o efecto de gestionar o administrar. El término gestionar es referente a procurar la realización de las diligencias, trámites, visitas, intermediarios y otros medios informativos y de influencia que sean eficientes, para con ello alcanzar algún objetivo, acostumbra encontrarse bajo dependencia.

“El gasto que lleve a cabo el Estado tiene que encontrarse orientado a la satisfacción de sus mismas necesidades, debido a que el presupuesto público consiste en un instrumento esencial de la administración financiera y también de la política fiscal del Estado”.¹⁴

También, tiene que encargarse de que se llegue a elaborar con la debida orientación para la satisfacción de las necesidades de carácter social que se presenten.

- c) **Erogación o gasto:** el término erogar quiere decir repartir bienes, dinero o caudales, mientras que erogación consiste en la acción o efecto de erogar y se emplea como sinónimo de gasto, especialmente por parte del Estado y de las corporaciones o establecimientos públicos.

El gasto significa la acción de gastar y utilizar el dinero para la adquisición de los bienes, haciendo un bien común y llevando a cabo distintas ocupaciones. El mismo, consiste en la actividad en la cual se utilizan los recursos con los cuales

¹⁴ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 20.

cuenta el Estado, para la satisfacción de sus mismas necesidades o en las que tiene la comunidad.

El Estado se encarga de la programación de las distintas necesidades que va a utilizar para la satisfacción del presupuesto, debido a que con ello se pueden prever tanto los ingresos como los egresos de un período específico, el cual por lo general es de un año. La elaboración del presupuesto consiste en un acto de carácter administrativo, que posteriormente tiene que ser sometido a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo.

2.5. Sector público financiero

“Consiste en el complejo orgánico de todas las dependencias y entidades del gobierno, que tienen competencia para llevar a cabo sus actuaciones dentro de ámbitos generales o específicos esas actividades”.¹⁵

El complejo orgánico de las dependencias y entidades del gobierno que integran el sector público financiero son las siguientes:

- 1) **Ministerio de Finanzas Públicas.**

- 2) **Junta Monetaria.**

¹⁵ Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero.** Pág. 66.

- 3) **Banco de Guatemala.**

- 4) **Cualquier otra dependencia del gobierno o institución que sea creada con responsabilidad para llevar a cabo las actuaciones en áreas generales o específicas que tengan relación con las finanzas públicas.**



CAPÍTULO III

3. Recursos financieros

El Estado de Guatemala al igual que cualquier persona particular tiene que encargarse de la obtención de los medios económicos, bienes y riqueza para poder satisfacer las necesidades colectivas o bien necesita contar con los recursos necesarios y los ingresos monetarios para poder cumplir efectivamente con sus finalidades y con el sostenimiento de sus distintos organismos. La relevancia del tema de los recursos financieros se encuentra en contar con conocimiento en cuanto a las fuentes de los ingresos, siendo las mismas a las que se tiene que recurrir durante el transcurso del tiempo y de esa forma fue como las distintas agrupaciones primitivas que existieron como el cacique o jefe aportaban gastos gubernamentales.

“Durante la Edad Media, el monarca y los nobles utilizaron el régimen de tributación a sus súbditos para el sostenimiento de la nobleza, monarquía y ejército y en el apogeo de Roma se impuso un poder soberano, encontrándose el mismo como uno de los aspectos de la soberanía”.¹⁶

El mismo, se conoció como el poder de imperio y consistió en la facultad del Estado romano que permitía encontrarse sobre aquellos pueblos que hubieren sido conquistados y sometidos a su propia autoridad y a los mismos se les imponía la obligación de aportación de recursos, así como el régimen de tributación existente.

¹⁶ Valdéz Acosta, Ramón. **Estudios de derecho tributario latinoamericano**. Pág. 88.

