

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

**ANALISIS DE LA PRESCRIPCION COMO MEDIO  
DE EXTINGUIR LA OBLIGACION TRIBUTARIA  
EN EL DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO  
DE LA REPUBLICA**



Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**LIGIA RAMIREZ DE LEON**

Previa a optar al Grado Académico de  
**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**  
Y a los Títulos de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Enero de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

DL  
04  
T(1360)

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL III	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
VOCAL IV	Br. Erick Fernando Rosales Orizábal
VOCAL V	Br. Fredy Armando López Folgar
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

DECANO	Lic. Rafael Godínez Bolaños
(en funciones)	Licda. Ofelia Paniagua Corzantes
EXAMINADOR	Lic. Raúl Antonio Chicas Hernández
EXAMINADOR	Lic. Jorge Mario Alvarez Quirós
EXAMINADOR	Lic. Jorge Mario Alvarez Quirós
SECRETARIO	Lic. Adolfo González Rodas

**NOTA:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

*Ad*  
3953-93

Guatemala,  
19 de octubre de 1993

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
SECRETARÍA  
19 OCT. 1993  
RECEBIDO  
Horas *17* Minutos *10*  
OFICIAL

Señor Decano  
Lic. Juan Francisco Flores Juárez  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

Atentamente me dirijo a usted para informarle que en cumplimiento a lo resuelto por ese Decanato el 18 de marzo de 1992 procedí a asesorar el trabajo de tesis de la Bachiller Ligia Ramírez De León intitulada "Análisis de la prescripción como medio de extinguir la obligación tributaria en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala".

El trabajo está redactado en forma clara, sus conclusiones están de acuerdo con el contenido del trabajo y se consultó la bibliografía necesaria. Además, la Bachiller Ramírez realizó una importante investigación de campo.

El tema tratado por la Bachiller Ramírez es de mucha actualidad ya que se analiza la prescripción como forma de extinguir la obligación en materia tributaria.

En base a lo anterior, soy de la opinión que el trabajo de tesis de la Bachiller Ligia Ramírez De León cumple los requisitos exigidos para esta clase de trabajos académicos por lo que solicito se sirva nombrar al Revisor correspondiente tal y como lo establece el reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo del señor Decano con muestras de consideración y respeto.

*[Handwritten Signature]*  
Lic. Héctor Adolfo Gifuentes  
ASESOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



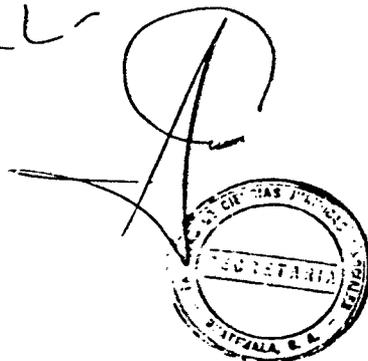
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13  
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, octubre veintiuno, de mil novecientos noventi-  
tres. -----

Atentamente pase al Licenciado JORGE LUIS GRANADOS VALIENTE,  
para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachi-  
ller LIGIA RAMIREZ DE LEON y en su oportunidad emita el dic-  
tamen correspondiente. -----



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13  
Guatemala, Centroamérica

Noviembre 23, 1993.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

23 NOV. 1993

RECIBIDO

Flora J. Alvarado  
OFICIAL

Licenciado:

Juan Francisco Flores Juárez

Decano, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Su Despacho.

Señor Decano:

En atención a resolución de ese Decanato, procedí a revisar el trabajo de tesis titulado: "ANALISIS DE LA PRESCRIPCION COMO MEDIO DE EXTINGUIR LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA", presentado por la Bachiller LIGIA RAMIREZ DE LEON.

El trabajo fue asesorado por el Licenciado Héctor Adolfo Cifuentes Mendoza, Catedrático de Derecho Financiero, obediendo a ello la presentación y distribución temática, lo cual me parece acertado.

El hecho de tratar los temas de Caducidad y Prescripción, implican amplios conocimientos de Derecho. Si a lo anterior agregamos que tratar tales instituciones, su incidencia en obligaciones Tributarias y con una legislación nueva, como lo es el el Código Tributario, demandan un estudio cuidadoso y detenido. En el presente caso estimo que se llenan sobradamente tales exigencias y como consecuencia se presenta un trabajo de mucha utilidad para formación docente y ejercicio profesional.

Por lo expuesto estimo que el trabajo presentado por la Bachiller Ramirez De León, llena los requisitos necesarios para poder ordenarse su impresión.

Respetuosamente,

Lic. Jorge Luis Granados Valiente  
Director del Area de Derecho Mercantil,  
Notarial y Estudios Financieros.

REVISOR

c.c. Archivo  
JLGV/scgf.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
Ciudad Universitaria, Zona 13  
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, noviembre veinticuatro, de mil novecientos no-  
ventitres. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la  
impresión del trabajo de tesis de la Bachiller LIGIA RAMI-  
REZ DE LEON intitulado "ANALISIS DE LA PRESCRIPCION COMO  
MEDIO DE EXTINGUIR LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL DECRETO  
NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA". Artículo 22 -  
del Reglamento para Exámenes Técnico Profesionales y Públi-  
co de Tesis. -----

*[Handwritten signature]*



ACTO QUE DEDICO

A DIOS

A MIS PADRES:

Raúl Ramírez Estrada

Marta Marina De León López de Ramírez

A MIS HERMANOS:

Mario Raúl y Renzo Rodolfo

A MIS FAMILIARES:

Con especial reconocimiento a tío  
Héctor.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

AGRADECIMIENTO

A las personas que de una u otra forma colaboraron en la realización del presente trabajo de tesis.

# INDICE

	PAGINAS.
INTRODUCCION . . . . .	1
<b>CAPITULO I</b>	
<b>LA OBLIGACION TRIBUTARIA . . . . .</b>	<b>1</b>
1.1 Otras denominaciones . . . . .	1
1.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria . . . . .	5
1.3 Definición de Obligación Tributaria . . . . .	7
1.4 Elementos . . . . .	11
1.5 Características . . . . .	13
<b>CAPITULO II</b>	
<b>LA PRESCRIPCION . . . . .</b>	<b>17</b>
2.0 Generalidades . . . . .	17
2.1 Definición . . . . .	18
2.2 Clases de Prescripción . . . . .	21
2.3 Plazo de la prescripción . . . . .	22
2.4 Interrupción de la Prescripción . . . . .	26
2.5 Suspensión del plazo de la prescripción . . . . .	30
2.6 Renuncia a la prescripción . . . . .	32
2.7 Efectos de la prescripción . . . . .	34
2.8 Elementos de la prescripción . . . . .	36
2.9 Diferencia entre prescripción y caducidad . . . . .	37
<b>CAPITULO III</b>	
<b>LA PRESCRIPCION COMO MEDIO DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA . . . . .</b>	<b>41</b>
3.1 Antecedentes Históricos . . . . .	41
3.2 Ley Tributaria Actual . . . . .	53
<b>CAPITULO IV</b>	
<b>PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE LA PRESCRIPCION . . . . .</b>	<b>85</b>
4.1 Trámite ante la Administración Tributaria . . . . .	85
4.2 Procedimiento de Oficio . . . . .	87
4.3 Planteamiento ante los Organos Jurisdiccionales . . . . .	90
<b>CONCLUSIONES . . . . .</b>	<b>95</b>
<b>ANEXO # 1 . . . . .</b>	<b>97</b>

\* Declaración de oficio de la prescripción por la  
Administración Tributaria.

ANEXO # 2 . . . . . 101

\* Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia.

BIBLIOGRAFIA . . . . . 105

## I N T R O D U C C I O N

Aunque al Estado le asiste legalmente el derecho de exigir de los ciudadanos la cobertura de los gastos públicos que les corresponden, el ejercicio de dicho derecho no debe quedar librado a un período de tiempo indefinido o ilimitado, pues se atentaría contra la seguridad y certeza que deben existir en las relaciones jurídicas entre la Administración y los contribuyentes y se propiciaría además la ineficiencia en la recaudación por parte de la Administración Tributaria.

Por ello es importante el estudio de la institución de la prescripción en la materia tributaria pues otorga un marco temporal determinado al cual deben atenerse las partes si no desean ver extinguido su derecho.

La prescripción en nuestro país puede considerarse como uno de los medios más importantes para extinguir las obligaciones tributarias después del pago que es el medio idóneo de cumplimiento de las mismas. Ya desde 1881, con la emisión del Código Fiscal (Decreto número 261 del Presidente), se estableció que no era admisible para nuestra legislación hacendaria el principio de imprescriptibilidad para las rentas del Estado, entre las cuales se ubican también los ingresos provenientes de tributos. Sin embargo, pese a esta aceptación su aplicación y regulación, desde sus inicios se ha remitido a las normas civiles las que por su naturaleza no siempre han podido satisfacer las necesidades tributarias, lo que posteriormente llevó a la emisión de algunas leyes impositivas en particular que regularon dicha institución las cuales no llenaron a cabalidad su cometido pues únicamente establecían diferentes plazos de duración para la prescripción sin indicar claramente las causas que podían suspenderla o interrumpirla provocando que paralelamente a ellas continuara aplicándose la ley civil lo que hizo más compleja su regulación, además de que no se contaba con un procedimiento dentro de la Administración Tributaria para tramitar la prescripción por lo que había que llegar hasta la vía judicial para poderla ejercer. Salvo en años recientes en que algunas leyes impositivas específicas trataron de resolver ese problema, hasta llegar al Decreto

número 6-91 del Congreso de la República, que contiene el Código Tributario guatemalteco y que en sus artículos 47 al 53 regulan la prescripción en forma general a todos los tributos.

Todo lo anterior motivó mi interés por investigar y tratar de analizar la prescripción como medio de extinguir la obligación tributaria contenida en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, de donde deriva el título del presente trabajo, ya que aunque la institución no es desconocida en nuestro medio su aplicación a la generalidad de tributos con un procedimiento determinado dentro de la Administración y aun el Código Tributario mismo pese a los dos años que lleva de vigencia constituyen una novedad para nuestro derecho tributario. Considero también que todos los ciudadanos de forma directa o indirecta nos vemos afectados por el poder del Estado para exigir tributos por lo que me parece importante conocer un medio de extinción con el cual puede defenderse el contribuyente de requerimientos de obligaciones más allá del tiempo establecido por la ley.

