

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



**MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE INTERVENCIÓN  
PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL  
ESTADO DE GUATEMALA**

**ROBIN JAVIER URBINA**

**GUATEMALA, JUNIO DE 2019**

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

**MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE INTERVENCIÓN  
PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL  
ESTADO DE 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

**ROBIN JAVIER URBINA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, junio de 2019

**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:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

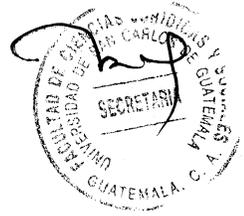
**Primera fase:**

Presidente:	Lic.	José Miguel Cermeño Castillo
Vocal:	Lic.	Ery Fernando Bámaca Pojoj
Secretario:	Lic.	William Armando Vanegas Urbina

**Segunda fase:**

Presidente:	Lic.	Marco Vinicio Villatoro López
Vocal:	Lic.	William Armando Vanegas Urbina
Secretario:	Lic.	Ery Fernando Bámaca Pojoj

**RAZÓN:** “Únicamente la autora 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).



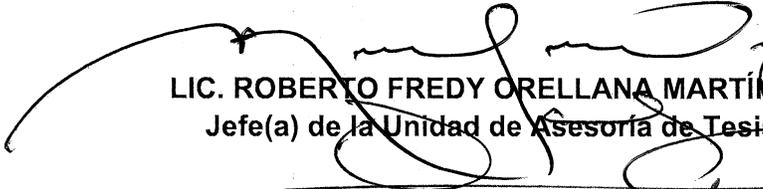
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 21 de septiembre de 2017.

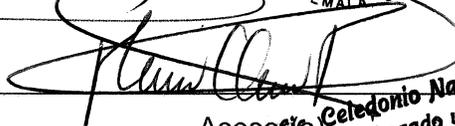
Atentamente pase al (a) Profesional, CELEDONIO NAVARIJO ESTRADA  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
ROBIN JAVIER URBINA, con carné 200816415,  
 intitulado DETERMINAR LA EFECTIVIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE  
INTERVENCIÓN PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL ESTADO DE  
GUATEMALA.

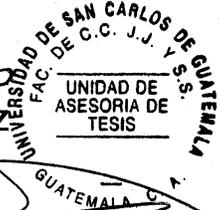
Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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.

  
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

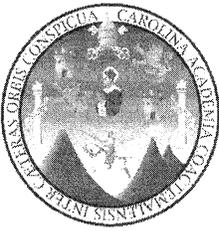
  
**Celedonio Navarije Estrada**  
 Abogado y Notario



Fecha de recepción 10 / 10 / 2017. f)

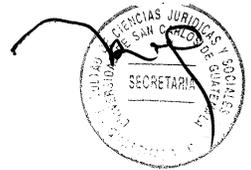
Asesoría  
 (Firma y Sello)





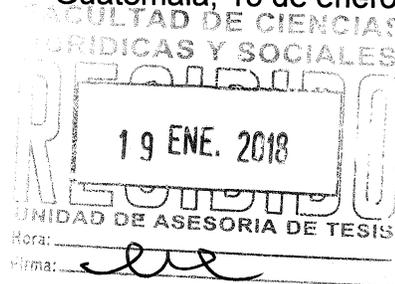
Lic. CELEDONIO NAVARIJO ESTRADA

Abogado y Notario



Guatemala, 15 de enero de 2018

Licenciado Roberto Fredy Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Apreciable Licenciado:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del estudiante: **ROBIN JAVIER URBINA**, el cual se intitula: **“DETERMINAR LA EFECTIVIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE INTERVENCIÓN PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL ESTADO DE GUATEMALA”**, el cual fue modificado de la siguiente manera: **“MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE INTERVENCIÓN PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL ESTADO DE GUATEMALA”**. Declarando expresamente que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- I. Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, dicho estudio contiene diversos aspectos tanto, doctrinario y jurídico y algunos temas de actualidad, acerca del Derecho Tributario y la institución encargada de la recaudación de tributos en Guatemala, además el análisis de las medidas cautelares, principalmente el embargo con carácter de intervención, como mecanismo jurídico-procesal para la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala.
- II. Los métodos utilizados en la investigación fueron el analítico, inductivo, deductivo y sintético; mediante los cuales el estudiante no sólo logro comprobar la hipótesis, sino que también analizó y expuso detalladamente lo relativo a las consecuencias de la efectividad de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención para asegurar la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala.
- III. Respecto a la redacción de la tesis, ésta es clara, concisa y explicativa, ya que el estudiante utilizó un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, se aplicaron las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- IV. El informe final de tesis, constituye un verdadero aporte en materia científica para la comunidad jurídica y los estudiosos del Derecho Tributario, debido a que en dicha



# Lic. CELEDONIO NAVARIJO ESTRADA

Abogado y Notario



disciplina jurídica, hasta la presente fecha son pocos los estudios realizados en diversas universidades de Guatemala.

- V. En la conclusión discursiva, el estudiante expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez manifiesta que es importante determinar cuáles son las consecuencias jurídicas y financieras al momento de que se otorga la medida cautelar de embargo con carácter de intervención, con la finalidad de asegurar la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala.
- VI. La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tantas de autores nacionales como extranjeros, además del ordenamiento jurídico vigentes.
- VII. El estudiante aceptó todas las sugerencias que le hice en el desarrollo de la presente investigación en el campo del Derecho Tributario y como consecuencia de ello se le recomendó que algunos temas contenidos en los diferentes capítulos deberían de sufrir alguna modificación, con la finalidad de realizar un estudio jurídico congruente al tema aprobado.

Hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

Lic. Celedonio Navarajo Estrada  
Asesor de Tesis  
Colegiado 7057

Lic. Celedonio Navarajo Estrada  
Abogado y Notario



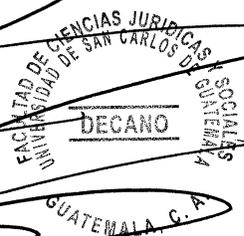
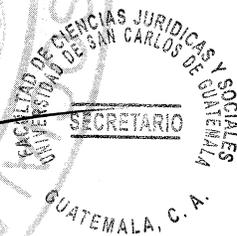
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de mayo de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ROBIN JAVIER URBINA, titulado MEDIDA CAUTELAR DE EMBARGO CON CARÁCTER DE INTERVENCIÓN PARA ASEGURAR LA RECUPERACIÓN DE IMPUESTOS DEFRAUDADOS AL ESTADO DE 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/cpchp.





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Omnipotente, ya que sin su voluntad nada sería posible y es gracias a Él que el día de hoy me permite alcanzar esta meta y cumplir mi sueño.
- A MI MADRE:** Bertha Judith Urbina, mujer ejemplar, luchadora, amorosa, con un corazón enorme ya que con su inmenso amor, enseñanza, sacrificio y apoyo incondicional hizo de mi un hombre de bien.
- A MIS ABUELITAS:** María Judith Morales, Blanca Rodolfina Morales, un agradecimiento especial hasta el cielo por todo su amor, enseñanzas, apoyo y dedicación, eternamente agradecido.
- A MI HERMANO:** Antulio, por toda su amistad, su cariño y apoyo incondicional en todo momento.
- A MIS HIJOS:** Nicole y Javier, por enseñarme el verdadero significado de la vida, por ser mi fuente de motivación e inspiración día a con día, los amo.



**A MIS TIOS:**

Patricia, Luis, Mario, Rodolfo, Isaac, por estar siempre conmigo apoyándome, guiándome, por su auténtico cariño para alcanzar esta meta.

**A MI ESPOSA:**

Yuma Navas, por estar a mi lado en los momentos difíciles, por su comprensión, amor y apoyo incondicional.

**A MIS AMIGOS:**

Por su apoyo durante el tiempo de estudio, por esos momentos inolvidables dentro y fuera de la facultad.

**A:**

La Universidad de San Carlos de Guatemala por forjarme como profesional, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## PRESENTACIÓN

Para el desarrollo de la presente investigación jurídica, fue determinante establecer qué tipo de investigación se desarrollaría, por lo cual se planteó que la misma es de carácter cualitativa, perteneciendo a la ciencia del derecho penal y tributario respectivamente. El tema central, aborda lo relativo a efectividad de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención, para asegurar la recuperación de los impuestos defraudados al Estado de Guatemala, ya que la determinación de la obligación tributaria tiene como finalidad que la Superintendencia de Administración Tributaria recaude y entregue a la Tesorería Nacional los tributos que pagan los contribuyentes.

El sujeto de estudio se basa en el contribuyente, quien debe cumplir con la obligación jurídica tributaria. El objeto de estudio fue la Superintendencia de Administración Tributaria.

El lugar y período de la presente investigación fue en la ciudad de Guatemala y se tomó como referencia los años 2015 y 2016.

En cuanto al aporte académico se presenta un mecanismo legal establecido en el ordenamiento jurídico guatemalteco para resolver los conflictos de contribuyentes morosos que hayan sido determinados por el ente recaudador y en ese orden, deben existir elementos probatorios para promover el proceso judicialmente.



## HIPÓTESIS

La hipótesis planteada fue la siguiente: Uno de los mecanismos jurídicos y procesales para asegurar la presencia del contribuyente ante un órgano jurisdiccional, con la finalidad de asegurar la recuperación de impuestos adeudados, se refiere a solicitar el embargo precautorio y a la vez la intervención de uno o varios establecimientos propiedad del contribuyente, siendo necesario que el mismo tenga ingresos en forma permanente para asegurar la efectividad de dicha medida y solventar su situación morosa con el fisco.

En cuanto a la hipótesis, para la realización del presente estudio jurídico, debidamente radicó en conocer los problemas jurídicos que contrae el impago de los tributos por parte de los contribuyentes y cuáles son los mecanismos de coacción a utilizar por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su actividad para la recuperación de los tributos defraudados al Estado de Guatemala.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Al concluir este estudio, se logró comprobar la hipótesis planteada, utilizando el método de comprobación deductivo; y fue aplicada la técnica bibliográfica.

Exponiendo para el efecto las causas que genera actualmente la defraudación fiscal, determinándose que son: falta de cultura tributaria por parte de los contribuyentes; mala administración de la documentación contable; el deseo de hacer caer a la administración tributaria en error para evitar el pago de los impuestos que les corresponde; teniendo un efecto desfavorable en la recaudación anual de los mismos, repercutiendo así, de forma negativa en el Estado de Guatemala.

De la misma manera se estableció que la Superintendencia de Administración Tributaria, ha realizado acciones como lo son las medidas cautelares de embargos con carácter de intervención, arraigo de representantes legales y embargo de vehículos de las empresas, en los distintos órganos jurisdiccionales competentes, como mecanismos jurídicos que le permite la ley para que los contribuyentes hagan efectivo el pago de impuestos no pagados conforme calendarización.



# ÍNDICE

Pág.