“El poder de imperio llegó al grado que se encargó de la promoción del surgimiento de conflictos que terminaron con la Revolución Francesa, llegándose con ello a la época contemporánea en la cual se instituyeron los sistemas tributarios de distinta naturaleza y clase, con el aporte que al día de hoy se tiene que propugnar por regresar a la implantación de las políticas económicas del liberalismo”.¹⁷

Lo anotado, es lo denominado neoliberalismo, mediante el cual se busca la reducción del Estado a su menor expresión y por ende no existe intervención alguna en la prestación de servicios.

Los recursos pueden ser prestados a través de la iniciativa privada, lo cual trae como consecuencia lógica que el Estado al limitar sus finalidades y actividades, no necesita de mayores recursos o ingresos para poder existir.

Desde el momento en el cual se hizo referencia a la actividad financiera estatal, se tuvo que establecer que la misma se desarrolla para lograr procurarse los medios económicos necesarios con los cuales se tienen que satisfacer las necesidades básicas de la colectividad.

También, ello se llevó en referencia al sostenimiento de sus diversos organismos y de que los ingresos que se obtienen se conocen de manera genérica como ingresos públicos o recursos públicos, siendo los mismos de diversa naturaleza, así como también de distintas características económicas, financieras y jurídicas.

¹⁷ De la Garza. Ob.Cit. Pág. 122.

3.1. Conceptualización

“Los recursos financieros son constitutivos de sumas dinerarias o de bienes que el Estado es el encargado de recibir en propiedad, para posteriormente utilizarlos en la satisfacción de las necesidades de carácter público y en el sostenimiento que tiene que existir en cuanto a sus organismos”.¹⁸

Ello, tomando en consideración que los recursos que llegue a recibir el Estado son de naturaleza bien variada, siendo los mismos monetarios.

En sentido lato, los recursos públicos consisten en aquellos ingresos que son obtenidos mediante el Estado de manera preferencial en dinero, para la adecuada atención de determinadas erogaciones por exigencias de orden administrativo o de carácter económico y social.

Los mismos, consisten en los ingresos de la tesorería del Estado, no importando cual sea su naturaleza jurídica o económica.

3.2. Elementos

Los diversos elementos de los recursos financieros se desprenden de su conceptualización, siendo de allí de donde se tienen que deducir para la existencia y consideración de:

¹⁸ Monzón Matías, Julio Enrique. **Recursos financieros**. Pág. 78.

- 1) El Estado guatemalteco como sujeto pertenece a la economía pública.
- 2) Los medios económicos percibidos a través del Estado son recibidos en su mayor porcentaje a través de los tributos, o sea de manera coercitiva.
- 3) Tienen que encontrarse regulados mediante una ley anteriormente promulgada.
- 4) La aplicación de los recursos tiene que llevarse a cabo para el efectivo cumplimiento de las finalidades y necesidades estatales, o sea para asegurar el sostenimiento de los organismos y el bien común.

3.3. Clasificación objetiva

La clasificación de los recursos financieros ha sido objeto de fuertes críticas, debido a la existencia de varios criterios que han sido aplicados a través del tiempo.

- a) De acuerdo al fundamento jurídico: se dividen en recursos públicos ordinarios y recursos públicos derivados.
 - 1) Recursos públicos originarios: consisten en los ingresos que encuentran su origen en la actividad que lleva a cabo el Estado con su mismo patrimonio, siendo los mismos consecuencia de la explotación directa o indirecta relacionada con sus bienes, o sea, que son aquellos recursos que el Estado obtiene mediante su misma actividad económica, industrial, económica, agrícola y

bancaria. Los mismos, son los ingresos que se originan en prestación de los servicios a la comunidad a través de las empresas del Estado o mixtas y se tienen que generar con los mismos ganancias, motivo por el cual su actividad es similar a la que se lleva a cabo la iniciativa privada.

- 2) **Recursos públicos derivados:** se refieren a aquellos que el Estado recibe, no por su misma actividad, sino que son provenientes de la actividad jurídica y económica de carácter tributario.