Por ello trataré de exponer que con la emisión del Código Tributario ya no debe acudir a las normas civiles para regular la extinción de la obligación por prescripción en materia tributaria. Además se establecerán sus antecedentes y su aplicación actual. Si con lo anterior puedo contribuir aunque sea en mínima forma al estudio de esta institución consideraré superados los alcances de este trabajo.

Para el efecto el estudio se desarrolla en cuatro capítulos, destinándose el capítulo I para examinar previamente la obligación tributaria con la finalidad de especificar la institución sobre la cual actuará la prescripción. En el capítulo II se expresan algunos conceptos que los estudiosos de esta materia han emitido para explicarla, el capítulo III expone en forma cronológica los antecedentes histórico-jurídicos de la prescripción con el objetivo de conocer su génesis y la problemática que ha significado su regulación y aplicación haciendo oportunamente comparaciones con el Modelo de Código Tributario para América Latina formulado por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) que constituye un importante antecedente de nuestro actual Código Tributario por su

aporte científico en esta materia, para inmediatamente después analizar los artículos de nuestra ley tributaria actual que contienen la prescripción y exponer algunos puntos de vista sobre los mismos.

Por último en el capítulo IV se expresa el procedimiento establecido por el Decreto número 6-91 del Congreso para la aplicación de la prescripción tanto ante la Administración Tributaria como ante los órganos jurisdiccionales. ~~Figurando al final de este estudio dos anexos en los que se incluye un ejemplo práctico de una declaración de prescripción de oficio por la Administración, caso que anterior al Código Tributario era impensable y una copia del Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia que crea la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que conocerá exclusivamente los conflictos en materia tributaria, lo cual constituye otra novedad para nuestro derecho tributario y a la vez un reflejo del desarrollo que se viene propiciando en el mismo.~~

## C A P I T U L O I

### LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Sumario: 1.1 Otras denominaciones: 1.1.1 Deuda impositiva; 1.1.2 Obligación fiscal; 1.1.3 Relación jurídica tributaria; 1.1.4 Obligación tributaria. 1.2 Nacimiento de la obligación tributaria. 1.3 Definición de obligación tributaria. 1.4 Elementos: 1.4.1 Sujetos; 1.4.2 El objeto. 1.5 Características: 1.5.1 Obligación legal; 1.5.2 De derecho público; 1.5.3 Su objetivo es un dar; 1.5.4 Es principal; 1.5.5 Es autónoma; 1.5.6 Es personal.

#### 1.1 OTRAS DENOMINACIONES:

La búsqueda de una mejor definición y estudio del ejercicio del poder del Estado para obtener de las personas sujetas a su influencia la cuota que les corresponda como aportación a los gastos públicos, a generado en la doctrina una serie de discusiones y divergencias que van desde cuestiones puramente terminológicas, hasta cuestiones más substanciales.

En esta primera parte de nuestro trabajo veremos en forma general y rápidamente algunas de las más importantes denominaciones y teorías que han surgido respecto de establecer los alcances del concepto de obligación tributaria.

##### 1.1.1 Deuda Impositiva:

Para el autor A. D. Giannini "...la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso . . . puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva a la que corresponde un crédito del ente público mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarios se designan todos los otros derechos y deberes que también dimanen de la relación

impositiva." [1]

Nótese que para este autor la deuda impositiva es diferente de la relación, jurídica, como veremos más adelante, reduciendo a la primera al pago de una suma de dinero separándola del concepto obligación tributaria que reserva para otros deberes que puedan surgir de la relación tributaria como por ejemplo presentar una declaración tributaria.

La noción de deuda impositiva expresada por Giannini corresponde a una fase final dentro del proceso de relación jurídica impositiva como él le llama. También puede decirse de esta denominación que es un poco limitada ya que la palabra impositivo deriva de impuesto con lo que atendería únicamente a este tipo de gravamen, por lo que estimamos más pertinente el vocablo tributo que es más comprensivo de las distintas clases de gravámenes.

#### 1.1.2 Obligación Fiscal:

El mexicano Raúl Rodríguez Lobato se expresa en los siguientes términos: "A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal...." [2]

Este autor se refiere en el primer caso a lo que sería la obligación principal de pago y en el segundo caso mencionado a otras obligaciones diferentes al pago como por ejemplo permitir la revisión de sus libros contables del contribuyente.

Ambas situaciones manifiesta que su ordenamiento jurídico las resume en el concepto obligación fiscal. Sin embargo, no

---

1 A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Trad. y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Pág. 68. El subrayado es nuestro.

2 Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, 2a Ed. UNAM, Ed. Harla, México, Colección Textos Jurídicos, 1988 Pág. 109.

estamos de acuerdo con dicha denominación debido a que el término "fiscal" es comprensivo no solo de los ingresos que por vía de tributos perciba el Estado sino también de aquellos bienes patrimoniales del mismo que le rinden rentas, aunque se ha visto en la doctrina una tendencia a llamarle así a la rama del derecho que regula los tributos. Consideramos que el criterio adoptado en ese sentido por nuestra legislación es más acertado pues a la materia específica que regula los gravámenes le llama tributaria y a la que se refiere a ingresos de bienes patrimoniales le llama fiscal.

### 1.1.3 Relación Jurídica Tributaria:

Llamada también en un principio relación jurídica impositiva por tratadistas italianos como A. D. Giannini y Antonio Berliri; es la denominación más difundida y que ha suscitado mayor discusión doctrinaria ya que en ocasiones los autores la han usado como sinónimo de obligación tributaria, existiendo algunas diferencias de fondo entre ambos conceptos.

Definen a dicha relación como el vínculo jurídico que genera un conjunto de derechos y obligaciones recíprocas entre el Estado o ente público acreedor y el sujeto pasivo por virtud del cual pueden exigirse prestaciones de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.

Algunos autores llaman relación jurídico tributaria a la pretensión del Estado de obtener la prestación de un tributo de los contribuyentes, asimilándola al concepto de obligación.

Dicha similitud es adversada por otro sector de la doctrina que afirma que entre las instituciones mencionadas cabe establecer algunas divergencias tales como:

- a. La relación jurídico tributaria tiene un contenido más amplio y complejo pues comprende prestaciones tanto de dar, como de hacer o no hacer mientras que la obligación tributaria solamente comprende la prestación de dar.
- b. De la relación pueden surgir deberes sin que ello conlleve

necesariamente un compromiso de pago. Mientras que la obligación siempre tenderá a la cancelación de un tributo.

- c. La relación jurídico tributaria establece vínculos bilaterales entre sujeto activo y sujeto pasivo, en tanto que la obligación tributaria es más unilateral pues establece del lado del sujeto activo el derecho de cobro y de parte del sujeto pasivo la obligación de pago exclusivamente.

Por lo que en resumen, para los seguidores de esta doctrina la relación jurídico tributaria constituye el género y la obligación tributaria una especie que en ocasiones se ha tomado como sinónimo de la primera institución mencionada.

#### 1.1.4 Obligación Tributaria:

Siendo el principal propósito del Estado obtener a través de la regulación tributaria el medio para exigir al contribuyente el pago de sus tributos, algunos tratadistas han afirmado que esa obligación de dar por parte del sujeto pasivo constituye la esencia de la materia tributaria por lo que no debe hablarse de relación sino que toda vinculación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo constituye obligación tributaria.

Esta doctrina a su vez se ha subdividido en dos tesis de la siguiente forma:

- a. Tesis unitaria o de contenido único.

Señala que existe una obligación principal de dar, o sea de pago de un gravamen, que constituye obligación tributaria y otras de tipo accesorio o secundarias las que deben ser consideradas como deberes administrativos destinados a facilitar la primera.

- b. Tesis de contenido variado.

Dice que no hay una obligación principal sobre otras secundarias, sino que todas las obligaciones son autónomas sin que haya una que tenga la supremacía sobre las demás. Y son de

contenido diverso, pues pueden existir obligaciones de dar, como por ejemplo la de pago del tributo, o de hacer como la presentación de una declaración tributaria o de un no hacer como en el caso de que no se cometan infracciones.

En nuestra opinión el Código Tributario guatemalteco participa mayoritariamente de la primera tesis pues le reconoce un papel principal a la obligación de pago a la cual denomina "obligación tributaria". (Art. 14 Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República), y llama "deberes formales" (Arts. 23 y 112 Código Tributario, Decreto número 6-91), a otro tipo de exigencias que debe cumplir el contribuyente a los que asigna un papel accesorio de fiscalización y determinación de la obligación principal. Aunque toma algunos elementos de la segunda tesis anteriormente mencionada al señalar en el segundo párrafo del artículo 23 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), que la exención de pago de un tributo no exonera al sujeto pasivo de cumplir con otras obligaciones. Con esto se revela cierta autonomía de los deberes formales respecto de la obligación principal aunque esto será solo como una excepción pues la norma general será una obligación principal de pago, acompañada de deberes formales diversos.

Por ello veremos cuando estemos analizando lo referente a la prescripción tributaria que nuestro Código Tributario contempla que al extinguirse la obligación principal también quedará extinguida la obligación accesorio.

## 1.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

El momento específico en que nace la obligación tributaria ha suscitado un intenso debate en la doctrina, debido a la importancia que tiene el establecimiento del punto de partida para que la Administración Pública pueda exigir un tributo y la consiguiente obligación del particular de pagarlo.

Primeramente se pensó que la obligación tributaria se generaba del acto de determinación del tributo, tanto si lo establecía la Administración, como si lo hacía el propio contribuyente, dándole a la misma un carácter constitutivo.

Tal conclusión manifestaban se debía a que la determinación permitía establecer la cuota líquida proveniente del tributo que le correspondía a un contribuyente individualmente.

Actualmente esa doctrina ha sido superada pues el acto de determinación se considera eminentemente declarativo, siendo reemplazada por la del hecho generador el cual consiste en el presupuesto, situación o hipótesis que el legislador establece como capaz de hacer surgir el derecho del Estado para exigir de un particular una prestación.

En ese sentido se han pronunciado destacados tratadistas como Carlos Giuliani Fonrouge y A. D. Giannini, e importantes obras como el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID) que en la explicación de motivos de dicho Modelo, referidas a su artículo 18 establece: "En concordancia con el artículo 37 también dispone que el nacimiento de la obligación tributaria se produce al ocurrir el hecho generador, recogiendo así la doctrina más generalizada en ese debatido problema. Vale decir, por lo tanto que el acto de determinación a que se refiere el artículo 132 tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación." Dichos artículos citados son el antecedente a los artículos 31 y 103 de nuestro actual Código Tributario.