Introducción ..... i

## CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado.....	1
1.1. Aspectos generales.....	1
1.2. Origen.....	2
1.3. Concepto.....	4
1.4. Naturaleza jurídica.....	6
1.4.1. Teoría económica.....	8
1.4.2. Teoría sociológica.....	8
1.4.3. Teoría política.....	9
1.5. Instrumentos.....	9
1.5.1. Presupuesto.....	10
1.5.2. Ingresos.....	11
1.5.3. Egresos.....	12
1.5.4. Conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos.....	13

## CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	15
2.1. Aspectos generales.....	15
2.2. Origen.....	16
2.3. Concepto.....	18
2.4. Características.....	20
2.5. Clasificación.....	21
2.5.1. Impuestos.....	21
2.5.2. Arbitrios.....	24
2.5.3. Contribuciones especiales.....	26
2.5.4. Contribuciones por mejoras.....	28



### CAPÍTULO III

Pág.

3. La capacidad tributaria .....	31
3.1. Aspectos generales .....	31
3.2. Aspecto subjetivo del tributo y la figura del Estado .....	33
3.2.1. La figura del Estado .....	34
3.3. La función personal de la capacidad tributaria .....	36
3.4. Norma tributaria .....	40
3.5. Contribuyentes .....	41

### CAPÍTULO IV

4. Medida cautelar de embargo con carácter de intervención para asegurar la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala .....	45
4.1. Aspectos generales de las medidas cautelares en materia tributaria .....	46
4.2. Aspectos generales del embargo como medida cautelar en materia tributaria ..	52
4.3. Características de la medida cautelar en materia tributaria .....	54
4.3.1. La provisoriedad del proceso cautelar .....	54
4.3.2. La existencia de un peligro de daño jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva (periculum in mora).....	55
4.3.3. La subsidiariedad del proceso cautelar .....	57
4.4. El proceso cautelar en materia tributaria .....	58
4.5. Análisis de la efectividad del embargo con carácter de intervención en materia tributaria.....	62
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>67</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>69</b>



## INTRODUCCIÓN

La determinación de la obligación tributaria tiene como finalidad que la Superintendencia de Administración Tributaria recaude y proporcione al Estado de Guatemala, por los canales correspondientes los tributos que pagan los contribuyentes, mismos que sirven para cubrir necesidades de carácter social. La administración tributaria hace uso de mecanismos jurídicos y procesales existentes para que el contribuyente cumpla con la obligación jurídico tributaria, en ese orden, el embargo, con carácter de intervención, es un mecanismo al cual se recurre dentro de un proceso penal, para asegurar los impuestos que han sido defraudados y por ende, dejados de percibir, sin embargo, es necesario tener la certeza si el embargo, con carácter de intervención, asegura la recuperación de lo defraudado, al no afectar el giro normal de la empresa intervenida para que esta pueda seguir en total funcionamiento y así el remanente dentro de la empresa pueda ser puesto a disposición de la autoridad correspondiente por medio de un interventor.

Los objetivos planteados para la presente investigación fueron: Determinar la importancia jurídica y tributaria de la recuperación de adeudo, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de uno o varios contribuyentes quienes por diversas causas incumplieron con el pago de impuestos que el Estado exige en ejercicio de su poder soberano y determinar si estos pudieron ser recuperados por medio de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención.

Se planteó como hipótesis la siguiente: Unos de los mecanismos jurídicos y procesales para asegurar la presencia del contribuyente ante un órgano jurisdiccional con la finalidad de asegurar la recuperación de impuestos adeudados, se refiere a solicitar en embargo precautorio y a la vez la intervención de uno o varios establecimientos propiedad del contribuyente, siendo necesario que el mismo tenga ingresos en forma permanente para asegurar la efectividad de dicha medida y solventar su situación morosa con el fisco.



La investigación jurídica, se divide en cuatro capítulos los que a continuación se describen brevemente: El capítulo I, se refiere a la actividad financiera del Estado los aspectos generales, origen, concepto, naturaleza jurídica y elementos; el capítulo II, contiene lo referente a los tributos, los aspectos generales, origen, concepto, características y la clasificación; el capítulo III, aborda el tema de la capacidad tributaria, los aspectos generales, aspectos subjetivos del tributo, la función personal de la capacidad tributaria, norma tributaria, contribuyentes; el capítulo IV, presenta la base de la investigación como lo es la determinar la efectividad de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención para asegurar la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala, aspectos generales de las medidas cautelares en materia tributaria y del embargo como medida cautelar, características de la medida cautelar en materia tributaria, proceso cautelar en materia tributaria, finalizando con el análisis de la efectividad del embargo con carácter de intervención en materia tributaria.

Para el desarrollo de este estudio se utilizaron los métodos: científico, inductivo, deductivo. Dentro las principales técnicas de investigación jurídica se mencionan la bibliográfica, así como la documental.

Finalmente, se indica que dicho trabajo sirva como un aporte jurídico en cuanto a la efectividad de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención en la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala.



## CAPÍTULO I

### 1. Actividad financiera del Estado

El Estado cumple funciones complejas para la realización de los fines que persigue, ya que selecciona sus objetivos, sus gastos, la obtención de los medios para atender esos gastos, ya sean esos medios pecuniarios o de otra especie, la gestión y a la administración o manejo de estos, todo esto constituye la actividad financiera.

#### 1.1. Aspectos generales

El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades a través del Poder Ejecutivo, desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así la administración de un Estado, como la de cualquier otra entidad pública o privada, tiene que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido principalmente por la gestión de intereses económicos.

La actividad financiera del Estado, con autonomía respecto a la economía política es de reciente creación, su historia independiente no se remonta más allá de la Revolución Francesa. Sin embargo, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes, la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado que se refieren a los patrimoniales e ingresos de derecho público, tratan sobre los



tributos patrimoniales, en su relación cuantitativa resulta muy diferente de lo que fuere en el pasado.

La actividad financiera, es la gestión que realiza el Estado y los demás entes públicos secundarios a fin de proveerse de los medios económicos idóneos para cubrir los gastos que ocasionen la satisfacción de las necesidades públicas. La actividad financiera, tiene relación de dependencia con las demás funciones del Estado.

Para cumplir con su gestión de administración pública el Estado debe hacer uso de los medios económicos que el mismo logra a través de las funciones recaudatorias de la actividad financiera. La recaudación de ingresos, es una gestión fundamental del Estado, sin la cual no pueden efectuarse sus demás funciones. Sin embargo, la actividad financiera no alcanza fines por sí misma. Tal gestión sólo logra medios económicos para satisfacer los fines propios del Estado. Estos medios son llamados ingresos públicos.

## **1.2. Origen**

En los primeros siglos de la Edad Moderna el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con lo que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda su gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano.



En ese tiempo no existía un sistema de impuesto permanente y sólo con la ocasión de necesidades extraordinarias, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los Estados, los ingresos patrimoniales representan proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

En el Siglo XVIII, el aspecto político predomina en los estudios financieros aún bajo los comercialistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado.

El Siglo XVIII, marca una transformación a este respecto, bajo el influjo de los fisiócratas, primero y de la escuela inglesa después, quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas, provistas de una visión unilateral, separada de la política. En el Siglo XIX, y comienzos del Siglo XX, aparecen estudios puramente jurídicos. Por su parte en Francia, se orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, en este siglo cuando se reforma perfectamente definitiva la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma.

Actualmente y en virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho quehacer intelectual, se puede concluir que: "La ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya que económicos son los medios de que se sirve el Estado para



desarrollar su actividad financiera; políticas son las finalidades y los procedimientos de esta actividad y jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.”<sup>1</sup>

Es importante señalar, que la ubicación que se ha adjudicado a la ciencia de las finanzas desde el transcurso de su maduración a la actualidad, es distinta, si bien en sus albores se le trató de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó el orden político y sociológico, y por último sólo en el ámbito jurídico.

### **1.3. Concepto**

La actividad financiera del Estado es la encaminada a obtener recursos para realizar los gastos que demandan las necesidades públicas.

Por lo que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniario o de otra especie, es decir la asistencia técnica de otras instituciones de carácter privado, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. Se define la actividad

---

<sup>1</sup> Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 151.



financiera del Estado de la siguiente manera: “La actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina Actividad Financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado Moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines.”<sup>2</sup>

Por otra parte la actividad financiera del Estado es: “La autoridad financiera que el Estado realiza consiste en administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conocer, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”<sup>3</sup>

Asimismo se define a la actividad financiera del estado de la siguiente manera: “Es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, y en general, a la realización de sus propios fines.”<sup>4</sup>

Finalmente, puede resumirse la actividad financiera del Estado como la acción que éste realiza por medio de uno de sus Organismos, que tiene por objeto la obtención,

---

<sup>2</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 1

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** Pág. 5

<sup>4</sup> **Ibíd.** Pág. 5



administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los que se pueden indicar. La educación, la salud, comunicaciones, vivienda, seguridad, administración de justicia, entre otros, los cuales sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

#### **1.4. Naturaleza jurídica**

La actividad financiera del Estado, tiene en su gestión, la obtención de riquezas, la administración de esa riqueza y por último con esa riqueza, ir a la búsqueda de satisfacer necesidades de carácter general, colectivo o público. En esa compleja y singular actividad, pretende el Estado ser el elemento regulador y ordenador de las injusticias socio-económicas, a tal efecto tiende a redistribuir la riqueza en un afán de justicia social, por vía de una justicia tributaria y una aplicación de tales principios.

El origen del poder tributario se remonta al inicio de la civilización, ya que los pueblos antiguos los ciudadanos ya pagaban tributos para el sostenimiento del Estado. El poder tributario del Estado, al imponer tributos a sus habitantes fue arbitrario, porque era para el sostenimiento de la clase poderosa o política de la época, es decir, para los monarcas, señores feudales y otros. Fue así como los pueblos empezaron a exigir que dichos tributos no fueran solamente para cubrir lujosos placeres sino que también, fueron invertidos en satisfactores de carácter social. Ante dicha actividad, se dieron movimientos de carácter social conocidos como revoluciones, ante la injusticia de la implementación de tributos a los ciudadanos.



El ejemplo de movimientos que se dieron, como reacción de ello, se tiene entre otros los siguientes: la Carta Magna en 1215, La Revolución Inglesa de 1640, la Independencia de los Estados Unidos en 1776, la Revolución Francesa en 1789 y la Revolución Rusa en 1917. Los movimientos antes mencionados, dieron origen a que el Estado a través de sus diferentes organismos, regulara su actividad financiera, es decir, estableciera una normativa que determinará, planificará, programará todo lo relativo al gasto público.

Para el desarrollo de la actividad financiera, es necesaria, una disposición legislativa, que regule aspectos relacionados al presupuesto estatal y para el efecto la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, es considerado un presupuesto de planificación y de política económica, así como de gestión de la administración fiscal del Estado.

Dentro del objeto de dicha norma legal se encuentra: el de normar los sistemas presupuestarios de contabilidad integrada gubernamentalmente, de tesorería y de crédito público, con el objeto de realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la capacitación y uso de los recursos públicos del Estado; asimismo sintetizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público, además de desarrollar sistemas integrados sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público, también el fortalecimiento de la capacidad administrativa y los diferentes sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.