“Son producto del *ius imperium* del Estado, o sea del poder de imperio del cual se encuentra dotado el Estado como ente con soberanía, que por lo general tiene su origen constitucionalmente”.¹⁹

Además, característica de esta clase de recursos lo es que el Estado los recaude de los particulares y dicha recaudación no de manera necesaria obliga al otorgamiento de una contraprestación.

Son constitutivos de los ingresos de mayor importancia para el fisco y se regulan a través de normas de derecho público y se conocen con la denominación de tributos.

- b) **De acuerdo a la naturaleza del recurso:** pueden ser en especie, por servicio o dinerarios.

¹⁹ Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas públicas.** Pág. 91.

- 1) **En especie:** se refieren a aquellos ingresos que implican una cosa o bien un objeto de valor o de una serie de bienes que tienen un valor que no sea en dinero, en concepto de pago de un tributo al Estado.

Los mismos, son correspondientes a la primera época de la economía natural como sucede con las regalías. Por lo general, los recursos en especie fueron de aplicación durante el siglo XV, en el momento en que los siervos de la gleba trabajaban la tierra y con el producto que obtenían de sus cosechas cancelaban los tributo al Señor Feudal.

En el medio guatemalteco, no se contempla posibilidad alguna de poder pagar los correspondientes tributos en especie, lo cual posiblemente es lo que responde a razones de carácter bastante prácticas en cuanto a su manejo, control y adecuada fiscalización.

- 2) **Por servicio:** son aquella clase de recursos que se obtienen a través del Estado, para la prestación de trabajo o de los distintos servicios personales, por parte de una persona que se encuentre bajo la obligación de pagar tributos.

Son constitutivos de aquellos medios que son necesarios para tributar de manera inusual pero, en el país se instituyeron para la prestación de servicios personales durante un determinado tiempo en la construcción y mantenimiento de carreteras públicas. Se han conocido con el nombre de servicios o trabajos de vialidad y significan que las personas se encuentran obligadas al pago de tributos y ello lo

pueden hacer pagando en efectivo, de conformidad con sus distintas posibilidades o con el trabajo personal que lleven a cabo durante determinados días de la semana.

Los servicios personales como forma de cumplimiento de una obligación de carácter tributario, han sido creadores de severos problemas, debido a que se ha colocado en contradicción al derecho laboral con el derecho tributario y con los derechos individuales del ser humano.

- 3) Dinerarios: se refieren a los ingresos que el Estado percibe a través de la moneda nacional.

Se les denomina pecuniarios o monetarios y son de bastante importancia, debido a que se refieren a la actividad de carácter en que lleva a cabo el Estado, siendo la misma de carácter económico y se utiliza para el cumplimiento de sus objetivos y sostenimiento de sus diversos organismos y ello se requiere en dinero.

- c) De conformidad con su carácter eventual o permanente: pueden ser originarios, y extraordinarios.

- 1) Originarios: son aquellos que se recaudan de manera normal y permanente en cada ejercicio fiscal que se lleve a cabo. El Estado cada año al discutir lo relacionado con su presupuesto es el encargado de prever lo que respecta a los

recursos que van a ser recaudados en el siguiente ejercicio fiscal, siendo ello establecido en las normas tributarias, para así lograr una cuantificación de los mismos.

- 2) **Extraordinarios:** son aquellos que no se recaudan en todos los ejercicios fiscales, o sea, se tienen que percibir de manera eventual, debido a que no cuentan con permanencia.

Por lo general, esta clase de ingresos son de carácter excepcional, debido a que se crean y destinan a la satisfacción de las necesidades imprevistas o inesperadas, como sucede en el caso de siniestros.

3.4. Clasificación subjetiva

La clasificación subjetiva de los recursos financieros toma como fundamento al sujeto o la persona titular activa del ingreso. Ello, en cuanto a la relación, actividad, calidad o derecho que el sujeto lleve a cabo, sustente o ejerza.