Por lo que en síntesis la obligación tributaria se origina o nace a la vida jurídica en el momento en que se materializa, o se concretiza en la realidad la hipótesis que la ley señala como generadora del vínculo obligatorio.

Esto quiere decir que para que surja el derecho de la Administración a la exigencia de un tributo y la correspondiente obligación del contribuyente de satisfacerla deberán darse dos condiciones inseparables:

- a. Que previamente se tipifique en la ley el hecho que la administración considera como generador de la obligación tributaria; y

- b. Que tal hecho se produzca efectivamente de acuerdo con la norma.

Así quedó establecido en nuestro Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), en su artículo 14 que especifica: "... surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley ...." y así lo reconoce también en el artículo 31 al indicar el concepto del mismo.

Por último, el nacimiento de la obligación es directo y automático, esto quiere decir que no se necesita requerimiento previo de la administración para darle surgimiento, sino que opera inmediatamente de acaecido el presupuesto legal.

### 1.3 DEFINICION DE OBLIGACION TRIBUTARIA:

Se ha planteado en la doctrina si la materia tributaria posee concepto propio de obligación o si se trata de la misma obligación civil, trasplantada al Derecho Tributario.

Nosotros creemos que dicho concepto pudo tener su antecedente inmediato en el derecho común que define la obligación pero que en la actualidad la materia tributaria le ha dado sus características propias que la separan de aquella, como veremos más adelante en este capítulo.

En cuanto a establecer que se entiende por obligación tributaria tenemos que para el autor César Albiñana García dicha obligación puede ser definida como "el vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley." [3]

En opinión del tratadista argentino Carlos Giuliani Fonrouge es "... el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder

---

3 César Albiñana García, Sistema Tributario Español Comparado, Ediciones ICE Cibernos, Marqués del Duero 8, Madrid 1981 Pág. 92.

tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley." [4]

Sergio De la Garza citado por Raúl Rodríguez dice: "...es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la Administración Fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie." [5]

En nuestra opinión la obligación tributaria puede ser definida como la conexión que se establece entre el Estado en ejercicio de su poder tributario y el contribuyente o responsable, por el que el primero puede exigir de el segundo el pago de una suma a título de tributo una vez se particularice para ellos la norma tributaria al ocurrir el hecho generador previsto en la ley.

Por otra parte nuestra legislación en el Decreto número 6-91 del Congreso, en el artículo 14 señala el concepto legal de obligación tributaria que recoge criterios de la doctrina moderna de esta materia pero que discrepamos en algunos de sus puntos como se verá del análisis que realizaremos a continuación.

Primeramente señala "ARTICULO 14. Concepto de Obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, . . . ." Con esto quiere decir, que se trata de una relación establecida entre personas por una norma legal. Se hace énfasis en este punto ya que ha habido alguna doctrina que ha opinado que la obligación podría ser de carácter real por la situación del Estado con respecto de la cosa, tal el caso por ejemplo de los impuestos aduanales que recaen sobre mercaderías, o del impuesto sobre inmuebles que

---

4 Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Tomo I 3a Ed., Ediciones de Palma, Buenos Aires 1982 Pág.352.

5 Sergio De la Garza, citado por Raúl Rodríguez Lobato, op. cit. Pág. 110.

grava bienes de esa naturaleza, confundiendo el objeto del impuesto con el sujeto del vínculo jurídico siendo lo apropiado señalar que la obligación solamente se realiza entre personas y no entre cosas, aunque se otorguen garantías reales para su aseguramiento.

Sin embargo nos llama la atención que en el concepto legal en el penúltimo párrafo dice: ". . . conserva su carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales." La pequeña frase "a menos que" nos induce a pensar que se pierde la característica personal de la obligación al darse ese tipo de garantías con lo cual no estamos de acuerdo y modestamente opinamos que la vinculación personal subsiste aunque tenga una garantía real o fiduciaria. Si no tiene ese aseguramiento siempre habrá una garantía personal que es cosa diferente de la relación personal que surge entre el Estado acreedor y contribuyente deudor.

Consideramos que en ese aspecto era más clara la redacción del concepto legal que establecía el Modelo de Código Tributario para América Latina promovido por OEA/BID, que es un antecedente de nuestra ley tributaria que en lo conducente manifiesta: ". . . Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales." Por lo que creemos que aun con el afán de adecuar esas normas a nuestro derecho no debió cambiarse dicho texto pues era más claro.

Por otra parte continúa señalando el concepto legal que la obligación se establece entre "la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella."

El Código no establece el concepto de Administración Tributaria, aunque podemos inferir que se trata del Estado actuando como acreedor a través de sus órganos específicos pero para tener más claro este punto consultamos al Departamento Jurídico del Ministerio de Finanzas Públicas donde nos explicaron que por ese término habría de entenderse la estructura encargada de obtener

de los particulares los ingresos para el cumplimiento de los fines del Estado, la cual corresponde a la función de Administración de la Hacienda, del Presidente de la República contenida en el artículo 183 inciso q) constitucional, dicha tarea por razones de mucho trabajo y ocupaciones, se ve en la necesidad de desarrollarla mediante el Ministerio de Finanzas Públicas, encabezado por el Ministro de Finanzas, quien a su vez para una realización más eficiente del trabajo delega éste a los Directores Generales de Rentas Internas y de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles que son las Direcciones que se han establecido en la actualidad. Por lo que es este conjunto lo que conforma la Administración Tributaria.

En otro aspecto se refiere a otros entes públicos acreedores, los cuales serán aquellas entidades autónomas o descentralizadas, es decir, no incluidas dentro de la estructura anterior que estén autorizadas por la ley para cobrar tributos.

En cuanto a los sujetos pasivos el mismo Código establece en los artículos 18, 21 y 22 que son el contribuyente (deudor por cuenta propia), y el responsable (deudor por cuenta ajena) tales conceptos legales los consideramos bastante claros por lo que no entraremos en mayor análisis sobre los mismos.

Más adelante establece el mismo concepto que la obligación tributaria: "Tiene por objeto la prestación de un tributo, . . . ." Este es un elemento constitutivo importante de la misma que veremos en el siguiente apartado de este trabajo por lo que en este momento solo adelantaremos que consiste en la cosa exigida por el acreedor tributario que por lo general es una cuota en dinero.

Siguiendo con el análisis del concepto que nos da el Código Tributario respecto a la obligación, también señala que la misma surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley. Esto como ya vimos al analizar el nacimiento de la obligación tributaria concuerda con la doctrina moderna más aceptada en la actualidad que establece que la obligación nace al materializarse la hipótesis contemplada por la ley.

Para finalizar este punto, el último párrafo de este concepto legal dice: "La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente." Consideramos que dicho párrafo era innecesario mencionarlo pues es claro que pertenece al Derecho Público pues por una parte participa el Estado y por otra se trata de materia de interés público.

Luego al agregar que es exigible coactivamente se puede hacer la crítica que también ha hecho la doctrina, de que precisamente una de las características de toda norma jurídica es garantizar que las obligaciones amparadas por ella puedan en caso de incumplimiento ser exigidas coercitivamente, por lo que consideramos que no era necesario incluirle en el concepto legal.

#### 1.4 ELEMENTOS:

Los estudiosos de la materia tributaria han elaborado diversas clasificaciones de los elementos de la obligación tributaria, siendo la que goza de mayor aceptación y difusión la que reduce únicamente a dos tales elementos los cuales son los sujetos y el objeto.

##### 1.4.1 Sujetos.

Lo constituyen las personas físicas individuales y las entidades colectivas que intervienen en la relación jurídica tributaria bien sea en calidad de sujeto activo o de sujeto pasivo.

##### a. Sujeto Activo:

También llamado acreedor tributario, corresponde a la persona que posee el poder de exigir un tributo, es quien tiene derecho de recibir el pago del mismo.

Tal categoría los tratadistas unánimemente concuerdan en que le pertenece al Estado, pero no el Estado en su función legislativa, ni en su función jurisdiccional, sino "el Estado Hacienda-Administración Fiscal, es decir, el organismo del Estado que tiene a su cargo la administración patrimonial y que en su

nombre, ostenta la titularidad del crédito tributario." [6]

Pero no solo el Estado puede ser sujeto activo, sino también las entidades autónomas distintas del mismo que conforme autorización de la ley puedan exigir tributos.

En ese sentido se ha manifestado nuestro Código Tributario estableciéndolo así en el artículo 17 que conceptúa el sujeto activo de la obligación tributaria.

#### b. Sujeto Pasivo:

Llamado también deudor tributario es la persona jurídica individual o colectiva, a la que la ley designa para satisfacer el tributo. Esta persona puede ser deudora por cuenta propia, a la que se le denomina contribuyente o por cuenta ajena, en cuyo caso se le llama responsable.

La expresión "sujeto pasivo" no debe inducir a la creencia de que no sea al mismo tiempo titular de derechos ya que aunque nuestra ley hable únicamente de obligación, la persona es un sujeto de una relación en donde le asisten todos aquellos derechos que la propia ley le reconoce, por ejemplo el derecho del contribuyente de cancelar únicamente aquellos tributos tipificados en ley.

Por lo tanto sujeto pasivo de la obligación tributaria será aquella persona que figura como tal en los documentos y registros de la administración de acuerdo con la ley, no teniendo inclusión en el concepto de mérito el hecho de que sea otra persona la que realmente soporte la carga del tributo y vea disminuido su patrimonio por efecto de la trasilación del monto del impuesto.

#### 1.4.2 El Objeto:

Constituye este elemento la prestación que debe satisfacer el sujeto pasivo cuando se verifica el presupuesto de hecho

---

6 Hipolito Rossy, citado por Ignacio Blanco Ramos en Derecho Tributario, 2a ed, Ed. Ariel, Barcelona, 1976 Pág. 53.

contenido en la ley. Dicha prestación consiste en la entrega de una suma de dinero por lo general o en especie si la ley así lo establece.