Dentro de los fundamentos de la actividad financiera, se encuentra el planteamiento de varias teorías que tratan acerca de dicha actividad, mismas que se describen a continuación:

#### **1.4.1. Teoría económica**

Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

#### **1.4.2. Teoría sociológica**

En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que (según criterio de la autoridad) los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.



### **1.4.3. Teoría política**

Siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política. Se considera: "Que no debe hallarse un límite a los hechos financieros ya que no se ajusta a la realidad que día a día muestra el predominio de la directivas políticas condicionantes de la actividad financiera."<sup>5</sup>

### **1.5. Instrumentos**

La actividad financiera constituye el objeto del derecho financiero, ya que es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

Como instrumentos de la actividad financiera del Estado se pueden mencionar los ingresos, los egresos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos.

---

<sup>5</sup> Pugliese, Mario. **Op. Cit.** Pág. 175



### 1.5.1. Presupuesto

Pese a que una parte de la actividad financiera se desenvuelve, como se ha indicado, mediante intervenciones que no se traducen en planteamientos presupuestarios, las dimensiones de las dos partidas del presupuesto y sus relaciones, representan todavía características fundamentales de la actividad financiera y están en primera línea entre los instrumentos con que esta alcanza sus objetivos.

“La política del presupuesto, se resume tradicionalmente en la regla del equilibrio de ingresos y gastos efectivos en cada ejercicio anual.”<sup>6</sup> La exigencia del equilibrio anual viene, sin embargo, afirmada frecuentemente sólo por la parte ordinaria del presupuesto; se dice entonces que los gastos recurrentes deben cubrirse con ingresos también recurrentes, evitando de esta forma agotar reservas, que no se reproducen, al afrontar gastos destinados a repetirse. Se admite, sin embargo, que los gastos efectivos extraordinarios, al no tener el carácter recurrente, se cubran también con ingresos extraordinarios.

En realidad, la relación entre gastos ordinarios y gastos extraordinarios no se prestan a ser definidos con exactitud, aunque el criterio de la recurrencia puede aplicarse con seguridad en determinados casos bien definidos, deja una zona intermedia en la cual su aplicación es opinable totalmente, y es precisamente esta zona intermedia la que plantea los problemas efectivos en la política presupuestaria de tiempos normales. En

---

<sup>6</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel. **Elementos de derecho administrativo**. Pág. 38



la práctica, “Los presupuestos extraordinarios son únicamente instrumentos para hacer aceptar el déficit a los parlamentos y a las opiniones públicas.”<sup>1</sup>

La justificación de los déficits presupuestarios se han dado con la hacienda coyuntural, en la cual se ha dado un puesto central a una política del presupuesto dirigida a alternar déficits con funciones compensadores de los insuficientes gastos privados en los años de depresión. Se teorizó, y en parte se ha practicado, sobre todo en los países europeos, el abandono del equilibrio anual del presupuesto en favor del equilibrio plurianual, que se extiende sobre todo un ciclo económico.

### **1.5.2. Ingresos**

Tradicionalmente el Estado ha obtenido recursos por medio de tres grandes fuentes:

- a. Por medio de la explotación de su propio patrimonio;
- b. Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio; (IUS IMPERIUM) y
- c. Por medio del crédito público interno o externo.

Otro aspecto importante es la recaudación de tributos, que es considerada la base fundamental de la actividad financiera del Estado, es primordial para que existan las demás, pues nace de la necesidad del Estado de agenciarse fondos para poder

---

<sup>1</sup> Ibid. Pág. 13



funcionar y cumplir con sus fines, motivo por el cual la mayoría de Constituciones Políticas que han estado vigentes en Guatemala, contemplan o establecen la obligación ciudadana de contribuir al gasto público.

### **1.5.3. Egresos**

Con respecto a los egresos, estos son considerados todas las erogaciones o gastos que el Estado realiza para el cumplimiento de la satisfacción de necesidades colectivas y para el efecto se indica: “Gestionar es procurar prácticamente, valiéndose de diligencias, trámites, visitas, intermediarios y otros medios de información o influencia eficaces, el logro de alguna finalidad, que suele depender más o menos libremente de otro.”<sup>8</sup>

En el campo de la actividad financiera del Estado, la gestión o administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que en Guatemala se realiza a través de la Secretaria de Planificación y Programación de la Presidencia y el Ministerio de finanzas Públicas.

El Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento en su considerando primero expone que el Artículo 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala, describe el contenido de la Ley Orgánica del Presupuesto, la que debe regular, entre otros, los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto general de ingresos y

---

<sup>8</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 261



egresos del Estado, así como lo relativo a la deuda pública la forma de comprobar los gastos y de recaudación de los ingresos públicos.

#### **1.5.4. Conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos**

Como instrumento de la actividad financiera del Estado, es en donde se emplean los recursos con que cuenta el Estado, en la satisfacción de sus propias necesidades o en las de la comunidad. El Estado programa las necesidades que va a satisfacer en el presupuesto, pues es en este documento en el cual prevé los ingresos y egresos de un determinado periodo, que generalmente es de un año; su ejecución o realización se hace por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y la Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

La elaboración del presupuesto, es un acto administrativo, que luego se somete a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo, de conformidad con lo establecido en el Artículo 171 literal b) de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que tiene carácter de una ley ordinaria y la falta de cumplimiento de lo que en ella se establece, puede hacer incurrir a los funcionarios encargados de su ejecución en la comisión de un hecho calificado como delito.

En cuanto a la formulación del Presupuesto, existe en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 20 con respecto a política presupuestaria lo siguiente:



“El Organismo Ejecutivo, a través de sus dependencias especializadas, practicará una evaluación anual del cumplimiento de los planes y políticas nacionales y del desarrollo nacional del país. En función de los resultados, de esta evaluación, dictará las políticas presupuestarias y los instrumentos generales sobre estas bases las entidades prepararan sus propuestas de prioridades presupuestarias, en general y de planes y programas de inversión pública en particular, para la formulación del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado”.

El funcionamiento de las diferentes entidades estatales, se desarrolla a través de dos programas establecidos uno se refiere a la inversión y el otro al funcionamiento para lo cual es indispensable que el Estado a través del Ministerio de Finanzas Publicas, tenga la disponibilidad financiera para cubrir cada uno de los diferentes compromisos, sin embargo, en lo que respecta al funcionamiento este es bastante alto y todo ello debe de incluirse en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y conforme las necesidades sociales, también así es necesario que anualmente haya incremento, principalmente en materia de funcionamiento para cumplir diversos compromisos y en ese orden la actividad financiera del Estado conlleva a tener presente todo lo que se necesita para el funcionamiento del mismo principalmente con orientación económica.



## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

Los tributos también son conocidos como impuestos o contribuciones públicas, siendo su verdadero origen tan antiguo como la sociedad misma. En efecto, siempre que han existido comunidades autónomas que han creado métodos para lograr que sus miembros presten la debida contribución material a la satisfacción de las necesidades comunes.

#### 2.1. Aspectos generales

No cabe duda, que los tributos forman parte de la economía del país, ya que los mismos son prestaciones de dinero que el Estado exige en virtud de una ley, con el propósito de cubrir los gastos públicos o los gastos que realiza el Gobierno a través de inversiones públicas, por lo que aumento en el mismo producirá un incremento en el nivel de renta nacional y en caso de una reducción tendrá un efecto contrario. Permitiendo la participación de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, que no son más que la esencia de la clasificación de los tributos, así como los caracteres, la unidad tributaria, la presión y la evasión fiscal.

Por otra parte, se destaca la importancia del sistema tributario ya que es el conjunto de tributos establecidos en un determinado Estado y en un determinado tiempo, que va a depender del tipo de sistema que se emplee, ya sea racional el cual es creado por el



legislador de manera libre, tomando en cuenta los objetivos que se siguen y los medios empleados, o el histórico que a diferencia del racional, se da de forma espontánea y de acuerdo a la evolución histórica, los cuales están basados en una serie de principios que serán explicados, así como los demás puntos en el desarrollo de ésta investigación.

## 2.2. Origen

La mayoría de los autores coinciden al afirmar que, las estructuras jurídicas en que descansan los tributos fueron establecidas en Roma, considerada como la cuna del derecho en general, sin embargo, en la Biblia aparecen menciones claras de su existencia, variedad y obligatoriedad.

En el Imperio Romano, la reforma del Emperador Dioclesiano a finales del Siglo III, formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto. Así pues, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio. El comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados. Dicha costumbre se llevó a cabo durante varios siglos extendiéndose a diferentes lugares, como fue el caso de Francia durante la Revolución Francesa.

El padre de la química moderna Antoine Lavoisier, se casó con la hija de uno de los jefes ejecutivos de la empresa privada que recaudaba los impuestos para el gobierno

de Luis XVI. Cuando llegó la Revolución Francesa, la concesionaria de los impuestos constituyó uno de sus principales objetivos, en donde Lavoisier perdió su brillante cabeza en la guillotina, por dedicarse a tan riesgoso negocio.

La ciudad de Bizancio, muy conocida en la antigüedad, fue fundada hacia el año 660 a. de c. como una colonia griega, la cual se hallaba en la zona europea del Bósforo y ocupaba parte del emplazamiento de la moderna Estambul.

En las Sagradas Escrituras, al respecto de los tributos se indica lo siguiente: “En el Evangelio de San Mateo, en el Capítulo 22 Versículo 21, Jesucristo replicó a sus apóstoles en relación con el impuesto debido al emperador romano Julio César lo siguiente: Por lo tanto, dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”.<sup>9</sup>

En Guatemala, el Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos.

Para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes. Estos tributos están regulados por el Derecho Tributario.

---

<sup>9</sup> Torres Amat, Félix. **La sagrada Biblia**. Pág. 1133.



### 2.3. Concepto

Para el análisis de la institución jurídica de los tributos es importante adentrarse en su conceptualización con el que se conoce el monto, el sistema o la forma de exacciones de toda clase a que están sujetos los habitantes de un país.

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos como: “Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.<sup>10</sup>

Los tributos son aportaciones comúnmente en dinero que todo contribuyente está obligado a entregar al fisco, con la finalidad de que éste cumpla las satisfacciones sociales que le han sido conferidas en la Constitución Política de la República y cuyo cumplimiento origina la obligación tributaria.

El Derecho Tributario es: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su

---

<sup>10</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 257.



nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.<sup>11</sup>

El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción, puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación voluntaria de los individuos.

Asimismo, el derecho tributario: “Es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”.<sup>12</sup>

Tal como lo indica la definición anterior, este conjunto de normas regulan todo lo referente a la relación tributaria que existe entre los contribuyentes y el Estado, es decir, los que están obligados a tributar sean estas personas individuales o jurídicas y el gobierno a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso de Guatemala.