- a) **Recursos que sean provenientes de bienes y de actividades estatales:** el Estado como persona jurídica, es el titular de los derechos sobre los bienes, sean los mismos de naturaleza mueble o bien inmueble y por ende tienen que contar con igual calidad de la del propietario de las actividades que le producen los recursos financieros. En dicho sentido, es correcto pensar que el dueño de esos bienes y servicios tiene que obtener ingresos que posteriormente deberán canalizarse al

fondo común como respuesta de las distintas relaciones jurídicas. Las mismas, tienen que ser las que acompañen a una actividad de carácter productivo y que no puedan ser apropiadas por las personas particulares, con la única excepción de los fondos privativos de la misma.

Los ingresos que sean obtenidos de esa manera, pueden ser el resultado de arrendamientos de tierras o de la explotación que se lleve a cabo a las mismas, o sea, de la prestación de determinados servicios públicos.

- b) Recursos que son provenientes del ejercicio de la soberanía o del poder de imperio del estatal: en esta clase de recursos es notorio que se constituye la principal fuente de ingresos en beneficio del Estado, debido a que se encarga de demostrar que la tributación es la que aporta el mayor porcentaje de los ingresos que puedan ser obtenidos en cada ejercicio fiscal correspondiente.

“El poder tributario se presenta como una exteriorización de la soberanía. De esa forma, en materia impositiva se indica que se tiene que concebir el poder de imposición como aquella posibilidad de hecho y de derecho con la cual cuentan los entes de carácter público para el establecimiento de los impuestos”.²⁰

De ello, resulta claro que el poder impositivo es constitutivo de una atribución o de una calidad propia del Estado, que le permite la obtención de los recursos que sean necesarios para la satisfacción de las necesidades de orden colectivo.

²⁰ Ibid. Pág. 109.

No únicamente los tributos pueden llegar a colocarse dentro de dicha potestad, sino en general todas las formas de obtención de fondos principalmente en cuanto a los dinerarios de las economías de orden particular o extraterritorial, debido a que se tiene conocimiento del ejercicio de la soberanía.

Además, el Estado puede efectivamente contratar préstamos en el exterior y su soberanía en ese caso se tiene que traducir en la utilización del crédito respectivo y de su capacidad de poder endeudarse, frente a otras soberanías existentes.

3.5. Marco legal de los ingresos públicos

El agrupamiento y análisis de los ingresos estatales del Estado guatemalteco se lleva a cabo tomando como base la legislación encargada de la regulación del presupuesto de los ingresos y egresos estatales.

Ello, se promulga anualmente a través del Organismo Legislativo al ser aprobado el proyecto que elabora el Ministerio de Finanzas Públicas y que se le presenta al Organismo Ejecutivo.

El presupuesto tanto de los ingresos como de los egresos estatales de la sociedad guatemalteca abarca dos grandes rubros que se refieren a los ingresos corrientes y a los ingresos de capital, los cuales a su vez se subdividen en tributarios, paratributarios,



no tributarios, transferencias corrientes a los ingresos específicos y en recursos de crédito tanto público interno como externo.



CAPÍTULO IV

4. Las irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera

Las irregularidades tributarias tienen relación con la evasión fiscal y la misma es referente a la elusión del pago de los impuestos.

Son cualquier acto de omisión que se encuentre violando las disposiciones legales en el campo de un país o en el ámbito internacional y producen la eliminación o disminución de la carga fiscal.

“La evasión tributaria o fiscal termina y complementa lo que es la repercusión, cuando la misma es tomada en consideración como el fenómeno del movimiento o del desplazamiento de una obligación de carácter tributario, a sujetos pasivos que no habían producido el hecho generador y que debido al fenómeno tenían que hacer efectivo un tributo”.²¹

En sentido contrario, cabe anotar que la evasión fiscal tiene como característica principal la no cancelación de una obligación tributaria por parte de una persona, ocasionando con ello el perjuicio fiscal referente a la disminución de sus ingresos percibidos.

²¹ Ramírez. Ob.Cit. Pág. 39.