Nuestro Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), en el artículo 14 dice: "...Tiene por objeto la prestación de un tributo . . . ." Aunque con esto no especifica si se trata de una prestación de dar, hacer o no hacer, entendemos que en la obligación tributaria será siempre un dar en dinero, pues en aras de la más ágil captación de ingresos para satisfacer prontamente las necesidades colectivas, el cumplimiento dinerario de la obligación es el más adecuado por lo que para nosotros se descarta el pago en especie. Salvo que alguna ley lo estableciera así expresamente.

En cuanto a las obligaciones accesorias o deberes tributarios el objeto será distinto pues las prestaciones son variadas pues pueden consistir en dar, hacer, o no hacer.

Finalmente, no se debe confundir el objeto de la obligación con el del impuesto. El primero se refiere a la finalidad perseguida en la relación obligatoria que es el pago de una suma de dinero mientras que en el segundo se refiere a un bien material o servicio sobre el cual recae el gravamen.

## 1.5 CARACTERISTICAS:

La obligación tributaria posee signos distintivos propios que la diferencian de otras instituciones principalmente de la obligación civil a la cual algunos autores han visto como semejantes. Por lo que nos permitimos enunciar tales características, estableciendo algunas diferencias con la obligación del derecho común.

### 1.5.1 Obligación legal:

Uno de los principales signos distintivos de esta obligación es la de ser ex-lege, es decir, emanada de la ley, que proviene de la voluntad unilateral del legislador (pues no se consulta el parecer del particular), el cual atribuye determinadas conse-

cuencias al hecho objetivo supuesto plasmado en la ley. En cambio la obligación civil puede provenir de un contrato, en cuyo caso habría acuerdo de voluntades, también puede provenir de hechos lícitos sin convenio o de hechos y actos ilícitos, por lo que la obligación del derecho común es más amplia y la obligación tributaria es específica.

### 1.5.2 De derecho público:

La clasificación en derecho privado y derecho público es bastante antigua y en los últimos tiempos ha sido objetada por algunos tratadistas, que afirman que no puede hacerse una división tan absoluta pues en el Derecho Privado se dan manifestaciones de Derecho Público y a su vez en el Derecho Público hay elementos del Derecho Privado, sin embargo, tales argumentos no han sido suficientes para cambiar la tradicional clasificación que aun cuenta con la aceptación mayoritaria de la doctrina. En ese sentido, se ubica la obligación tributaria dentro del Derecho Público debido a que las normas tributarias deben tutelar intereses colectivos, o sea buscar la utilidad general y el bien común. Además de ello uno de los sujetos que participan en la misma siempre será el Estado o un ente público autorizado por la ley para exigir tributos. Mientras que la obligación civil es de derecho privado por lo que tutela intereses particulares que incluso se encuentran supeditados en ocasiones al interés colectivo.

### 1.5.3 Su objetivo es un dar:

Porque su fin principal es obtener por parte del sujeto pasivo la entrega de una suma de dinero exclusivamente, o sea un dar monetario por parte del sujeto pasivo, en tanto que la obligación civil su finalidad puede ser un dar, por ejemplo dinero o bienes, un hacer, a través de un servicio, o un no hacer.

### 1.5.6 Es principal:

Porque no depende de otras obligaciones para subsistir, basta con el acaecimiento del hecho generador previsto en la ley

para su surgimiento.

#### **1.5.5 Es autónoma:**

Porque abarca una materia específica como lo es el fenómeno tributario y también por las diferencias ya apuntadas respecto de la obligación civil u otras similares.

#### **1.5.6 Es personal:**

Esta característica es inherente a todas las obligaciones jurídicas pues se establece un vínculo entre personas, sin embargo, permitasenos agregar que se diferencia en que uno de los sujetos que participa en ella es el Estado ejercitando su poder tributario, lo que no sucede en el derecho común en el que puede participar el Estado como sujeto pero no en su función tributaria.

## CAPITULO II

### LA PRESCRIPCION

Sumario: 2.0 Generalidades. 2.1 Definición: 2.1.1 Justificación. 2.2 Clases de Prescripción: 2.2.1 Según el titular del derecho; 2.2.2 Por la forma en que puede ser ejercitada; 2.2.3 Según el órgano que la aprueba. 2.3 Plazo de la prescripción: 2.3.1 Inicio del plazo. 2.3.2 Duración. 2.4 Interrupción de la prescripción. 2.5 Suspensión del plazo de prescripción. 2.6 Renuncia a la prescripción: 2.6.1 Formas de Renuncia. 2.7 Efectos de la Prescripción: 2.7.1 Efectos de la interrupción; 2.7.2 Efectos de la suspensión; 2.7.3 Efectos de la renuncia. 2.8 Elementos de la prescripción. 2.9 Diferencia entre prescripción y caducidad.

#### 2.0 GENERALIDADES:

Es indiscutible en nuestros días la importancia del elemento tiempo dentro de las relaciones jurídicas en general. Así lo vemos manifestarse por ejemplo en los plazos legales para la obtención o extinción de derechos, en las convenciones entre particulares, o en el establecimiento de que ley es la aplicable según la época de su emisión.

De igual manera sucede en materia tributaria donde es necesario establecer de forma clara y exacta la regulación del tiempo en el cumplimiento de obligaciones tributarias; así podemos darnos cuenta que para cada tributo hay un período designado por la ley para el cómputo del gravamen, luego un período para el pago del mismo que puede ser en el acto, por día, por mes, por trimestre, o por año. También se manifiesta en el

tiempo señalado por la ley para impugnar resoluciones y por último en el plano judicial el proceso que es una sucesión de períodos de tiempo durante los cuales las partes pueden expresar sus pretensiones. Por todo esto el derecho tributario a creado instituciones que regulan el tiempo, siendo una de las principales la prescripción de la cual nos ocuparemos en este capítulo.

## 2.1 DEFINICION:

Para el autor guatemalteco Jorge Mario Castillo González la prescripción es "la extinción del derecho o de la obligación, por el transcurso de un tiempo determinado." [7]

Por su parte Ignacio Blanco Ramos manifiesta que "consiste en la anulación de los derechos o acciones por no ejercerlos su titular en el tiempo previsto por las leyes." [8]

El tratadista Mario Pugliese al citar la ley italiana nos dice que es "el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación." [9] El profesor mexicano Raúl Rodríguez Lobato dice que: "el Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos." [10]

Como podemos apreciar, actualmente la doctrina coincide en señalar que por el paso del tiempo puede extinguirse tanto el derecho como la acción que lo acompaña. Anteriormente existía sobre éste aspecto una polémica entre los autores, pues unos

---

7 Jorge Mario Castillo González, Derecho Administrativo, Instituto Nacional de Administración Pública, Guatemala, 1990 Pág. 415.

8.- Ignacio Blanco Ramos, op. cit., Pág. 96.

9 Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, 2a ed. Editorial Porrúa, México, 1976 Pág. 171.

10 Raúl Rodríguez Lobato, op. cit., Pág. 171.

afirmaban que por la prescripción sólo se extinguía la acción y no el derecho el cual se convertía en derecho natural, y otros en cambio manifestaban que desaparecía tanto la acción como el derecho.

Nuestra ley ha querido dejar aclarado este punto en el artículo 47 del Código Tributario donde establece que se extingue "El derecho de la Administración Tributaria" para demandar del deudor todo lo concerniente a la obligación tributaria, por lo que lógicamente al no existir el derecho si se ejercita la acción esta devendría improcedente.

También se señala como prescriptible en dicho artículo "el derecho" a reclamar por parte del contribuyente la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente. Por lo que esta institución opera en doble vía, es decir, que puede beneficiar o perjudicar tanto al sujeto activo, como al sujeto pasivo según sea el caso.

En nuestro criterio la prescripción es el medio por el que se extingue una obligación o un derecho (y la acción que lo acompaña) por el transcurso de un periodo de tiempo determinado por la ley, sin que haya hecho uso de él su titular.

### 2.1.1 Justificación:

Tanto a nivel general del derecho como en materia tributaria se ha buscado un fundamento filosófico, una razón que explique la institución de la prescripción.

Para ello la doctrina ha formulado distintos análisis entre los que sobresalen dos posiciones principales y divergentes. Una de tipo subjetivo la cual manifiesta que la inacción del acreedor del crédito revela su intención de abandonarlo, o sea refleja su desinterés en el mismo y como consecuencia de tal negligencia se le debe penar con la extinción de la obligación liberando al deudor.

A esta posición se le ha señalado el inconveniente que tendría que demostrar si realmente era intención del titular abandonar su derecho por lo que se estaría frente a una presun-

ción *juris tantum* difícil de establecer. También agrega que hay una protección al deudor moroso que sabiendo su obligación no la cumple y un castigo al acreedor por no ejercitar su derecho en tiempo.

Un segundo punto de vista de naturaleza objetiva indica que por razones de seguridad general del derecho y de orden público y paz social las obligaciones jurídicas no deben quedar pendientes indefinidamente, sino que debe establecerse un límite a las obligaciones jurídicas en las que ha transcurrido largo tiempo sin hacerlas valer. Esto contribuye a la paz social pues tanto a la colectividad como al particular interesa contar con certidumbre sobre sus derechos y obligaciones pues no sería justo que a un deudor se le sometiera al peso de una obligación eternamente. De esta manera se protege la propiedad y los derechos de las personas y se evitan conflictos y litigios en los que las partes se enfrentan a dificultades probatorias debido a que puede ser que ya no conserven los comprobantes de una obligación en particular por el transcurso del tiempo.

O sea que no busca beneficiar al deudor, ni castigar al acreedor de un derecho según esta posición sino la paz social y el desarrollo ordenado de la relación jurídica.

Más cerca del ámbito tributario se ha tratado de explicar el fundamento de la prescripción en el sentido de que si la Administración Tributaria no reclama de los contribuyentes el tributo que corresponde dentro del ejercicio tributario para el cual ha previsto que necesitará los ingresos para satisfacer las necesidades colectivas, entonces desaparece la razón justificativa de esos tributos ya que el ejercicio financiero se desarrolló con recursos suficientes y no se vio en la necesidad de demandar de los contribuyentes su aportación. Por lo que no habría una relación inmediata entre el pago del tributo y el cumplimiento de los deberes del Estado.

En síntesis, todos los fundamentos expuestos contribuyen a justificar la institución de la prescripción aunque en la actualidad se participa mayoritariamente del criterio objetivo pues se busca el orden y paz sociales que se establecen al delimitarse un

marco temporal para el ejercicio de los derechos que deben respetar las partes de una relación jurídica.