Se determina el derecho tributario como el: “Conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares”.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> De La Garza, Sergio Francisco. **Op. Cit.** Pág. 145

<sup>12</sup> Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario.** Pág. 110

<sup>13</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 40



Por consiguiente, el Derecho Tributario es el conjunto de normas legales que procuran los medios financieros para que el Estado pueda atender a los gastos públicos. En sí es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.

Tomado como el conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones y deberes en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones. Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala, como principio para la imposición de los tributos, garantizando así la obligatoriedad y exigibilidad del contribuyente.

#### **2.4. Características**

El tributo constituye una prestación, normalmente pecuniaria, que se le debe al Estado o a otro ente público, no obstante, hay muchas y de distinto tipo, por lo que es necesario, indagar en torno a sus características que le dan su identidad, para el efecto se presentan a continuación.

- a) Es un tributo que determina un beneficio individual
- b) Surge por razón de beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra.
- c) Ese tributo es de carácter especial y único
- d) Ese tributo no es periódico, en consecuencia, es extraordinario.



- e) Ese tributo está en función del beneficio obtenido, y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.
- f) El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero, por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad, por razón de la obra pública que lo beneficia.
- g) Todos deben contribuir a pagar los gastos públicos en función del principio de solidaridad social.

## **2.5. Clasificación**

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, una es la doctrinaria, que es la propuesta por los estudiosos del derecho tributario, quienes dividen a los tributos en impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios. La otra, que es la legal, que se encuentra establecida en el Artículo 10 del Código Tributario: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” Es decir, el Código Tributario sigue la corriente doctrinaria, sin embargo, agrega las contribuciones por mejoras.

### **2.5.1. Impuestos**

En un sentido general, concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad. Es pues la actividad financiera el instrumento administrativo del Estado, que sirve para facilitar el uso de los servicios administrativos y por qué la concesión de

determinados derechos se subordinan al pago de tributos al Estado, así, por medio del impuesto se puede prestar ilimitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, pero además, se puede prestar para la consecución de fines políticos, económicos, éticos y sociales.

Se define el impuesto de la siguiente manera: "Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".<sup>14</sup>

Tal como se establece en la definición anterior, todos los impuestos que se encuentran regulados en las leyes respectivas, son obligación por parte de los contribuyentes el pagarlas, es decir que son hechos impositivos no optativos.

Además, se establece que: "Es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles".<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 78

<sup>15</sup> De Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Pág. 584



El Código Tributario, en su Artículo 11, establece: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Se puede establecer que impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, indivisibles, que el Estado obtiene legalmente del contribuyente. Además es una prestación pecuniaria en virtud de la potestad imperio, en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos.

Es una institución jurídica, económica, y que consiste en la relación entre los ciudadanos y los órganos del Estado por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos.

Dentro de las características de los impuestos se encuentran las siguientes:

- a. Carácter de legalidad, todo impuesto debe establecerse a través de una ley.
- b. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente dinero
- c. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación inmediata del Estado
- d. La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley.



- e. El gravamen debe respetar la capacidad del contribuyente, lo que constituye la causa más justa de toda tributación.
- f. Su destino debe ser para satisfacer necesidades y servicios colectivos indivisibles.
- g. Se establece en base de reglas fijas, según normas constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad, universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago.

### 2.5.2. Arbitrios

El principal objetivo es desarrollar obras de interés colectivo que beneficien a la comunidad municipal que debe pagar el arbitrio. Los arbitrios son: “El dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin de que estos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”.<sup>16</sup>

Según el Artículo 12 del Código Tributario, “arbitrios es todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

De lo anterior, se indica que son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipalidades, como por ejemplo el valor del boleto de ornato, el impuesto único sobre inmuebles –IUSI-, entre otros.

---

<sup>16</sup> Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 209



El arbitrio es: “Derechos o imposiciones con que se arbitran –de ahí esta voz- fondos para gastos públicos, por lo general municipales.”<sup>17</sup>

Es un pago consistente en dinero, de manera obligatoria y definitiva, que establecen las Municipalidades, para poder obtener ingresos que les permiten cubrir sus propias necesidades.

En sí los arbitrios son de ámbito territorial restringido, ya que únicamente es para los municipios, abarcan aldeas, asentamientos, caseríos que pertenezcan a su jurisdicción.

Según el Artículo 100 literal e) del Código Municipal, establece: “e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales”.

Se puede indicar que los arbitrios, son los pagos que se efectúan por una contraprestación efectiva de un servicio público. Para este caso específico se puede indicar la limpieza y el mantenimiento de parques.

Las características que conforman los arbitrios son:

- a. Siempre es sobre un valor pecuniario
- b. Es obligatorio
- c. De naturaleza tributaria
- d. Establecidos en la ley

---

<sup>17</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 97



- e. Cobrados en un determinado territorio
- f. Se utilizan específicamente para fines de desarrollo del territorio para el que fue cobrado

### **2.5.3. Contribuciones especiales**

La contribución se paga por obras que el Estado construye en ventaja sobre todo, de la colectividad y que no puede impedirse que redunde también en beneficio de algunas personas privadas. El ente público construye caminos, plazas, entre otros, en interés de la colectividad. Esta es al menos su intención y no la de favorecer a ciertos propietarios de bienes inmuebles. El beneficio prestado a los individuos privados es una consecuencia importante, pero no la finalidad de la obra.

Las contribuciones especiales son: “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración”.<sup>18</sup>

Según el Artículo 13 del Código Tributario: “una contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

---

<sup>18</sup> Bielsa, Rafael. **Derecho administrativo**. Pág. 245



Este puede ser definido como un tributo especial en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración Pública.

En otras palabras consiste en una ventaja acordada por el Estado a través de la plusvalía real aportada a un inmueble, lo cual la distingue del impuesto y de la tasa.

Esta clase de tributo cuya base para gravarlo es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Las contribuciones especiales son la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él, con fines de utilidad pública pero proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.

Las contribuciones especiales tienen una serie de características, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- a. Es un tributo que determina un beneficio individual
- b. Surge por razón del beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra.
- c. Ese tributo es de carácter especial y único.
- d. No es periódico, en consecuencia, es extraordinario.
- e. Está en función del beneficio obtenido, y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.



- f. El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad por razón de la obra pública que lo benefició.
- g. Todos deben contribuir a pagar los gastos públicos en función del principio de solidaridad social.

#### **2.5.4. Contribuciones por mejoras**

La contribución por mejoras, es una prestación por la cual el contribuyente paga determinada cantidad de dinero, a cambio de la cual experimenta un beneficio de plusvalía en su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.

El Código Tributario, citado, regula en el segundo párrafo de su Artículo 13: “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Es una característica de la contribución por mejoras, que los contribuyentes sean las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio económico consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Este es el principio de beneficio que constituye



uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consistente en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, le corresponde al Congreso de la República de Guatemala, como potestad exclusiva la creación de tributos en Guatemala y por disposición legal, la administración tributaria es la encargada de la planeación, calendarización, programación y cobro del tributo, para todos los contribuyentes que se haya establecido la relación jurídico-tributaria.

En ese orden, los tributos representan un mecanismo mediante cual el Estado tiene la disponibilidad financiera para cubrir obligaciones sociales y otros compromisos tanto de funcionamiento, inversión y deuda y de allí la importancia no solo de su regulación sino también de cumplimiento del contribuyente de los mismos y por diversas causas se presentan circunstancias de impago, también existe la regulación específica para la cobranza tanto administrativa como judicial respectivamente.





## CAPÍTULO III

### 3. La capacidad tributaria

Se indica que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

#### 3.1. Aspectos generales

La capacidad tributaria, es la actitud legal de un sujeto para ocupar la posición de deudor al interior de la obligación tributaria. En el caso específico de los impuestos, la presencia de la capacidad tributaria varía según se trate del aspecto subjetivo del hecho generador y del contribuyente. La capacidad contributiva es la aptitud económica para soportar una determinada carga tributaria. La presencia de la riqueza económica justifica la aplicación del impuesto. La riqueza económica y la persona que la detenta son dos aspectos de una sola realidad. Desde este punto de vista se puede sostener que el principio de capacidad contributiva tiene un aspecto objetivo y subjetivo. El aspecto objetivo consiste en la manifestación de riqueza económica que pasa a ser objeto de imposición, tal como sucede con la renta, patrimonio y consumo.

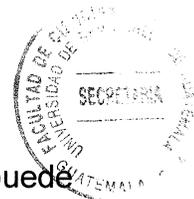


El aspecto subjetivo apunta a la persona que es titular de la riqueza que pasa a ser sometida a una carga tributaria. En este punto se puede sostener que la capacidad contributiva juega diferentes roles según se trate del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o del contribuyente. Con cierta frecuencia se suele identificar el aspecto personal del presupuesto con la figura del contribuyente.

Se trata de conceptos diferentes que es conveniente aclarar, sin embargo, a continuación se estudiarán ambas figuras, procurando destacar las principales diferencias. El principio de capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculado con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. La política fiscal determina el hecho gravado (renta, patrimonio o consumo) e identifica el autor del mismo. Acto seguido el legislador procede con el diseño del hecho gravado, detallando los aspectos objetivos y subjetivos, entre otros.

En principio debe existir una coincidencia entre el titular de la riqueza económica y el aspecto subjetivo del presupuesto. Tratándose de la imposición a la renta y patrimonio el principio de capacidad contributiva suele encontrarse presente, en la medida que la persona que es titular de la riqueza económica es señalada por la ley como contribuyente.

En la imposición al consumo se puede o no advertir la presencia del principio de capacidad contributiva a la hora que el legislador delimita al contribuyente. En el caso de un impuesto que grava la concurrencia a los espectáculos, el público consumidor (poseedor de capacidad contributiva) se puede encontrar como contribuyente. Por otra



parte, al estudiar el impuesto al valor agregado conocido como IVA, se puede establecer que en este impuesto también se afectan los consumos, de tal modo que la capacidad contributiva descansa en el consumidor final. Sin embargo, por razones de conveniencia para el trabajo de recaudación por parte de la Administración Tributaria, la ley suele considerar como contribuyente al prestador del servicio (entidad organizadora del espectáculo), el mismo que, en rigor, no es el poseedor de la capacidad contributiva.

En materia de impuestos de la capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculada con el aspecto subjetivo del presupuesto. La capacidad contributiva se relaciona con la figura del contribuyente, sobre todo en los impuestos a la renta y sobre inmuebles. La capacidad contributiva no necesariamente se vincula con el contribuyente cuando se trata de los impuestos al consumo.

### **3.2. Aspecto subjetivo del tributo y la figura del Estado**

Se trata de la descripción legal de la persona que va a realizar el hecho gravado, de tal modo que se encuentra, ante una cuestión anterior al tema de la obligación tributaria.

En este sentido no es pertinente traer a colación la figura de la capacidad tributaria, la misma que supone una obligación tributaria. “Luego que la ley describa el hecho imponible, se debe regular la obligación tributaria. Recién entonces entra a tallar la posición de contribuyente: Personas naturales, personas jurídicas, consorcios que



llevan contabilidad independiente, sucursales en el país de matrices constituidas en el exterior etc.”<sup>19</sup>

La capacidad tributaria está ausente en el diseño del aspecto subjetivo del hecho generador. Más bien la capacidad tributaria se encuentra presente en el diseño legal del contribuyente.