4.1. Distintas maneras de evasión tributaria

Dos son las formas en las cuales se puede llevar a cabo la evasión tributaria o fiscal, siendo las mismas las siguientes:

- a) **Evasión legal:** es referente a evadir la cancelación del impuesto empleando distintos procedimientos legales.

La misma, existe, vive y prolifera a raíz de las distintas abstracciones de carácter formal, así como de una serie de imprecisiones, de lagunas y de contradicciones que se encarga de ofrecer la legislación impositiva.

En relación a ello, se puede claramente afirmar que la evasión tributaria es referente a un proceder que sin infringir el texto legal, procura el alivio tributario a través del empleo de estructuras legales jurídicas de carácter atípico.

- b) **Evasión ilegal:** se presenta cuanto para la elusión del pago del impuesto se llevan a cabo actos que violan las normas legales.

A dicho asunto, se puede aseverar que se está cometiendo un fraude contra el Estado, limitándose el contribuyente a hacer a un lado el texto en lugar de violarlo, recurriendo a una combinación y a una forma de operar que no se encuentra contemplada en la legislación empleando para ello palabras de fácil comprensión.

La evasión ilegal es la que se lleva a cabo violando las normas jurídicas tributarias y en la cual existe obligación jurídica para la satisfacción del impuesto relacionado, debido al cumplimiento de los requisitos legales que se exigen para que surja en beneficio estatal el crédito tributario correspondiente, debido a la no cancelación del impuesto por parte del contribuyente.

De forma genérica, las evasiones son constitutivas de los delitos de fraude fiscal o de contrabando. La evasión tributaria consiste en la única especie referente a la evasión de la obligación tributaria violatoria de la legislación fiscal.

El hacer mención de la evasión tributaria es bien frecuente en un contrasentido, debido a que con la misma se evade al impuesto violando la legislación, motivo por el cual se ocasiona la correspondiente obligación.

La evasión tributaria se configura tomando en consideración las siguientes formas de carácter principal que son:

- 1) **Por ocultamiento:** se presenta por lo general no declarando el hecho imponible en los impuestos para cuya determinación se tiene que hacer exigible la presentación de una declaración tributaria.
- 2) **Por alteración:** durante la misma se muestra claramente el presupuesto del hecho con una forma jurídica distinta a la que realmente le es correspondiente de acuerdo al derecho privado.

- 3) **Por simulación:** es referente a que sin que sea necesario ocultar o alterar el hecho imponible, el hecho generador como negocio jurídico privado es revestido de formas legales que dan a conocer a quien le subyace como si ello fuera referente a una realidad económica distinta. Al lado de las formas anotadas, la evasión puede también presentar el carácter de más sofisticada, lo cual viene a ser constitutivo del denominado fraude a la ley fiscal, que consiste en un acto buscado por los contratantes y que transgrede los mandatos legales de carácter imperativo, o sea, que el negocio irregular es justamente de orden ilícito.

4.2. Características de la evasión tributaria

Las características de la evasión fiscal son las que a continuación se dan a conocer:

- a) Existe evasión tributaria no únicamente cuando como consecuencia de la conducta evasiva, se alcanza evitar por completo el pago, sino también en el momento de que existe una disminución en la cantidad estipulada.
- b) La evasión tributaria tiene que encontrarse referida a un determinado país cuyas normas jurídicas tributarias han sido transgredidas.
- c) La evasión únicamente puede ser producida por parte de aquello que se encuentra jurídicamente bajo la obligación de cancelar un tributo al fisco. Además, no existe evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso de carácter económico del tributo sin contar con la obligación legal de cancelarlo.

- d) Cualquier tipo de evasión es de carácter antijurídico, o sea, que viola las disposiciones legales existentes.

4.3. Motivaciones para el combate de la evasión tributaria

Los motivos para el combate de la evasión fiscal son los siguientes:

- a) Por constituir una violación a la ley.
- b) Debido a que beneficia a un determinado grupo transgresor frente al resto de los contribuyentes para con ello determinar si tiene que pagar o no el impuesto correspondiente.
- c) Porque si el objetivo del impuesto consiste en cubrir los gastos públicos o necesidades de orden público, los mismos tienen como causa esencial la realización de las diversas atribuciones estatales.