## 2.2 CLASES DE PRESCRIPCIÓN:

En materia tributaria únicamente es dable la prescripción llamada por la doctrina civilista como extintiva, negativa o liberatoria, la cual es regulada por nuestra ley tributaria. De esta última podemos extraer las siguientes formas o tipos en que se manifiesta de la siguiente manera:

### 2.2.1 Según el titular del derecho:

#### a. Prescripción de los derechos del Estado.

Se produce cuando el Estado a través de la Administración Tributaria, por el transcurso del tiempo y su inactividad pierde o se extingue su derecho a fiscalizar y cobrar tributos, así como exigir los deberes formales derivados de los mismos, eximiendo de esta forma la obligación del contribuyente. Esta forma de prescripción esta contenida en el Código Tributario en el artículo 47 primer párrafo.

#### b. Prescripción de los derechos del Contribuyente.

Es aquella por virtud de la cual el contribuyente por su inacción por determinado periodo de tiempo pierde su derecho de reclamarle al Estado el reembolso de lo pagado en exceso o por error a título de tributos, multas o intereses, liberando de esa forma a la Administración Tributaria de tal obligación. Este supuesto lo contempla nuestro Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), en el segundo párrafo del artículo 47.

### 2.2.2 Por la forma en que puede ser ejercitada:

#### a. Como acción:

La prescripción puede ser utilizada por vía de acción tanto a nivel administrativo al iniciarse el trámite de un procedimiento de esta naturaleza como a nivel judicial en un proceso que se

realice ante los Tribunales correspondientes.

b. Como excepción:

Podrá interponerse este medio de defensa tanto por la Administración Tributaria como por el contribuyente según sea el caso, contra las acciones de la otra parte dentro de un procedimiento administrativo o de un proceso judicial en materia económico-coactiva.

2.2.3 Según el órgano que la aprueba:

a. Prescripción ante la Administración Tributaria:

Es aquella que se tramita mediante expediente ante la Administración Tributaria y que es aprobada por resolución del Ministerio de Finanzas Públicas.

b. Prescripción ante el órgano jurisdiccional.

Es aquella que se realiza dentro de un proceso judicial ante los Tribunales y que es declarada con o sin lugar por Juez competente.

2.3 PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN:

La fijación de plazos para que ocurra la prescripción tiene por objeto delimitar el tiempo en que tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes puedan ejercitar sus derechos con certeza sin que dicho límite temporal menoscabe sus intereses.

2.3.1 Inicio del Plazo:

Es por ello que es de vital importancia el establecimiento del punto de partida de dicho plazo. Sobre este aspecto han surgido corrientes contradictorias en la doctrina que básicamente se resumen en tres posiciones de la siguiente forma:

a. Una primera postura hace depender el inicio del cómputo del

tiempo para la prescripción desde la determinación y liquidación definitiva del impuesto hecha por la Administración Tributaria o mediante la declaración del contribuyente, siendo en el caso de la Administración inválido el tiempo que transcurra entre el acaecimiento del supuesto legal que origina la obligación y la determinación.

- b. La segunda tendencia señala que el plazo debe empezar a contarse desde que la obligación es exigible o sea cuando el Estado adquiere el derecho de percibir el tributo, esto es desde que se ha cumplido el supuesto legal que da origen a la obligación y transcurrido el periodo que establece la ley para que el contribuyente pueda cancelar su deuda voluntariamente.
- c. Derivada de la posición anterior otros autores han manifestado que el plazo debe empezar a correr el uno de enero del año siguiente a aquel en el cual se dió el vencimiento de pago de la obligación.

De la primera corriente varios autores consideran que debe descartarse porque en el caso de determinación por la Administración se desnaturaliza el fundamento de la prescripción al no tomar en cuenta el tiempo transcurrido entre el vencimiento de la obligación y la resolución donde se establece el monto del tributo cuya fecha será desconocida por el particular hasta que se le notifique provocando con ello incertidumbre y malestar.

En cuanto a la determinación hecha por el contribuyente en su declaración, se plantea el inconveniente en aquellos casos en que no se cumpla con este requisito entonces, no se computaría la prescripción por carecer de la especificación e información del monto líquido de la deuda y un incumplimiento de un deber formal. A esta posición se le critica que la Administración Tributaria tiene a su disposición medios que le permiten llegar al conocimiento de la realización del supuesto que origina la obligación tributaria, sin tener que esperar al momento de la determinación y liquidación posterior del tributo. Para reforzar esta postura hacen la comparación siguiente: si es posible la prescripción en Derecho Penal de los delitos que son hechos antisociales, aunque

las autoridades desconozcan que se hayan cometido, con mayor razón deben quedar prescritos los créditos fiscales cuya evasión no puede reputarse de la misma gravedad.

La segunda posición ha tenido más aceptación debido a que en opinión de la doctrina ya ha quedado demostrado que la determinación y liquidación del tributo no son constitutivas de la obligación tributaria, entonces no se debe esperar a un acto y momento posterior para el inicio del cómputo de la prescripción pues la deuda ya ha surgido por lo que debe empezar a contarse inmediatamente de sucedido el vencimiento.

Y finalmente, la tercera situación derivada de las anteriores que aunque reconoce que la obligación tributaria tiene un vencimiento cierto a partir del cual surge el Derecho del Estado, prefiere empezar a contar el periodo para la prescripción el uno de enero como fecha determinada y cabal.

Este caso plantea el problema por ejemplo para el contribuyente cuya obligación vence el treinta y uno de enero de un año específico pues tendría que esperar al uno de enero del año siguiente para iniciar el cómputo. Se beneficiarían en este supuesto únicamente aquellos cuyas obligaciones vencieran al final del año pues la espera sería menor y el transcurso del tiempo más efectivo. A pesar de ello varias legislaciones en el decurso del tiempo han adoptado este tipo de conteo del inicio del plazo de la prescripción tales como la ley tributaria argentina y la alemana. En nuestra legislación también se aceptaba esta forma de cómputo en la ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto número 59-87 del Congreso de la República recientemente abrogada por el Decreto número 26-92 del Congreso. Actualmente nuestra ley tributaria participa de la segunda corriente anteriormente expuesta, o sea, a partir del vencimiento del periodo legal para pagar el tributo.

Hasta aquí se han planteado las formas de computar el inicio del plazo para la prescripción que transcurre en contra del Estado. Nos queda establecer la forma en que corre a favor del mismo. Este es el caso cuando el contribuyente paga de más o por error un tributo a la Administración Tributaria.

Se ha generado una duda al respecto, mientras que unos opinan que debe empezar a partir del día en que se hizo el pago indebido o en exceso, otros piensan que así como la Administración Tributaria da un plazo al contribuyente para cancelar el tributo y una vez que éste se ha producido espera a que este se venza de igual forma los contribuyentes deben esperar el vencimiento del plazo en el que hicieron el pago. Por ejemplo, la Administración para un tributo X señala como plazo válido para su pago los treinta días siguientes de ocurrido el hecho generador, se trata de un gravamen no instantáneo, en el presente ejemplo el contribuyente cancela su obligación el día quince, pero tiempo después descubre que hizo un pago en exceso. Entonces, según el planteamiento que estamos examinando tendría que comenzar a contarse la prescripción no el día quince sino a partir del día treinta y uno, es decir, que los días entre el momento que pagó y el del vencimiento no contarán para el cómputo del plazo sino a partir del vencimiento de este último.

Nosotros concordamos con la primera opinión expuesta o sea a partir del momento en que se hizo el pago indebido por considerarla más justa y apegada a derecho.

### 2.3.2 Duración:

En cuanto a la duración del plazo para que se produzca la prescripción no hay una regla a nivel general que establezca que cantidad de tiempo es el óptimo ya que esto varía según las necesidades de cada país. En lo que si concuerdan la mayoría de tratadistas es que debe establecerse un periodo relativamente breve para aquellos contribuyentes que se encuentran debidamente inscritos en los registros tributarios y uno más largo para los que no estén inscritos.

Algunos otros van más lejos pues además de los dos plazos anteriores agregan un tercero más largo para el caso de que los contribuyentes cometan algún acto delictuoso o con intención de defraudar a la Administración Tributaria.

Nuestra ley tributaria adopta dos plazos: el ordinario o común para las obligaciones tributarias y el derecho de repeti-

ción de lo pagado en exceso por los contribuyentes inscritos, que se establece en cinco años, y uno especial de ocho años para aquellos que no se hayan inscrito estando legalmente obligados a hacerlo.

Tales plazos no pueden ser modificados por las partes de la relación jurídico tributaria, ya que tanto para aumentarlos como para disminuirlos se requiere de una ley específica tal como lo dispone el artículo tres inciso siete del Código Tributario que señala: "ARTICULO 3. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: . . . 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas."

#### 2.4 INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION:

Es la anulación total del tiempo que se había ganado para formar la prescripción mediante acto capaz para hacerlo previsto por la ley teniendo en consecuencia que iniciarse nuevamente su cómputo, no pudiendo agregarse al mismo el plazo transcurrido antes del acto interruptor. [11]

A ese respecto los estudiosos del derecho tributario han señalado diversos actos como aptos para interrumpir la prescripción siendo los más aceptados por la mayoría de autores: la demanda judicial por parte del sujeto activo para obtener el pago del gravamen y el reconocimiento tácito o expreso de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo.

De estas dos causas principales se han derivado otras y creado nuevas dependiendo de la legislación y la experiencia de cada país, de manera que a continuación analizaremos algunos de los más importantes casos considerados por diversos autores como interruptores de la prescripción.

---

11 En ese sentido véase, Ignacio Blanco Ramos, Derecho Tributario, Pág. 105; Jorge Mario Castillo González, Derecho Administrativo, Pág. 416; Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Vol. I, Pág. 536.