### **3.2.1. La figura del Estado**

El Estado, es el poder político organizado dentro de un país y se encuentra compuesto por muchas entidades tales como los órganos de gobierno, entidades constitucionales autónomas, empresas públicas, etc. Cada uno de estos sujetos recibe diferente tratamiento según se les aprecie desde la perspectiva del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o desde el ángulo del contribuyente.

En el caso de impuestos el autor del hecho gravado suele ser un agente económico, perteneciente al sector privado, sea una persona natural o empresa que obtiene rentas, posee patrimonios o incurre en consumos. En el caso muy especial de las empresas estatales (sector público), estos actores también participan en la economía y pueden obtener ingresos, gozar de patrimonios y realizar consumos. Todos estos agentes económicos (pertenecientes al sector privado o público) pueden ser considerados dentro de los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia relativa a impuestos.

---

<sup>19</sup> Martínez Lago, Marco Antonio. **Manual de derecho presupuestario**. Pág. 27.



Si se trata de contribuciones y tasas el autor del hecho generador de la obligación tributaria tiene que ser, en principio, un determinado órgano de gobierno cuya actuación genera beneficios a un sector de la población o constituye un servicio individualizado.

En principio es impensable que un agente económico del sector privado pueda ser considerado dentro de los aspectos subjetivos del presupuesto que se refiere a contribuciones y tasas. El contribuyente, en generalidad de los casos, son sujetos que pertenecen al sector privado: personas naturales y personas jurídicas. Por excepción se pueden considerar como contribuyentes a ciertos sujetos que pertenecen a la esfera estatal, tales como empresas estatales.

En principio es muy difícil pensar que un órgano de gobierno pueda ser contribuyente y que resulte obligado al cumplimiento de una determinada prestación tributaria a favor de otra entidad estatal, toda vez que desde el punto de vista de las finanzas públicas se estaría distorsionando la figura del tributo, en el entendido que los impuestos, contribuciones y tasas son medios para que básicamente el sector privado financie la actividad estatal.

Dentro de los aspectos subjetivos referente a impuestos se pueden encontrar personas naturales y empresas privadas. Por excepción también se incluyen a las empresas estatales. En las contribuciones y tasas ocurre que dentro del aspecto subjetivo del presupuesto se encuentran fundamentalmente los órganos de gobierno. Contribuyentes son los agentes económicos pertenecientes al sector privado, tales como las personas



naturales y empresas; además del caso particular de las empresas estatales. Es muy difícil que el contribuyente pueda ser un órgano de gobierno.

### **3.3. La función personal de la capacidad tributaria**

La persona que se encuentra dentro del aspecto subjetivo de la capacidad tributaria, así como la persona que ocupa el lugar del contribuyente cumplen diferentes funciones.

Atendiendo a consideraciones de finanzas públicas, el legislador determina el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. Para el Estado los impuestos son ingresos derivados, en la medida que el sector privado genera riqueza económica y parte de esta se transfiere al Fisco para financiar su actividad. Entonces, la atención del legislador está puesta, de modo preferente, en los agentes económicos del sector privado, tales como las personas naturales y empresas, las mismas que van a ser ubicadas dentro del aspecto subjetivo del presupuesto.

En materia de contribuciones y tasas el interés del legislador apunta hacia la actividad de los órganos de gobierno que ejecutan obras especiales o prestan determinados servicios, los mismos que requieren un financiamiento especial. De este modo el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia consiste en la identificación legal de estos órganos de gobierno, para ser depositarios de un financiamiento tributario. En base a consideraciones de gestión pública el legislador determina al contribuyente. Luego de producido un hecho imponible nace la obligación tributaria. Para el legislador



el problema es establecer el sujeto que habrá de cumplir con la tarea de llevar el monto del tributo al fisco.

Aquí entran a tallar los intereses de la Administración Tributaria, en la medida que se debe facilitar las labores de recaudación, fiscalización y cobranza. En los impuestos directos tales como el impuesto a la renta y el impuesto sobre inmuebles, la ley señala como contribuyente al titular de la riqueza económica. Se entiende que la persona obtiene beneficios, debe asumir directamente los consiguientes costos. “Las personas naturales que utilizan bienes y servicios del Estado obtienen ciertos beneficios (obtención de rentas y posesión de patrimonios) de tal modo que deben asumir los costos, como por ejemplo la retribución directa al fisco por la vía del pago personal del respectivo impuesto.”<sup>20</sup>

Es verdad que existe una tendencia contemporánea en cuya virtud el legislador recurre de modo intensivo a la figura del agente de retención para facilitar la tarea de recaudación a la Superintendencia de Administración Tributaria.

De este modo el sujeto que paga la renta al proveedor del capital o trabajo finalmente es la persona encargada de llevar el monto del tributo al fisco. Por ejemplo si Juan presta dinero (capital) a una empresa, el contribuyente es Juan. Los intereses del préstamo están gravados con el impuesto a la renta. Lo más probable es que la ley señale que la empresa deviene en agente retenedor del impuesto, de tal modo que esta compañía es la encargada de llevar el monto del tributo al fisco. En el caso de los

---

<sup>20</sup> Palao Taboada, Carlos. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 36.



impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado el contribuyente puede ser o no el titular de la riqueza que es gastada. Para la política fiscal es claro que en el caso del IVA el hecho gravado es el consumo; o sea el gasto de la riqueza que posee el sujeto que compra un bien o servicio.

La incidencia del Impuesto al Valor Agregado, apunta a la cabeza del consumidor final, de tal modo que el impacto del impuesto lo debe soportar éste. En esta línea de ideas cada persona natural que se comporta como comprador debería llevar el monto del tributo al fisco. Este esquema genera serias dificultades de recaudación, sobre todo para las personas naturales que resultarían obligadas a concurrir mensualmente a los bancos para pagar el impuesto. Además se generarían importantes brechas de evasión sobre todo en los países en vías de desarrollo que es donde suelen encontrarse preocupantes índices de comercio informal.

Por razones de conveniencia para las labores de recaudación, control y cobranza de la Administración Tributaria es preferible que las empresas se encarguen de llevar el monto del tributo al fisco. En este sentido las grandes empresas minoristas que venden bienes o prestan servicios al consumidor final aplican y trasladan el impuesto a sus clientes, a través del cobro del precio; de tal modo que se convierten en perceptores del IVA. Luego, las compañías cumplen con entregar al fisco el monto del impuesto percibido. El enfoque jurídico es diferente. La ley considera que el hecho gravado es la venta o el servicio, de tal modo que el autor del hecho gravado es la persona que vende bienes o presta servicio.



Seguidamente, la ley suele considerar como contribuyente a la misma persona que vende o presta el servicio, de tal manera que se satisfacen las exigencias de la política fiscal en el sentido que el sujeto encargado de llevar el monto del tributo al fisco debe ser la persona que resulta más conveniente para los intereses de la administración tributaria.

El aspecto subjetivo del presupuesto obedece a razones de finanzas públicas, mientras que la determinación del contribuyente responde a consideraciones de gestión pública. En materia de impuestos el legislador tiene un margen de opción variable, según se trate de regular al aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o contribuyente. El punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria. A partir de este dato ya queda prácticamente predeterminado el sujeto que va a quedar ubicado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, en el caso de la imposición a la renta se tiene que el hecho gravado es la renta. El sujeto que obtiene dicho ingreso pasa a formar parte del presupuesto. Es así como se considera renta gravada a los honorarios profesionales, de tal modo que el abogado y que ejerce su profesión liberal y obtiene ingresos derivados del ejercicio de su profesión debe ser considerado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

El legislador no cuenta con mayores márgenes de opción para determinar a esta persona. De este modo, se está ante un enfoque de gestión pública, donde entran a trabajar los intereses de la Administración Tributaria en su propósito de elevar la



eficiencia de su actividad recaudatoria. Con relación a la tarea del legislador para determinar al contribuyente pueden existir opciones, de tal modo que el legislador evalúa las ventajas y desventajas de cada alternativa.

Parece ser que en los impuestos indirectos es donde existe un mayor margen de discrecionalidad por parte del legislador. El impuesto indirecto es: "El que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos. Recibe su nombre por satisfacer de manera indirecta, sin separación en el desembolso único del consumidor, sujeto luego a la liquidación pertinente del expendedor de los productos o del concesionario o prestador de los servicios."<sup>21</sup>

En margen de discrecionalidad del legislador es menor cuando establece el aspecto subjetivo del presupuesto. El margen de discrecionalidad del legislador es un poco mayor cuando el legislador determina al contribuyente, sobretodo en el caso de impuestos indirectos.

### **3.4. Norma tributaria**

El aspecto subjetivo del presupuesto y el contribuyente se ubican en diferentes partes de la norma tributaria. Las normas tributarias tienen dos partes: supuesto y consecuencia. Dentro del supuesto se halla la hipótesis de incidencia. El presupuesto es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria. Una hipótesis de

---

<sup>21</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 496.



incidencia comprende cuatro aspectos. El aspecto objetivo consiste en el hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto subjetivo trata sobre el autor del hecho gravado. El aspecto especial apunta a la dimensión territorial del hecho generador de la obligación tributaria.

El aspecto temporal se refiere a la fecha en que se entiende ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria. Para comenzar el diseño del presupuesto el punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria. A partir de este hecho central, la ley se va a dirigir a los demás aspectos de la hipótesis de incidencia. En otras palabras, "Del hecho gravado se desprenden o configuran los otros aspectos de índole personal, espacial y temporal. Por tanto dentro del supuesto de la norma se encuentra el aspecto personal de la hipótesis de incidencia."<sup>22</sup>

### **3.5. Contribuyentes**

Se debe recordar nuevamente que la ley tributaria tiene dos partes: supuesto y consecuencia. Al interior de la consecuencia se encuentra la obligación tributaria. A su vez dentro de la obligación tributaria se halla la figura del contribuyente. El aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia se ubica en el supuesto de la norma tributaria. En cambio el contribuyente aparece dentro de la consecuencia de la norma tributaria. La ley debe describir el hecho generador de la obligación tributaria y tiene que señalar al contribuyente. Estas tareas del legislador tienen ciertos matices. El aspecto subjetivo del presupuesto puede o no estar presente en la ley. Tratándose de impuestos podría

---

<sup>22</sup> Calvo Ortega, Roberto. **Curso de derecho financiero I**. Pág. 46.



ser que la ley de creación de esta clase de tributo no señale ni siquiera los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. En efecto a partir de la descripción legal del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia se puede recurrir, en ciertos casos, nada más que el razonamiento para conocer el aspecto subjetivo. Así sucede cuando la ley que regula el impuesto a la renta señala que, renta es todo ingreso periódico que proviene de una fuente permanente.