Quien defrauda al fisco se encuentra obstaculizando y limitando la satisfacción de las necesidades que cumple o satisface el Estado con el auxilio de dichos recursos.

4.4. Causas de la evasión tributaria

Las causas de la evasión fiscal o tributaria son las que a continuación se indican:

- a) **Desconocimiento de las finalidades que tienen los impuestos.**

- b) **Inexistencia de una contraprestación a cambio de las cantidades dinerarias que se cancelan en conceptualización del impuesto, surgiendo ante el Estado como donativos o bien como títulos de carácter gratuito para el Estado.**

- c) **El momento en que la administración pública permite la prestación de servicios de carácter público defectuosos, nulos, insuficiencia y por los cuales se tiene que robustecer la inutilidad de la cancelación del correspondiente impuesto.**

- d) **Los diversos casos referentes a la inmoralidad de los funcionarios relacionados por las finanzas públicas, debido a que el contribuyente señala que pagar el impuesto no consiste en más que robustecer la economía**

4.5. Medidas de prevención

Las medidas tendientes para poder erradicar la evasión tributaria son las que a continuación se dan a conocer:

- a) **Debido control del impuesto mediante las obligaciones secundarias de los sujetos activos y pasivos, así como de los terceros que intervengan.**

- b) **Establecimiento de penas contra los defraudadores y cuando la evasión fiscal no es constitutiva de delito se tiene que imponer una multa.**

- c) **Indicación de una serie de medidas para los recaudadores fiscales en cuanto a lo relacionado con el cobro de impuestos, a través de la concesión de una adecuada participación de la recaudación del impuesto y de las multas, con motivo de las violaciones a la ley que los mismos llegan a descubrir.**

- d) **Señalamiento de una serie de penas para que se comience con una negativa colectiva para no cancelar ningún impuesto.**

- e) **Asegurar privilegios fiscales, o sea que el Estado guatemalteco siempre será el encargado.**

- f) **Establecimiento de una serie de procedimientos que sean rápidos en cuanto a su ejecución.**

4.6. Evitación fiscal

“También se le llama elusión y es referente al comportamiento del contribuyente mediante el cual renuncia a poseer, materializar o bien a desarrollar una capacidad económica que se encuentre bajo la sujeción de algún gravamen, debido a que el contribuyente evita siempre y justamente llevar a cabo el hecho generador que es constitutivo del supuesto de hecho de la obligación de carácter tributario”.²² La evasión fiscal es la actitud de carácter negativo del contribuyente y la misma no tiene que tener lugar dentro del mundo de las formas jurídicas.

²² **Ibid.** Pág. 98.

La misma, cuenta con las siguientes características:

- a) Existencia de inactividad o abstención del contribuyente virtual que evita llevar a cabo el hecho generador de las obligaciones tributarias existentes.
- b) Debido a la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente.
- c) Por encaminarse al comportamiento del posible contribuyente en la fase que había sido de persecución impositiva si la elusión no hubiere operado.

4.7. La doble imposición

El sistema de recaudación responde a los lineamientos y directrices de distinta índole, de acuerdo a las finalidades políticas que sean perseguidas a través del Estado, el cual cuenta con poder de imposición. Dicho poder de imposición o soberanía de carácter fiscal no quiere decir la anulación o desconocimiento de los derechos propios del individuo que tienen sus bases esenciales y de garantía en las declaraciones correspondientes que se abarcan constitucionalmente a través de los Estados, en las normas dictadas y debidamente complementadas con los Decretos, resoluciones administrativas y reglamentos que no alteran el ejercicio de aquellos derechos o de su espíritu legal. Por otro lado, es lógico y natural que dicha recaudación se adapte justamente a los principios propios del derecho financiero y que se establezcan una serie de normas jurídicas para que dichos tributos puedan llenar sus finalidades sin