El tratadista Carlos Giuliani Fonrouge al analizar su ley nacional sobre tributos indica las siguientes circunstancias interruptoras:

"a) Reconocimiento expreso o tácito de la obligación; . . . c) por ejecución fiscal o por cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago." [12]

Por otra parte para los autores españoles Enrique Langa y José María Garainzabal del estudio de su ley tributaria mencionan como casos de interrupción de la prescripción los siguientes:

"a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible . . . ;b) por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase. c) Por el pago o liquidación de la deuda . . . por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia." [13]

De las causales citadas encontramos que el reconocimiento como medio interruptor es uno de los más aceptados en materia tributaria, consiste en la confesión del deudor de la existencia de un derecho el cual está en vías de prescribir y que le asiste a su acreedor. Tal manifestación puede ser expresa o tácita. En su forma expresa no representa problemas pues mediante documento escrito sin mayores formalismos presentado por el contribuyente o que se elabore en la Administración a solicitud verbal del mismo quedará establecido su reconocimiento. En cuanto a la forma tácita, se debe ser un poco más cuidadoso ya que el reconocimiento surge de la comisión de hechos que induzcan a pensar de manera inequívoca que se está aceptando una obligación. Es decir, que tales hechos deben ser indudables.

Otro de los casos frecuentemente mencionados por los estu-

---

12 Loc. Cit.

13 Enrique Langa y José María Garainzabal, Diccionario de Hacienda Pública, Ed. Pirámide, Madrid, 1984 Págs. 175 y 176.

diosos del tema se refiere a la demanda económica coactiva propiamente dicha, o sea el ejercicio de una acción a nivel jurisdiccional tendiente a obtener en forma coercitiva el pago del tributo. Aunque en el caso señalado por Carlos Giuliani se agregan las palabras "cualquier acto" lo que nos indica que el acreedor además de su demanda podrá valerse de otros medios procesales para asegurar su derecho, como por ejemplo la solicitud de medidas de garantía.

Seguidamente se plantea el caso de interrumpir la prescripción a través del ejercicio de cualquier acción administrativa por parte del sujeto activo, principalmente referido a la determinación del tributo, así como aquellos actos tendientes a fiscalizar la exactitud de lo declarado por el contribuyente. Tales actuaciones para que se les conceda su efecto interruptor deben de hacerse del conocimiento del deudor a través de una notificación.

Sobre este punto nosotros pensamos que no cualquier acción administrativa debe considerarse como interruptora, pues ello provocaría inseguridad e incertidumbre en el sujeto pasivo que no sabría con exactitud que circunstancias podrían ocasionar la interrupción de la prescripción, por lo que tales actos deben estar claramente definidos e individualizados en la ley. En lo que si estamos de acuerdo es que esas acciones deben de notificarse al contribuyente el cual debe estar enterado de todo aquello que pueda afectar sus derechos.

En cuanto a las reclamaciones y recursos que pueda oponer el contribuyente ante la Administración Tributaria los consideran como interruptores ya que a través de ellos el sujeto pasivo manifiesta su desacuerdo a lo calculado o resuelto por el sujeto activo. Por lo que la relación jurídica tributaria no permanece estática sino que se actualiza desapareciendo de esta forma uno de los elementos de la prescripción. En nuestro medio se establecen en la ley tributaria recursos como el de revocatoria y reposición, sin embargo no se les atribuye efecto interruptivo ya que previamente a ellos ha mediado una resolución administrativa resultado de un procedimiento, determinando un tributo a la cual si se le asigna la capacidad de interrumpir la prescripción.

Por otra parte señalan de manera general los tratadistas citados que las actuaciones del sujeto pasivo encaminadas al pago de su deuda también son útiles para borrar el tiempo corrido de prescripción, pensamos que dentro de esta causal se encuentra la solicitud de prórrogas y los pagos parciales que indican la intención del contribuyente de liquidar su obligación.

Finalmente mencionan como acto interruptor la reclamación que pueda hacer el contribuyente de lo que hubiese pagado de más o erróneamente, y nos llama la atención que también en esta causal se incluya el reconocimiento que por cualquier acto haga la Administración de la existencia de un excedente en el cumplimiento de su obligación por el sujeto pasivo.

Los tratadistas no hacen aclaración alguna sobre que actos de la Administración se toman como reconocimiento de un saldo a favor del contribuyente aunque le atribuyen efecto interruptivo. En nuestra ley tributaria este supuesto se encuentra regulado en el artículo 111 del Decreto número 6-91 del Congreso que estipula que en el caso de encontrar una diferencia a favor del contribuyente se le debe notificar y luego proceder a abonárselo en cuenta o devolvérselo según el caso, sin embargo a dicho acto no se le atribuye efecto interruptivo en forma expresa, ya que el artículo 50 que contiene estos casos sólo incluye la reclamación de devolución por el contribuyente no así la que pudiera efectuar de oficio el Fisco.

Nótese también que salvo la reclamación de reembolso por pagos de más por parte del contribuyente, todas las demás causas son útiles para interrumpir la prescripción que corre contra el Estado, es decir, que todas ellas opadyuvan a que éste logre su propósito de cobrar el tributo, por lo que es importante que tales supuestos estén claramente fijados en la ley tributaria. Así las partes al tener determinados en la ley específica que actos son los que deben tenerse por interruptores, cuentan con un valioso medio de defensa para no ser sorprendidos posteriormente con reclamaciones de la otra parte aduciendo medios extraños a los establecidos por la norma, con lo cual se logra la garantía de seguridad que debe aportar la institución de la prescripción.

En este apartado solo hemos hecho una primera aproximación del punto de vista doctrinario sobre este tema y algunas consideraciones que creemos pertinentes, las causales que contempla nuestro Código Tributario en particular serán analizadas en el siguiente capítulo de este trabajo.

## 2.5 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN:

La suspensión ocurre cuando se detiene el cómputo del tiempo para la prescripción en curso, por causa determinada por la ley, continuando la cuenta del tiempo una vez que cesa dicha causal, adicionando al mismo, el lapso transcurrido antes del caso suspensivo.

Entre los principales casos de suspensión del plazo para la prescripción que ha señalado la doctrina podemos mencionar:

- 2.5.1 La interposición de recursos administrativos, por el plazo que dure el trámite de los mismos hasta su resolución ; [14]
- 2.5.2 "La prescripción interrumpida por demanda judicial permanece en suspenso todo el tiempo que dure el juicio." [15]
- 2.5.3 Las causales que mencione la ley civil, por remisión expresa de la ley tributaria o aplicación supletoria cuando así lo permita dicha ley.

El primer supuesto lo han contemplado anteproyectos de nuestro Código Tributario y también el Modelo de Código Tributario para América Latina de OEA/BID que en su artículo 58 dice: "El curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos hasta sesenta días después que la Administración Tributaria adopte resolución definitiva, tácita o expresa, sobre los mismos." Tal disposición no fue

---

14 En ese sentido véase, Concha Marilys Barrientos M. de Estrada, Estudio Jurídico de la Tributación, Tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales USAC, 1980, Guatemala Pág. 39.

15 Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, Vol II, Trad., Estudio Preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1981 Pág. 489.

adoptada por nuestra ley tributaria vigente, y su explicación de motivos no manifiesta por que no se incluyó dicha norma. De todas formas consideramos que este artículo es una clara muestra de que a nivel doctrinario se ha opinado que el trámite de los recursos es causa suficiente de suspensión de la prescripción.

Creemos que de la forma como fue concebida en el modelo dicha institución no se adaptaba a nuestra legislación sin embargo cuando analicemos nuestra ley tributaria por artículos nos referiremos a este punto más detenidamente.

En el segundo caso enunciado, que hemos citado textualmente con el propósito de evidenciar la confusión de conceptos que en ocasiones se ha producido en la doctrina y otras legislaciones, nótese que se mezclan la interrupción y la suspensión en un mismo caso.

Si por el acto de interposición de una demanda queda interrumpida la prescripción ya no cabe hablar de suspensión derivada del mismo acto interruptor dentro del trámite del proceso ya que el efecto que produciría sería el de constituir un obstáculo para el inicio del nuevo período de prescripción, pues el tiempo transcurrido con anterioridad ha sido destruido por efecto de la interrupción por lo que lejos de beneficiar la relación jurídica tributaria más bien provocaría un perjuicio.

La interrupción y la suspensión son situaciones diferentes aunque no siempre algunos autores las hayan establecido con claridad. En la actualidad un amplio sector de la doctrina se pronuncia por la divergencia entre ambos casos. Tal como ya hemos apuntado en apartado anterior la interrupción anula totalmente, se pierde el tiempo que había corrido para la prescripción mientras que la segunda únicamente se detiene por determinado lapso la prescripción dejando útil y válido el plazo que hubiese transcurrido anterior a la suspensión.

Con respecto a la causal 2.5.3 otras legislaciones hacen remisión expresa a sus leyes civiles, y nosotros antes de la emisión del Código Tributario supletoriamente podíamos aplicar las de nuestro Código Civil contenidas en el artículo 1505 sin

embargo, como bien ha dicho el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge ". . . por su naturaleza, no son aplicables al Estado, ni se adaptan a las características de las obligaciones tributarias." Por ello con la emisión de nuestra ley tributaria esperamos que se produzca una total independencia del derecho común.

## 2.6 RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN:

Se produce cuando el sujeto pasivo abandona la prescripción que ha ganado frente al acreedor tributario.

El sujeto pasivo renunciante será aquel designado por la ley como contribuyente o responsable.

En cuanto a la prescripción ganada, ha habido alguna discusión, entre los autores que opinan que puede renunciarse tanto la prescripción que va en curso como la que ya se ha ganado y los que opinan que únicamente la ya consumada.

Los primeros dicen: si puede abandonarse lo más por qué no podrá ocurrir con lo menos (o sea la prescripción en curso). Contra este punto de vista los segundos hacen la objeción de que una renuncia cuando no se ha terminado de cumplir el plazo para la prescripción es simplemente un acto interruptivo cuyo efecto es anular el tiempo anterior transcurrido empezando su cómputo nuevamente. Por lo que en rigor no puede hablarse de una renuncia pues no se ha adquirido la liberación de la obligación.

Nosotros nos adherimos a éstos últimos y creemos que nuestra ley tributaria también, por lo que en conclusión únicamente es susceptible de renuncia la prescripción consumada.

En otro aspecto de este mismo tema tanto la doctrina y legislación civil como la doctrina tributaria han manifestado que no puede renunciarse el derecho a prescribir en el futuro ya que con ello se violaría el propósito perseguido por la institución de la prescripción como lo es la seguridad jurídica y paz social. En nuestro medio el Código Civil que se aplicaba supletoriamente contiene en el artículo 1503 una disposición en el sentido de no renunciar a futuro. En cambio en el Código Tributario guatemal-

teco no encontramos una norma similar pese a que dicho principio creemos que es aplicable en materia tributaria, por lo que respetuosamente opinamos que en el artículo 51 que más adelante en este trabajo analizaremos debió incluirse un párrafo a ese respecto para una mayor certidumbre sobre ese punto.