Aunque, la ley no lo estipula de modo expreso, se entiende que los sujetos que obtienen estos ingresos periódicos pueden ser personas naturales o personas jurídicas. Tratándose de contribuciones y tasas, de alguna manera la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria suele llegar a cierto nivel de descripción de los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, si se habla de los procesos judiciales, resulta tácito que el poder judicial viene a ser la entidad estatal específica cuya actuación genera una tasa. La ley tiene que señalar de modo expreso al contribuyente. En principio no cabe la posibilidad de conocer un contribuyente por inferencia (razonamiento) o por interpretación de las demás normas que forman parte de la ley tributaria.

Al imaginar que un legislador regula el impuesto al juego de lotería y simplemente señala que se encuentra gravado el juego de lotería, pero no menciona al contribuyente. A partir de esta norma tan genérica y vaga, es muy difícil entender quién desempeña el rol de contribuyente. En efecto, el Impuesto al juego de lotería grava la renta o ingreso. En este caso existen dos rentas. Por un lado la empresa obtiene un



ingreso que pagan los interesados para acceder al sistema del juego. De otra parte la persona que llega a obtener el premio habrá de recibir una determinada suma de dinero que también constituye una renta. ¿Quién de éstos dos sujetos es el contribuyente del impuesto al juego de lotería? En casos como estos no es posible recurrir a la simple inferencia. Es decir, no se puede tomar como punto de partida la regla que describe el hecho gravado para concluir que el contribuyente es, por ejemplo, el jugador que gana el premio.

Por otro lado, si se advierte un vacío de la ley sobre el tema del contribuyente se puede estar ante una situación anti técnica cuya enmienda debe ser realizada lo antes posible por otra ley. No debería aceptarse la idea según la cual si el operador del derecho puede recurrir de alguna manera en ciertos métodos de interpretación de la ley para estimar el probable contribuyente, entonces ya no es necesaria la expedición de una ley que por fin señale de modo expreso al contribuyente.

Por ejemplo, dentro de la sana técnica legislativa, no se puede aceptar que, en principio, a partir de las reglas sobre la base imponible o pago del Impuesto al juego de lotería, el operador de la norma tenga que establecer quién es el contribuyente. Por el resultado, el intérprete estaría asumiendo una función normativa que le corresponde al Estado. Es verdad que si la ley que regula el impuesto al juego de lotería señala. Es decir, que la base imponible está constituida por el monto del premio; se puede inferir que el contribuyente es el jugador que gana. Se trata de un caso que debe ser apreciado como excepcional.



A partir de estas situaciones tan especiales no se puede sostener que la regla general es que el legislador no tiene que señalar de modo expreso al contribuyente y que la determinación del sujeto pasivo es una tarea que más bien debe ser asumida por el intérprete.



## CAPÍTULO IV

### **4. Medida cautelar de embargo con carácter de intervención para asegurar la recuperación de impuestos defraudados al Estado de Guatemala**

Tomando en consideración, las diferentes interpretaciones y aplicación práctica de la normativa vigente en los diversos procesos judiciales resulta importante establecer que son diferentes las denominaciones que reciben las medidas cautelares, ya que algunos tratadistas les llaman de aseguramiento así como de garantía, sin embargo, para efectos de la presente investigación, se debe tener presente que las mismas constituyen un mecanismo jurídico el cual asegura presencia del demandado en juicio, así como que el juez competente al momento de admitir la demanda pueda también otorgar dichas medidas y de esta manera programar todas las incidencias y audiencias judiciales que sean necesarias a efecto de emitir una sentencia justa.

Además, la actividad procesal que se origina del otorgamiento de medidas cautelares genera también para las partes procesales su intervención ya que la parte actora en el memorial de una vez solicita el otorgamiento de las mismas y en ese orden el juez debe de calificar y otorgar o no de dichas medidas, para lo cual es indispensable la aplicación de principios procesales propios de toda actividad judicial.



#### **4.1. Aspectos generales de las medidas cautelares en materia tributaria**

El Código Procesal Civil y Mercantil, en el Artículo 98 las denomina pruebas anticipadas y las regula en la sección segunda del libro segundo.

- a) “Providencias dirigidas a asegurar la futura ejecución forzada: ...pretende garantizar el futuro proceso de ejecución.
- b) Providencias mediante las cuales se decide interinamente una relación controvertida: ...son ejemplos típicos los alimentos provisionales (Artículo 213),
- c) Suspensión de la obra (Artículo 264) y el derribo de la obra (Artículo 265) estas dos últimas providencias propias de las acciones interdictales.
- d) Providencias que imponen por parte del Juez una caución: Son las típicas providencias cautelares y cuyo requisito previo es la constitución de garantía”.

Las providencias cautelares se utilizan después de tener conocimiento de un hecho, para poder corregir o disminuir un resultado, que tiene por objetivo asegurar un derecho, pueden ser requeridas cuando se interponga la demanda o denuncia, en ningún caso se pondrán en conocimiento de la persona individual o jurídica contra quien se soliciten.

Otra clasificación aceptada, es la que establece lo siguiente al respecto: “que divide a los procesos cautelares en conservativos e innovativos, los primeros tienen como objeto mantener un estado de hecho o la de inmovilizar las facultades de disposición de un bien con el propósito de asegurar los resultados de un proceso ulterior y los segundos



aseguran el resultado del proceso ulterior pero creando nuevas situaciones de hecho que faciliten el resultado, ejemplo del primero anotación de demanda y del segundo el embargo”<sup>23</sup>.

Las disposiciones legales antes indicadas constituyen caso de procedencia de las pruebas anticipadas mediante las cuales el juez una vez solicitadas puede o no otorgarlas para lo cual se indican los artículos relacionados con las mismas y que sirve de base legal no solo para la solicitud sino también para la clasificación.

Atendiendo a la clasificación que regula el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley número 107 se encuentran:

- a) Seguridad de las personas (Artículo 516)
- b) Medidas de Garantía
- c) El Arraigo (Artículo 523)
- d) Anotación de demanda (Artículo 526)
- e) Embargo (Artículo 527)
- f) Secuestro (Artículo 528)
- g) Intervención (Artículo 529)
- h) Providencias de urgencia (Artículo 530)

Asimismo, en el ordenamiento jurídico guatemalteco también se encuentran reguladas las medidas cautelares para lo cual se presentan a continuación:

---

<sup>23</sup> Balaguer, César. **Medidas cautelares**. Pág. 7.



El Código Tributario, en el Artículo 170 regula lo siguiente: "Procedencia. La Administración Tributaria podrá solicitar ante los Juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

En casos excepcionales, por razones de horario o en días inhábiles podrá solicitarlas ante el Juzgado de Paz del Ramo Penal de turno, el cual las calificará y otorgará, trasladando oportunamente, las actuaciones al Tribunal que normalmente debe conocer. En todos los casos la Administración Tributaria sustentará el riesgo que justifica la solicitud."

La administración tributaria está facultada expresamente para solicitar a los juzgados y tribunales de justicia las medidas que estime pertinentes para la recuperación adecuada de tributos omitidos por los contribuyentes, esto con el fin de asegurar la percepción de los mismos como lo estipula la ley.

El Código Procesal Civil y Mercantil regula lo siguiente: Artículo 529. "Cuando las medidas de garantía recaigan sobre establecimientos o propiedades de naturaleza comercial, industrial o agrícola, podrá decretarse la intervención de los negocios. Podrá decretarse asimismo la intervención, en los casos de condominio o sociedad, a los efectos de evitar que los frutos puedan ser aprovechados indebidamente por un



condueño en perjuicio de los demás. El auto que disponga la intervención fijará las facultades del interventor, las que se limitarán a lo estrictamente indispensable para asegurar el derecho del acreedor o del condueño, permitiendo en todo lo posible la continuidad de la explotación.

Asegurado el derecho del acreedor, se decretará de inmediato el cese de la intervención.”

La intervención se decreta por medio de un auto dictado por el juez que controla la investigación, dentro del mismo se designa el nombre de la persona propuesta como interventora por la administración tributaria, dicho auto fija las facultades que deberá tener el interventor las cuales van desde centralizar todas las cuentas bancarias de la empresa intervenida en una sola cuenta que manejara el interventor, incluso llegar a supervisar el pago de planilla y proveedores. Esto con el fin de guardar el remanente y ponerlo a disposición de la autoridad respectiva hasta recuperar los impuestos omitidos y así no afectar el giro comercial de la empresa y que esta pueda seguir su funcionamiento.

El Artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil regula que: “Fuera de los casos regulados en los artículos anteriores y en otras disposiciones de este Código sobre medidas cautelares, quien tenga fundado motivo para temer que durante el tiempo necesario para hacer valer su derecho a través de los procesos instituidos en este Código, se halle tal derecho amenazado, por un perjuicio inminente e irreparable, puede pedir por escrito al juez las providencias de urgencia que, según las circunstancias,



parezcan más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo.”

Las providencias de urgencia se fundamentan en el miedo o el temor que pudiere tener una persona en este caso la administración tributaria de ver amenazado su derecho, sus intereses, por un grave perjuicio que puede llegar a ser irreparable si no se llegan a obtener los recursos económicos para el funcionamiento adecuado del Estado de Guatemala y así cumplir con su fin supremo, se solicitan por escrito ante el juez competente y este las debe calificar otorgándolas de manera idónea.

Respecto a los límites, estos son de orden judicial tomando en cuenta que la calificación jurídica le corresponde al juez una vez que éstas sean presentadas y admitidas como consecuencia de decretar lo indispensable para asegurar no solo la presencia del demandado en juicio sino también lo relativo a responder judicialmente por uno o varios actos que por diversas causas no cumplió, los cuales pueden ser la omisión de tributos por parte de los contribuyentes afectando de manera directa los intereses de la administración tributaria.

La efectividad de las medidas cautelares depende de la decisión judicial pues se consideran efectivas siempre y cuando se haya cumplido con el objetivo, es decir, se hayan solicitado, otorgado y resuelto en sede judicial para lo cual es fundamental el conocimiento y la decisión del funcionario judicial encargado de conocer, tramitar y resolver de manera rápida, efectiva y cuantificar cuánto dinero en concepto de tributos



omitidos se logró recuperar como consecuencia de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención.

Por otra parte, la inscripción y otorgamiento de la medida cautelar de embargo ante el Registro Mercantil General de la República se encuentra regulado en el Artículo 661 del Código de Comercio de la manera siguiente:

“Artículo 661.- Embargo. La orden de embargo contra el titular de una empresa mercantil sólo podrá recaer sobre ésta en su conjunto o sobre uno o varios de sus establecimientos, mediante el nombramiento de un interventor que se hará cargo de la caja para cubrir los gastos ordinarios o imprescindibles de la empresa, y conservar el remanente a disposición de la autoridad que ordenó el embargo. No obstante, podrán embargarse el dinero, los créditos o las mercaderías en cuanto no se perjudique la marcha normal de la empresa mercantil.”