lesionar la armonía existente entre los derechos estatales y los del individuo, lo cual es una armonía que debe ser necesaria para la subsistencia del primero y la convivencia legal organizada de los seres humanos. La doble imposición por sí misma no cuenta con un carácter injusto, en tanto no lleve a cabo ningún tipo de vulneración en cuanto al principio de igualdad. Tampoco, se tiene que confundir a la misma con los impuestos. Existe multiplicidad de impuestos en el momento en que se advierte la afectación de la riqueza por los diversos gravámenes que sean integrantes de un sistema de orden tributario, que es adverso al sistema de imposición único. La doble imposición por el contrario sugiere como fenómeno financiero en cuanto a las condiciones que a continuación se indican:

- a) Existencia de dos autoridades financieras y con ello se puede indicar que se presenta una personalidad jurídica distinta.
- b) Igual impuesto cobrado por cada una de ellas.
- c) El gravamen tiene que recaer sobre el mismo hecho imponible.

4.8. Fenómenos financieros

El origen de la doble imposición se encuentra en:

- a) Los casos en donde exista superposición administrativa como consecuencia directa de la organización estatal.

- b) Debido a la proyección de carácter económica de las distintas actividades del ser humano.
- c) Por la riqueza que se encuentre desplazada más allá de los límites y aptitudes de los contribuyentes con la finalidad de la presión tributaria que sea ejercida en relación a que con ello no se implique una destrucción patrimonial y la erradicación de la fuente de recursos que es de interés para el Estado, para con ello lograr la conservación del cumplimiento de sus finalidades principales y así se evite que desaparezca el fundamento de los múltiples impuestos.

4.9. Duplicidad de entidades financieras

La presencia de dos autoridades financieras distintas es necesaria para la producción del fenómeno de la doble imposición. En dicho sentido, la misma puede ser proveniente de:

- a) La coexistencia de dos poderes de orden financiero: lo cual es bastante común que suceda en los países con sistemas políticos administrativos, en donde existe un impuesto estatal y otro provisional, en relación a una misma fuente u objeto que tenga que ser gravado.
- b) Puede ser proveniente de la existencia de dos potencias financieras completamente independientes: o sea cuando se trata de dos Estados que sostienen la existencia de una pretensión que sea susceptible de entrar en

conflicto con otro Estado que cuente con una pretensión parecida, sin que de ese hecho se pueda derivar la posibilidad de que jurídicamente un Estado pueda encargarse de la imposición de su voluntad a otro, como sería el caso de que dos países buscaran hacer efectivo el cobro de un mismo impuesto a las personas residentes de forma temporal en sus correspondientes territorios.

La doble imposición no se tiene que confundirse con la doble imposición, ni con la tributación múltiple, debido a que la última siempre resulta de la voluntad estatal de imposición de varios tributos a sus administrados, por distintos motivos, como sucede con el caso de los impuestos territoriales.

4.10. Impuesto doble

Se trata de un mismo impuesto que es aplicado por dos autoridades fiscales distintas. Cuando un poder grava la renta y otro lo relacionado con el consumo no puede existir una doble imposición. Pero, puede presentarse la situación que la configuración auténtica de los gravámenes no sean lo mayormente precisos y en determinadas ocasiones se presenten bajo la denominación o apariencia distinta y se entre a una doble imposición encubierta.

4.11. Igual hecho imponible

La doble imposición necesita por último que el gravamen que sea impuesto por dos soberanías fiscales distintas, tenga incidencia sobre el mismo hecho imponible. Ello es,

sobre los mismos presupuestos de hechos determinados por el legislador para de esa manera dar surgimiento a la obligación impositiva. Para fijar una conceptualización precisa del tema, se tiene que agregar que la identidad tiene que ser en cuanto a la misma materia imponible. De esa manera, se puede tener coincidencia señalando que no existe identidad si se trata de lo relacionado a un impuesto a los réditos y otro a la venta. En el primer caso, el rédito es el imponible; y en el segundo, la transferencia onerosa.