#### 2.6.1 Formas de Renuncia:

La renuncia puede manifestarse de dos maneras: a. En forma expresa y b. en forma tácita.

##### a. Renuncia Expresa:

Es aquella en que por escrito en términos claros y precisos el contribuyente señala su voluntad de cancelar su obligación no obstante haberse producido la prescripción. Este tipo de renuncia no presenta problemas pues el sujeto pasivo simple y llanamente está confesando que le debe a la Administración Tributaria y desea liquidar su deuda.

##### b. Renuncia Tácita:

Es la que se produce a consecuencia de actos que revelan el propósito del sujeto pasivo de abandonar la prescripción que se ha operado en su favor. Doctrinariamente tales actos son:

- 1) Cuando el contribuyente cancela el adeudo que le requieren sin hacer valer la prescripción ganada.
- 2) Si cancela parte de la deuda prescrita.
- 3) Cuando por requerimiento de la Administración Tributaria de un deber formal o de fiscalización el contribuyente lo satisface sin alegar prescripción.

En el primer caso es claro, si el sujeto pasivo no menciona que se ha producido la prescripción en su favor y más bien paga, automáticamente se produce una renuncia tácita.

El siguiente inciso plantea la situación de que no es

necesario que se cancele la deuda en su totalidad, basta para revalidar el derecho de la Administración con que el contribuyente pague una fracción de su obligación.

El supuesto 3), se produce cuando por ejemplo la Administración Tributaria requiere del contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones de años ya prescritos, y el sujeto pasivo le da cumplimiento por temor a alguna sanción, pero no hace la salvedad de que ya se ha producido la prescripción sobre esas declaraciones y que únicamente colabora para no incurrir en una infracción.

Este caso es doctrinario y a diferencia de los dos anteriores el Código Tributario no lo contempla ni como renuncia ni como interrupción, sin embargo si aplicáramos ese supuesto a nuestro medio creemos que el contribuyente no puede ser compelido a presentar documentos o informaciones de periodos ya prescritos, que inclusive nuestra ley tributaria (Dto. No. 6-91 del Congreso), autoriza a destruir una vez ocurrida la prescripción como señala el artículo 112 inciso 2.

## 2.7 EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN:

La principal consecuencia que produce la prescripción es la extinción de la obligación tributaria y sus obligaciones accesorias, es decir, que por virtud de la prescripción se vence el derecho de la Administración para exigir un tributo y las obligaciones secundarias que se deriven de este, liberando de esa forma al contribuyente. De la misma manera en el caso del sujeto pasivo se da por terminado su derecho a reclamar del Estado la devolución de lo que haya pagado en exceso o indebidamente, junto con las obligaciones accesorias que procedan de ese supuesto.

Cabe hacer notar en ambos casos, que si se trata de tributos periódicos los efectos señalados se producirán únicamente por los periodos tributarios que la resolución declare vencidos no así de los subsiguientes para los cuales deberá transcurrir el periodo de prescripción que les corresponde si es que antes no se cancelan o extinguen por otro medio.

Estos efectos se producirán a partir de la notificación de la resolución administrativa o sentencia judicial según sea el caso, en la cual se declare que ha operado la prescripción.

Otro efecto particular que produce la prescripción es en el caso de los contribuyentes mancomunados solidariamente para los cuales la resolución que dicte la prescripción beneficia o perjudica a todos los deudores por igual. Esto quiere decir, que si la Administración requiere a uno de los contribuyentes solidarios el cumplimiento de la obligación tributaria y éste hace valer la prescripción este acto aprovechará a todos los codeudores solidarios y por el contrario si uno de los deudores requeridos no opone la prescripción que hayan ganado, perjudicará a todos y además perderá su derecho de repetición contra los otros codeudores por lo que hubiese cancelado como lo señala el artículo 1360 segundo párrafo del Código Civil al que nos remite el artículo 20 párrafo tercero en forma general y que expresa: " el deudor solidario que no opone la prescripción, o las excepciones comunes a todos los codeudores, pierde el derecho de repetir contra los demás."

#### **2.7.1 Efectos de la interrupción de la prescripción:**

El efecto de la interrupción, es inutilizar el período de tiempo que haya transcurrido con anterioridad al acto interruptivo, por lo que tendrá que reiniciarse nuevamente la cuenta para el plazo de prescripción.

Al igual que los efectos de la prescripción en general, en la interrupción de la misma el acto interruptivo de un deudor solidario afectara o beneficiara a los demás codeudores de la obligación tributaria. En ese sentido se ha manifestado el Código Tributario en el artículo 20 inciso cinco.

#### **2.7.2 Efectos de la suspensión:**

Su principal efecto es detener el cómputo del tiempo durante el acto suspensivo, reanudándose la cuenta del plazo una vez cesado éste, sumándosele el lapso que haya corrido anteriormente. En el caso de obligaciones tributarias solidarias el acto de

suspensión provocado por un deudor solidario perjudicará o aprovechará a los demás.

### 2.7.3 Efectos de la renuncia:

La consecuencia fundamental que trae consigo la renuncia de la prescripción es la revalidación de una obligación que por causa del tiempo ha llegado a su extinción. Con lo cual comienza de nuevo el cómputo y deja vigentes los derechos del acreedor.

Es en esta parte por sus efectos que algunos autores la han confundido con la interrupción de la prescripción, pues la renuncia destruye el tiempo transcurrido iniciando nuevo cómputo, por ello algunos autores hablan de la renuncia a la prescripción en curso para referirse a la interrupción.

Pero cabe diferenciarlas porque aunque su efecto es aparentemente el mismo en la interrupción no se ha logrado aún la prescripción mientras que en la renuncia si esta haciendo una verdadera dejación del derecho a liberarse por la prescripción que ha ganado.

## 2.8 ELEMENTOS DE LA PRESCRIPCIÓN:

De las obras que hemos consultado, todos los autores coinciden en señalar como elementos necesarios para que pueda producirse la prescripción los siguientes:

### 2.8.1 Existencia de un derecho a ejercitar.

Esta primera condición en materia tributaria dependerá de dos supuestos previos: uno, que se encuentre tipificado por la ley un tributo y luego que el contribuyente lo lleve a cabo en la realidad para dar origen a la obligación tributaria y al Derecho de la Administración de exigirla, una vez haya transcurrido el periodo para su pago voluntario.

### 2.8.2 Inacción por parte del titular del derecho.

Es decir, la inactividad, la inercia, por parte de la Admi-

nistración en la determinación y cobro del tributo e igualmente en el caso del contribuyente su pasividad para exigir la devolución de lo que haya cancelado en exceso o indebidamente.

### 2.8.3 Transcurso del tiempo señalado por la ley.

O sea el cumplimiento del plazo previamente fijado por la ley, de manera que dicho lapso no pueda ser alterado por acuerdo entre las partes ni para aumentarlo ni para disminuirlo. Este plazo se computará a partir del vencimiento del período de pago voluntario en que haya surgido la obligación tributaria, y en el caso del contribuyente desde la fecha en que realizó el pago indebido.

### 2.9 DIFERENCIA ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD:

Siendo el transcurso del tiempo el común denominador entre prescripción y caducidad es conveniente establecer algunas diferencias entre ésta y aquella con la que ha habido alguna confusión doctrinaria en el pasado.

El antecedente de la definición de caducidad en general lo encontramos en el Derecho Civil y Procesal Civil de los cuales algunos autores de la materia tributaria han tomado sus conceptos así vemos por ejemplo que el tratadista Ignacio Blanco Ramos cita a un autor civil para explicar la caducidad en estos términos: "... es cuando la ley o la voluntad de los particulares señalan un término fijo para la duración de un derecho de tal modo que transcurrido ese término no puede ya ser ejercido." [16] Para el doctrinario José Gutiérrez del Alamo la caducidad se expresa como: "... la extinción de la facultad de ejercicio de la acción para reclamar un derecho por el transcurso del tiempo fijado de antemano." [17]

---

16] José Castán Tobeñas, citado por Ignacio Blanco Ramos, op.cit., Pág. 97.

17] José Gutiérrez del Alamo, Administración Económica del Estado, 2a. Ed., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1937 Pág. 69.

De tales definiciones concluimos que la caducidad es una institución jurídica por la cual se fija anticipadamente un plazo riguroso para que dentro de él pueda realizarse un acto jurídico el cual si no se lleva a cabo en ese periodo se termina la oportunidad legal para poderlo efectuar. Dicho plazo en materia tributaria opinamos que solo podrá ser fijado por la ley y no por acuerdo entre las partes.

Producto de esta influencia civil en la materia tributaria algunos tratadistas al hablar de la extinción de las obligaciones tributarias por el transcurso del tiempo dividían en dos fases tal extinción. Afirmaban en primer lugar que al vencimiento del plazo para que la Administración ejerza su derecho a determinar la obligación tributaria constituiría caducidad y en segundo que una vez determinada ésta el cumplimiento del plazo para el ejercicio del derecho al cobro de la deuda daría lugar a la prescripción.

Esta postura era adoptada por la antigua legislación tributaria alemana pero en la actualidad ha sido superada y aceptada por la generalidad de legislaciones la doctrina de la obligación tributaria que indica que la misma surge al acaecer el hecho generador y no del acto de determinación por lo tanto no puede darse la caducidad, la cual únicamente se reserva como una institución procesal.