El embargo de ninguna manera será un obstáculo para que la empresa continúe con su actividad comercial, únicamente se decretara para tener un control sobre los ingresos y egresos económicos, y al mismo tiempo el interventor nombrado, destinara cierta cantidad de dinero para el pago de la deuda que se tenga por parte de la empresa al Estado de Guatemala.



#### **4.2. Aspectos generales del embargo como medida cautelar en materia tributaria**

Es un acto procesal por virtud del cual se aseguran determinados bienes, según la naturaleza de los mismos, para que estén a las resultas del juicio. Manuel Ossorio señala: “El embargo, en su acepción procesal, se llama preventivo cuando tiene por finalidad asegurar los bienes durante la tramitación del juicio.”

Para enriquecer las definiciones anteriores, considero acertada y sencillamente clara la siguiente: “El embargo procede sobre los bienes de una persona cuando lo que se está litigando es una cantidad líquida y exigible, hablemos de dinero... surge la figura del embargo con lo cual se va a garantizar el cumplimiento de la obligación adquirida.”

En la legislación guatemalteca se encuentra contemplado en el Artículo 527 del Código Procesal Civil y Mercantil, que establece: “Podrá decretarse precautoriamente el embargo de bienes que alcancen a cubrir el valor de lo demandado, intereses y costas, para cuyo efecto son aplicables los Artículos referentes a esta materia establecidos para el proceso de ejecución”.

El embargo se utiliza como un mecanismo precautorio de control de los bienes de la persona que tiene el adeudo, con el fin de garantizar las resultas del proceso, no se puede embargar bienes que su valor supere a lo que se pretende recuperar.



De la misma manera los dos Artículos anteriores se integran con lo establecido en el Artículo 170 del Decreto 6-91 Código Tributario el cual establece la procedencia de la medida cautelar de embargo con carácter de intervención estableciendo las directrices sobre las cuales tiene que actuar la Superintendencia de Administración Tributaria para lo cual se nombre un interventor el cual toma en control de los ingresos y egresos de la empresa intervenida para recuperar los impuestos dejados de percibir por el Estado de Guatemala, es importante mencionar que la Superintendencia de Administración Tributaria queda relevada de la obligación de prestar garantía.

Desde el punto de vista del derecho internacional público, el vocablo embargo designa la orden dada por la autoridad, a fin de prohibir la salida de barcos de los puertos sometidos al control de aquella, o con objeto de impedir por ley el transporte fuera del país de determinadas clases de bienes. En su origen, se trató de una medida que, si tenía como destinatarios a barcos bajo pabellón extranjero, pretendía evitar la fuga de informaciones importantes para el país que lo decretaba, o apoyar una represalia contra el Estado de cuya nacionalidad fuese el barco en cuestión.

En la actualidad, la primera razón ha perdido la práctica total de su sentido, dada la diversificación de los canales de comunicaciones existentes. En cambio, sí contamos en la historia reciente con casos de embargos-sanción, no sólo a buques extranjeros, sino también a los nacionales, a los que se prohibió el transporte de mercancías al país represaliado.



### **4.3. Características de la medida cautelar en materia tributaria**

Las medidas cautelares aplicables en los procesos judiciales tienen como finalidad esencial asegurar la presencia del imputado en juicio y por lo general se solicitan conjuntamente con la presentación de la demanda y en ese orden le corresponde al funcionario judicial analizar las que estime convenientes, con la finalidad que se apersona el contribuyente y resuelva su situación jurídica, entre las principales características se encuentran las siguientes:

#### **4.3.1. La provisoriedad del proceso cautelar**

La limitación de la duración de sus efectos. Esto es explicable porque, precisamente, esos efectos se producen en el lapso comprendido entre la emisión de la providencia cautelar y la producción de la providencia jurisdiccional definitiva.

Siendo el fin del proceso cautelar el de asegurar los resultados del proceso futuro, sus efectos se limitan a cierto tiempo, que permita interponer la demanda principal, constituyendo esto lo provisorio de sus efectos. El Artículo 535 del Código Procesal Civil y Mercantil (Decreto Ley Número 107) establece: "ejecutada la providencia precautoria el que la pidió deberá entablar su demanda dentro de los quince días, si el proceso hubiera de seguirse en el lugar en que aquella se dictó. Si debiera de seguirse en otro lugar, el juez tomará en cuenta el término de la distancia. Si el actor no cumple con lo dispuesto en el párrafo anterior la providencia precautoria se revocará al pedirlo el demandado previo al incidente".



En tal sentido, se tiene que entablar la denuncia en el pazo establecido y en el lugar que se determine para la tramitación de la misma, si se incumple con esta disposición la providencia precautoria que origino el proceso, a solicitud del demandado, se revocara previo incidente, es decir, esta medida se solicita antes de presentar la denuncia.

#### **4.3.2. La existencia de un peligro de daño jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva (periculum in mora)**

Lo que se califica como “La existencia de un peligro o daño jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva”. De manera que en aquellos casos en que se presente la necesidad de prevenir un daño que se teme, en cual por la inminencia del peligro puede convertirse en daño efectivo si no se dicta la providencia cautelar, se encuentran los elementos propicios para aproximarnos a la idea del periculum in mora, porque además de esos dos elementos (prevención y urgencia).

Se requiere la necesidad de que para obviar oportunamente el peligro de daño que amenaza el derecho, la tutela ordinaria se manifieste como demasiado lenta, de manera que, en espera de que se madure a través del largo proceso ordinario la providencia definitiva, se deba proveer con carácter de urgencia a impedir con medidas provisorias que el daño temido se produzca o agrave durante aquella espera.

Calamandrei señala: “como nota verdaderamente típica de las providencias cautelares la relación de instrumentalidad o de subsidiaridad que liga a la providencia cautelar con la providencia definitiva, lo cual es resultado de que las providencias cautelares no



constituyen un fin en sí mismas sino que están pre ordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva cuyo resultado práctico aseguran preventivamente. De la plaza, de acuerdo con su concepción que le atribuye autonomía a este proceso, estudia separadamente las notas distintivas del proceso cautelar y las de la acción cautelar. Entre las que refieren al proceso cautelar, se encuentran:

- a) **Carácter marcadamente instrumental:** El derecho procesal en si participa de este carácter instrumental, por lo que obviamente también tendrá esta naturaleza sus diversos institutos. Pero cuando se piensa que las resoluciones obtenidas a través del proceso cautelar no son definitivas y que siempre tienen su explicación en relación a cualquiera de los otros tipos de proceso (de cognición y ejecución), se comprende fácilmente que el proceso cautelar sirve principalmente para los designios propios de los otros procesos y por eso es instrumental en lo que respecta a ellos. Tiene, por decirlo así, una instrumentalidad específica, porque la satisfacción del interés no se logra directamente, sino a través de un proceso ulterior.
  
- b) Por ese mismo carácter no definitivo se dice que este proceso es precario y provisional; y
  
- c) Son verdaderos procesos jurisdiccionales, en cuanto que son actuados por órganos del Estado que desempeñan una función jurisdiccional y no administrativa. Esta característica a la que Calamandrei denomina el *periculum in mora* (prevención y urgencia) se deriva de la necesidad de prevenir un daño futuro e incierto que puede convertirse en cierto de no indicarse la medida cautelar y que atendiendo a lo lento



de la justicia civil, no resultaría efectiva en un proceso de conocimiento, por lo que se hace necesario decretarse previamente y con ello impedir el daño temido.”

El autor antes citado, analiza las medias cautelares desde el punto de vista de las providencias tanto previas como posteriores y estima necesario determinar que el aseguramiento recae preventivamente, para lo cual es indispensable conocer los aspectos jurídicos y procesales de la actividad cautelar. Asimismo, establece el carácter instrumental no solo del derecho procesal sino la actividad de los diferentes procedimientos y considera que las resoluciones que otorga las medidas cautelares no son de carácter definitivo y en ese orden, pues únicamente o preventivamente realizan una actividad dentro de un proceso determinado y para la culminación se debe establecer mediante un proceso posterior.

#### **4.3.3. La subsidiariedad del proceso cautelar**

El Artículo 535 del Código Procesal Civil y Mercantil (Decreto Ley Número 107) como ya se mencionó, fija un plazo de quince días para que se entable la demanda, esto en virtud de que, el proceso cautelar pretende garantizar las resultas de un proceso futuro, en consecuencia la característica de subsidiariedad del proceso cautelar, consiste en que se encuentra ligado a la existencia de un proceso principal, es subsidiario de este.

Con relación a las medidas cautelares, como se indicó con anterioridad, estas son aplicables a todo proceso judicial y en materia tributaria se aplican las disposiciones



contenidas en el Código Procesal Civil y Mercantil Decreto Ley 107, tomando en su aplicabilidad, temporalidad y necesidad son indispensables para asegurar la presencia del demandado el juicio y además garantizar las resultas del proceso.

En consecuencia le corresponde al funcionario judicial la calificación jurídica de la medida y después decidir si la otorga o no, estableciendo además que en el momento de su otorgamiento se aplica el principio de inaudita parte, es decir, no se necesita notificar a la parte contraria del otorgamiento de la misma, precisamente como una garantía de carácter procesal.

#### **4.4. El proceso cautelar en materia tributaria**

Importante señalar que dentro de la actividad jurisdiccional, el proceso cautelar tiene una finalidad específica debido a que una vez iniciado el mismo se debe de tener presente que la garantía del mismo es que el demandado o contribuyente en materia tributaria se apersona al proceso y haga valer sus derechos pero además se establezca la garantía como una medida de aseguramiento en el orden judicial, debido a que es indispensable que el funcionario judicial competente emita la resolución correspondiente, poniendo fin a una controversia o conflicto planteada dentro de los sujetos de la relación procesal, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria y por el otro el contribuyente.

No se puede puntualizar qué recursos o medios tiene una persona para prevenir una serie de consecuencias o de riesgos que puedan lesionar su patrimonio, su integridad



moral, su personalidad, etc., porque realmente la gama de recursos debería de ser ilimitada, es decir, no estar fijada en preceptos legales que contuvieran medidas concretas más que en casos determinados, sino en disposiciones generales que garantizarán en forma plena la función preventiva del derecho o de la jurisdicción.”<sup>24</sup>

La prevención de los males que aquejan a la sociedad es llenada en parte por la función de policía, pero los sistemas jurídicos deberían arbitrarse otros medios para evitar en un momento dado consecuencias de hechos que no tienen por qué causarse si pueden prevenirse.

En el derecho angloamericano, existe el procedimiento preventivo que se realiza a través de la jurisdicción de equidad por las medidas llamadas de injunction, que conminan, bajo sanciones graves por desobediencia (incluyendo la prisión), a la abstención de determinada conducta ilícita. Opera bajo el principio de que donde no puede llegar la medida legal llega la equidad. El proceso preventivo o cautelar (o de aseguramiento), llena un cometido singular dentro de la función de prevención de consecuencias perjudiciales, que posiblemente surgirán en un futuro inmediato de no ponerse en juego una medida cautelar. Sin embargo ha sido, muy discutida la autonomía del proceso cautelar.