4.12. Doble imposición

Dichas dificultades por lo general se resuelven a través de tratados en lo que atañe al terreno internacional. Es de importancia la promoción de los acuerdos bilaterales sobre medidas que estén destinadas a evitar la doble tributación internacional, con la finalidad de estimular las inversiones extranjeras privadas.

El individuo que lucra o se aprovecha de dos Estados puede encargarse de pagar el impuesto a dos Estados, siempre que ello sea en límites razonables. Se tiene que llevar a cabo la distinción entre el concurso de imposición y los conflictos de imposición. En dichos casos, las consecuencias económicas, financieras y políticas son deplorables.

La tesis constituye un aporte científico para la sociedad guatemalteca, estudiantes y profesionales de derecho al dar a conocer las irregularidades tributarias y el inadecuado manejo de recursos y de la actividad financiera.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El inadecuado manejo de los recursos y las irregularidades tributarias no han permitido que se asegure una adecuada actividad financiera en el país. Las normas tributarias, al igual que el resto de las ramas del derecho establecen que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria cuentan con distintas obligaciones y no únicamente para la satisfacción del tributo, siendo las mismas aquellas que tienen por finalidad hacer posible y facilitar la liquidación y recaudación de dichos gravámenes. El sector financiero siempre ha sido propicio a fraudes e irregularidades, las cuales han ocasionado quebrantos económicos, tanto a entidades como a inversores, así como otras consecuencias negativas. Todos los días, se presentan en los medios de comunicación referencias irregulares de la actividad financiera guatemalteca.

En el derecho tributario al igual que en cualquier otra rama jurídica, no pueden pasar desapercibidas dichas irregularidades y es por ello que se recomienda que las normas jurídico-tributarias establezcan sanciones severas, siendo ellas las que deben encontrar su fundamento en el castigo a aquellas personas que han transgredido las normas y no han cumplido con el mandato legal vigente.

Las irregularidades tributarias son actos u omisiones de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la legislación tributaria, realizando actos no permitidos, efectuando lo que la legislación prohíbe, siendo fundamental que se respeten la normativa tributaria y que se lleve a cabo un adecuado manejo de los recursos y de la actividad financiera en la sociedad guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

BLAISE CABRERA, Jorge Horacio. **Historia del derecho tributario**. 2ª. ed. Barcelona, España: Ed. Jurídica, 1989.

BLANCO RAMOS, Ignacio. **Fundamentos de derecho tributario**. 3ª. ed. Valencia, España: Ed. Ariel, 1976.

CHAVARRÍA ESTRADA, Allan Javier. **La teoría de la tributación en el mundo jurídico**. 2ª. ed. Madrid, España: Ed. Alianza, 1974.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1998.

FLORES, Enrique. **Los tributos y su incidencia jurídica**. 4ª. ed. San José, Costa Rica: Ed. Educa, 1973.

GUILLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1947.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. 3ª. ed. San Luis Potosí, México: Ed. Potosina, 1981.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 4ª. ed. Santiago de Chile, Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1964.

MONZÓN MATÍAS, Julio Enrique. **Recursos financieros**. 2ª. ed. Bogotá, Colombia: Ed. Amanecer, 1990.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Curso de derecho tributario**. 3ª. ed. Madrid, España: Ed. Derecho financiero, 1983.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. 2ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1976.



RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario**. 2ª. ed. Bogotá, Colombia: Temis, 1985.

SALAS OSORIO, José Mario. **Derecho financiero y fiscal**. 3ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Safiro, 1989.

VALDÉZ ACOSTA, Ramón. **Estudios de derecho tributario latinoamericano**. 2ª. ed. Montevideo, Uruguay: Ed. Rosgal, 1982.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas públicas**. 3ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1982.

VILLELA VILLALOBOS, Zoila Manuela. **La actividad financiera**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Thomas Edinson, S.A., 1989.

Legislación:

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

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

Ley de Bancos y Grupos Financieros. Decreto número 19-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

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