Por su parte, la autora María José Duarte señala que: “El tratadista Manuel de la Plaza, ha sido uno de los más fervientes defensores y tiene para él tanta importancia que ha formulado una clasificación finalista de los procesos partiendo de la diferenciación en

---

<sup>24</sup> Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil**. Pág. 78



proceso cautelar, de cognición o ejecución, la cual le sirve de motivo principal para la sistematización de su obra.

Tal diferenciación no es unánime aceptada en doctrina y más bien se le formula ciertas objeciones, ya que: se prefiere hablar de proveimientos o de medidas precautorias o asegurativas; o bien se habla de proceso cautelar, pero se afirma que éste carece de autonomía, puesto que siempre supone un proceso principal (definitivo). No hay uniformidad ni siquiera en el nombre, puesto que se alude también a medidas precautorias, medidas de seguridad, medidas cautelares, medidas conservatorias, medidas de garantía, etc. Tampoco la hay en lo que respecta a su clasificación. El proceso es una actividad que se desarrolla, en el tiempo, existe un lapso que inevitablemente transcurre entre la iniciación del proceso y el pronunciamiento de la decisión final.”<sup>25</sup>

Durante dicho tiempo es posible que sobrevengan circunstancias que imposibiliten la ejecución o hagan imperante un fallo, como lo sería la pérdida o merma en el patrimonio del demandado. Por ende pueden conceptualizarse las providencias cautelares como aquellas medidas tendientes a impedir que el derecho invocado por alguna de las partes a través de un proceso ante un órgano jurisdiccional, pierda su eficacia práctica en virtud del tiempo transcurrido entre la iniciación del mismo y la pronunciación de la sentencia definitiva, estas satisfacen la necesidad de aseguramiento.

---

<sup>25</sup> Duarte Campo de Molina, María José. **El alcance del embargo sobre empresas mercantiles de acuerdo con su regulación en el artículo 661 del Código de Comercio.** Pág. 23



También, el proceso cautelar es aquel que tiene por finalidad garantizar las resultas de un proceso futuro, su función es prevenir de consecuencias perjudiciales que pueda sufrir el derecho reclamado por una parte, que posiblemente surgirán en el futuro.

La legislación guatemalteca, no los reconoce con la calidad de proceso, sino de providencias cautelares, de conformidad con lo que se encuentra regulado en el libro quinto del Código Procesal Civil y Mercantil (Decreto Ley Número 107), como alternativas comunes a todos los procesos, quiere decir, entonces, que estas medidas cautelares como la legislación las regulan son defensas con las que cuenta la parte actora o en el caso de un proceso ejecutivo en la vía de apremio del ejecutante para poder asegurar que el proceso se va desarrollar siempre en pro de sus derechos, poniendo en peligro los bienes del ejecutado para hacer que el cumpla con determinada obligación.

Además, “Las personas que se consideren amenazadas o que corren riesgo de verse lesionadas en su integridad, física, moral, patrimonial, etc., y que tengan motivo fundado para temer que durante el tiempo necesario para reclamar un derecho a través de los procesos contenidos en el Decreto Ley 107, este derecho pueda sufrir un perjuicio inminente e irreparable, pueden pedir por escrito cualquiera de las providencias de urgencia que les resulte idóneas a su caso para asegurar sus derechos.”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Rosales Reynoso, Gloria Aracely. **La no procedencia del recurso de apelación cuando se interpone contra el auto que resuelve la nulidad planteada dentro del juicio.** Pág. 75



Estas medidas, como bien ya se mencionó, se encuentran reguladas en el libro quinto del Código Procesal Civil y Mercantil (Decreto Ley número 107) relativo a las alternativas comunes a todos los procesos, también se le denominan diligencias cautelares, providencias precautorias, providencias cautelares, medidas de garantía, procesos de aseguramiento y es a través del cual las personas pueden prevenir los riesgos que pueden lesionar su integridad física, su patrimonio etc., aunque cabe mencionar que existen otros procesos cautelares dentro del ordenamiento adjetivo civil guatemalteco, no regulados en este libro quinto.

Asimismo, una vez establecido jurídica y procesalmente los parámetros antes indicados, relacionados al proceso cautelar, se espera la intervención del órgano jurisdiccional y en este caso le corresponde al juez de primera instancia en materia tributaria, el conocimiento, admisión y otorgamiento de acuerdo a las medidas cautelares o proceso cautelar correspondiente y en ese orden garantizar el debido proceso para las partes en conflicto y por ende dar cumplimiento al mandato constitucional de administrar justicia, pronta y cumplida.

#### **4.5. Análisis de la efectividad del embargo con carácter de intervención en materia tributaria**

Dentro de sus actividades, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene diversas funciones y atribuciones para accionar en contra de los contribuyentes que por distintas causas incumplan con las disposiciones a que están obligados dentro de la relación jurídica tributaria. Para el efecto, el embargo, como medida cautelar puede



ser solicitado con carácter de intervención para asegurar la presencia del contribuyente y las resultas del proceso en el ámbito judicial y así de esta manera la entidad recaudadora pueda recuperar tributos dejados de percibir a favor del Estado de Guatemala.

Lo antes indicado, constituye un mecanismo legal establecido en el ordenamiento jurídico guatemalteco para resolver los conflictos de contribuyentes morosos que hayan sido determinados por el ente recaudador y en ese orden, deben existir elementos probatorios para iniciar el proceso judicialmente.

Para dar cumplimiento a diversas obligaciones contraídas por parte del Estado principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Congreso del República de Guatemala es el organismo competente para la creación y modificación de tributos en Guatemala y en ese orden, debe crear los mismos con el objeto que el Estado tenga los recursos financieros para cubrir necesidades sociales, además, de los gastos de funcionamiento para lo cual se delega a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como el órgano encargado para la recaudación del tributo en Guatemala, creando dicha institución las disposiciones a nivel nacional en cuanto a los procedimientos a seguir principalmente en la recaudación, marítima, terrestre y aérea.

Le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la planificación, programación, recaudación y entrega de los diferentes tributos a que están obligados los contribuyentes en Guatemala, derivado de la relación y obligación jurídico tributaria

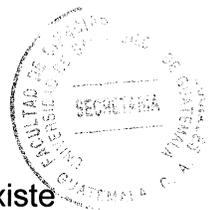


y en ese orden debe calendarizar y hacer del conocimiento público los periodos en los cuales deben de pagar los correspondientes impuestos y en caso de que estos faltaren debe también aplicar las disposiciones sancionatorias en contra de los contribuyentes principalmente en la aplicación de adeudos tributarios, es decir, multa, recargos y mora así como el pago del tributo omitido lo cual constituye el ius imperium, es decir el poder del Estado para cobrar tributos.

Un mecanismo jurídico y procesal para asegurar los tributos adeudados a favor del Estado de Guatemala, se refiere directamente a la solicitud de embargo con carácter de intervención de uno o varios establecimientos propiedad del contribuyente y de esta manera se nombra a un interventor que tienen las funciones de recibir y depositar la actividad financiera del contribuyente hasta que cubra el adeudo tributario.

Los honorarios que le corresponden al interventor, para lo cual debe informar al juez competente de dicha actividad para que una vez se haya recaudado el adeudo se debe solicitar y el juez autorizar mediante la emisión de un oficio dirigido en caso de bienes inmuebles al director del Registro General de la Propiedad para la liberación de los gravámenes anotados y de esta manera el contribuyente disponer libremente de sus bienes.

El ordenamiento jurídico tributario, determina que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la planificación y programación del pago de tributos; conforme calendarización correspondiente, lo cual se hace saber a los contribuyentes las fechas de pago de cada uno de los tributos a los que están afectos y en caso de



existir mora debe requerirse el adeudo tributario en la vía administrativa, si existe negativa por parte del contribuyente se procede por la vía judicial. Actualmente se ha creado, por parte del Organismo Judicial, un juzgado de primera instancia en materia tributaria en la ciudad de Guatemala, en el cual la entidad recaudadora de tributos, a través del departamento jurídico pueden promover las acciones que crea convenientes para que el contribuyente pague sus adeudos tributarios por orden judicial.

Son diversas las causas por las cuales el contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, busca en determinadas oportunidades los medios para defraudar al fisco, mediante declaraciones inexistentes u otras formas especiales de defraudación mediante ardid o engaño, en ese sentido, la Administración Tributaria, solicita la autorización judicial al órgano jurisdiccional competente para que se otorgue la medida cautelar de embargo con carácter de intervención, con la finalidad de tener el control de las actividades regulares del contribuyente, ya que, dicha medida cautelar es un mecanismo jurídico que sirve para poder recuperar tributos que se han dejado de percibir a favor del Estado.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Para el desarrollo de la investigación se determinó que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la planificación, programación, recaudación y entrega de los diferentes tributos a que están obligados los contribuyentes en Guatemala.

En el caso de que los impuestos faltaren, se tomarán las disposiciones sancionatorias en contra de los contribuyentes, principalmente en la aplicación de adeudos tributarios, es decir, multa, recargos y mora así como el pago del tributo omitido lo cual constituye el *ius imperium*, es decir, el poder del Estado para cobrar tributos.

Finalmente, se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, cree diversos mecanismos administrativos y se pongan en práctica en el momento de realizar las auditorías fiscales a los contribuyentes durante la etapa administrativa, tomando como base los Artículos 19, 98, 100 y 146 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Concluida dicha fase, se tienen que aplicar mecanismos procesales, como la solicitud ante el órgano jurisdiccional competente de las distintas medidas cautelares reguladas en el ordenamiento jurídico guatemalteco, para evitar que los contribuyentes defrauden al Estado de Guatemala.





## BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. Guatemala: Ed. Centro Editorial Vile, 2007.
- BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1956.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1977.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: Ed. Orión, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2006.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Universitaria 1994.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: Ed. Porrúa. S.f.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Molachino. 1964.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel. **Elementos de derecho administrativo**. México: Ed. Limusa. 1995.
- DUARTE CAMPO DE MOLINA, María José. **El alcance del embargo sobre empresas mercantiles de acuerdo con su regulación en el Artículo 661 del Código de Comercio**. Guatemala: Ed. Francisco Marroquín, 2002
- GIULLIANNI FONROUGE Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Depalma, 1970
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot. 1970.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires: Ed. Heliasta. 2000.



PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero.** México: Ed. Porrúa, 1976.

ROSALES REYNOSO, Gloria Aracely. **La no procedencia del recurso de apelación cuando se interpone contra el auto que resuelve la nulidad planteada dentro del Juicio.** Guatemala: Ed. Universitaria. S.f.

TORRES AMAT, Félix. **La Sagrada Biblia.** Argentina: Ed. Sopena. 1950.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma. 1982.

### **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.

**Código Penal.** Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Procesal Penal.** Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Civil.** Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azúrdia, Jefe de Gobierno de Guatemala.

**Código Procesal Civil.** Decreto Ley 107, Enrique Peralta Azúrdia, Jefe de Gobierno de Guatemala.

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

**Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero.** Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de Actualización Tributaria.** Decreto 10-2012 del Congreso de la República.