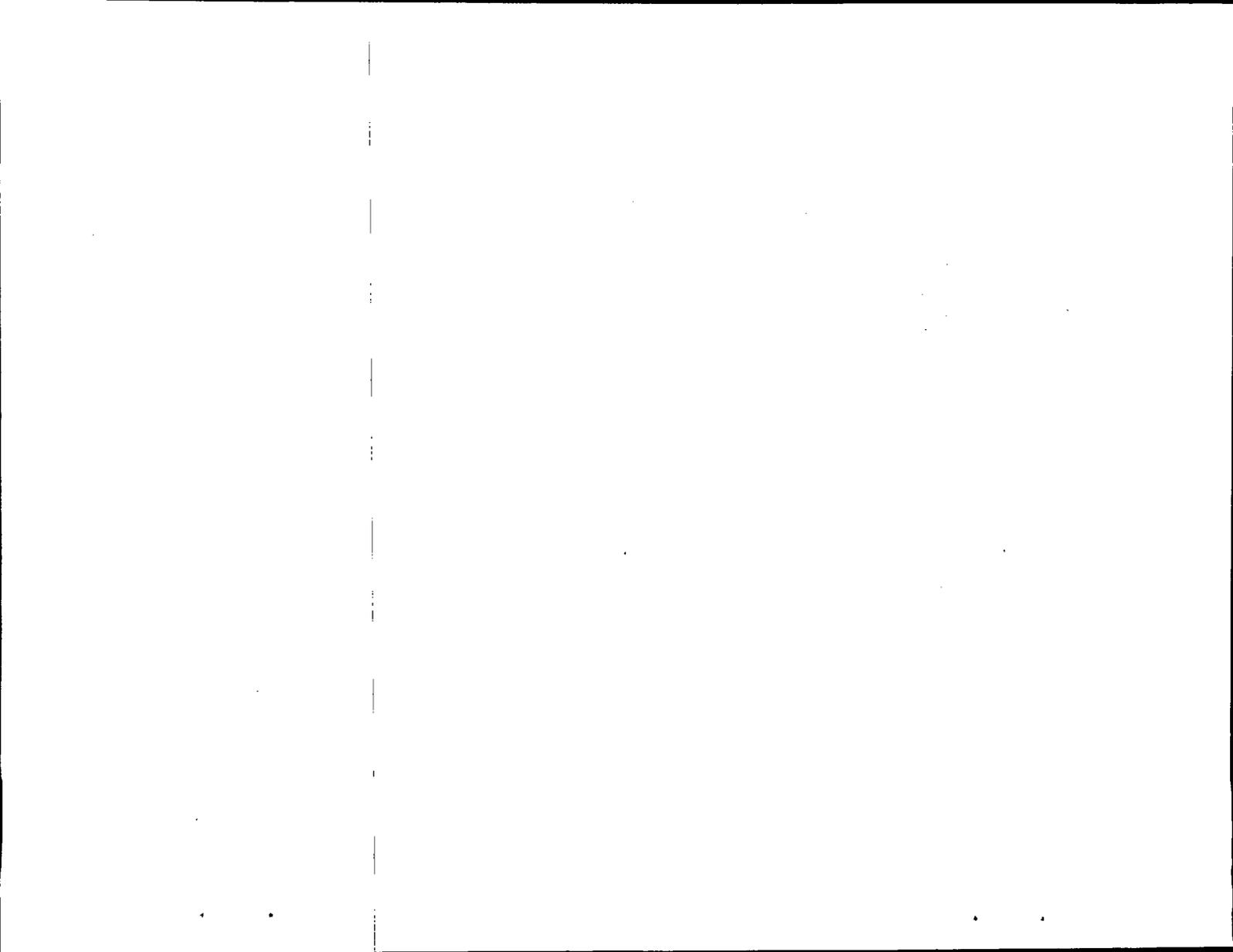
Fese a ello entre ambas instituciones podemos mencionar las siguientes divergencias:

- a. La caducidad es una institución mayoritariamente procesal, en cambio la prescripción se encuentra desarrollada más ampliamente por el derecho sustantivo. Podemos decir, que el Código Tributario recoge esta posición pues se encuentra la caducidad regulada en la parte procesal de dicho cuerpo legal.
- b. El objeto de la caducidad es consolidar ciertas situaciones legales para dinamizar un proceso, por lo que sus plazos son generalmente muy breves, mientras que en la prescripción el objetivo es ordenar las relaciones entre acreedor y deudor en

forma armónica de manera que no se castigue al primero y se proteja al segundo sino buscando la paz social. Por ello sus plazos son más largos.

- c. La prescripción puede ser interrumpida o suspendida a diferencia de la caducidad que solo admite la extinción por el no ejercicio de un acto dentro del plazo legal o si llega a realizarse dicho acto en tiempo simplemente no existiría caducidad.
- d. Por la prescripción se extingue la obligación tributaria en tanto que por la caducidad únicamente decaerán facultades dentro de un proceso lo que puede provocar que declarada la caducidad vuelvan las cosas a su estado original por lo que continuaría corriendo el plazo para la prescripción.

Hasta aquí hemos analizado algunos puntos de vista que se han emitido a nivel doctrinario sobre la prescripción y aspectos relacionados con ella por lo que ahora nos corresponde en el siguiente capítulo hacer el análisis de las normas de nuestro Código Tributario que regulan este tema y concordarlas con la doctrina expuesta.



## C A P I T U L O   I I I

### LA PRESCRIPCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Sumario. 3.1 Antecedentes Históricos.  
3.2 Ley Tributaria Actual: 3.2.1 Derechos del Estado en materia tributaria que pueden extinguirse por prescripción; 3.2.2 Derecho del contribuyente que se extingue por prescripción; 3.2.3 Plazo; 3.2.4 Interrupción; 3.2.5 Suspensión; 3.2.6 Renuncia; 3.2.7 Prescripción de obligaciones accesorias; 3.2.8 Ejercicio de la prescripción.

A continuación se presenta una reseña de los antecedentes de la prescripción de la obligación tributaria tratando de dar una visión general de su desarrollo hasta la emisión del Código Tributario del cual se analizarán los artículos que se refieren a dicha institución, así como también los de algunas de las principales leyes impositivas a cargo de la Administración Tributaria.

#### 3.1 ANTECEDENTES HISTÓRICO-JURÍDICOS:

Desde nuestra independencia hasta el año de 1871 en que se produce la revolución liberal, en el campo jurídico continuó en plena vigencia la legislación española adaptándola a nuestro medio y junto a ella se emitieron y aplicaron leyes impositivas por la Federación centroamericana primero y luego por la república de Guatemala.

De la consulta a algunas de estas leyes no se encontró informaciones que revelaran la aceptación de la prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria durante ese periodo. Es hasta la época de la Administración liberal que se inician una serie de reformas en varias materias especialmente en el área jurídica con el objeto de dotar a nuestro país de sus propias leyes. Así vemos que en el ámbito tributario se promulga el decreto número 261 del Presidente de la República que contiene el Código Fiscal que entró en vigor el quince de septiembre de 1881.

Dicha ley constituyó un gran avance en el ramo hacendario y el antecedente más fiel que se tiene sobre la prescripción en esa materia; su fin era ordenar y uniformar las normas tributarias como se evidencia de la parte considerativa de dicho decreto que en lo conducente señala: "Que las Leyes de Hacienda hasta ahora vigentes en la República son incompletas, confusas y contradictorias:

Que el Poder Ejecutivo con el objeto de uniformar la legislación hacendaria con los Códigos anteriormente emitidos nombró una comisión encargada de redactar un Código de Hacienda; . . ."

Dicha comisión manifestó en la explicación del proyecto con respecto a la extinción de la obligación tributaria lo siguiente: "Las relaciones de derecho entre la Hacienda Pública y los particulares no pueden tener existencia indefinida, y de ahí porque se trata en el proyecto de la extinción de los derechos y obligaciones fiscales y se aceptan los modos de disolver los derechos civiles que cuadran con la índole peculiar de la Hacienda Pública. . . ."

Y más específicamente al referirse a la prescripción indicaban: "El lapso del tiempo figura también entre los medios de extinguir los derechos fiscales. La Comisión no podía aceptar el principio de imprescriptibilidad respecto de las rentas públicas. Si los derechos de los particulares sucumben por la obra del tiempo, el Estado no puede eximirse de esa ley ineludible, cuando por otra parte los elementos preventivos y de exacción de que puede disponer, la responsabilidad y fianza de los empleados y las disposiciones administrativas aseguran por completo la

existencia y realización de sus derechos con ventaja sobre los derechos del individuo."

Con ese criterio en el Código Fiscal queda establecida en los artículos 661 inciso tercero, 663 y 666 la prescripción bajo el título de extinción de los derechos y obligaciones fiscales.

El artículo 663 señalaba: "La prescripción de las acciones y derechos fiscales que no tuviesen plazo determinado en este Código, se verificará de conformidad con las disposiciones del Código Civil." El Código Fiscal abolió los impuestos y contribuciones que se habían emitido con anterioridad al mismo e incluyó dentro de su texto los impuestos que debían regir en adelante. Tales tributos no mencionan la prescripción por lo que les era aplicable el citado artículo.

En el artículo 666 se estableció: "Los derechos y créditos contra la Hacienda Pública se extinguen por los mismos modos que el Código Civil establece respecto de los derechos de los particulares entre sí." Por este artículo se reconocía que los derechos que pudieran tener los contribuyentes contra el Fisco también eran susceptibles de prescribir ya que el Código Civil así lo señalaba para las relaciones entre particulares. Con ello se regulaba la igualdad de derechos entre la administración y los contribuyentes.

Como se aprecia de las normas citadas, existía una remisión expresa a la ley civil con lo que pese al avance que significó el Código Fiscal para la materia hacendaria no se logra en ese momento una plena autonomía entre las normas tributarias y las de derecho común, en consecuencia se considera conveniente examinar las normas del Código Civil que se han venido emitiendo con respecto de la prescripción extintiva para conocer su desarrollo.

El Código Civil vigente al momento de crearse el Código Fiscal era el Decreto número 176 del Ejecutivo, que regía desde el quince de septiembre de 1877, tal cuerpo legal fue el primero de su tipo en Guatemala, pues anteriormente se aplicaba el Código Civil español.

El Código del 77 acepta la prescripción como medio de extinción de las obligaciones en el artículo 629 pero la coloca junto a la usucapión (prescripción positiva), dentro de los modos de adquirir la propiedad situación que fue señalada posteriormente como antitécnica por los estudiosos guatemaltecos debido a que ambas instituciones responden a diferente finalidad.

Para esta ley la prescripción negativa únicamente podía plantearse como excepción, estableció también el principio de que solo puede renunciarse la prescripción ya consumada no así el derecho a prescribir tanto positiva (usucapión) como negativamente en lo futuro. En el caso de mancomunidad de la obligación señaló que si la deuda corría con el mismo tiempo para todos los codeudores, la prescripción de uno de ellos aprovecha a los demás, también la prescripción de la obligación del deudor principal aprovecha a su fiador.

Se regula el mismo tratamiento entre el Estado y el particular al consignar en el artículo 642 que tanto éste como las municipalidades y entes públicos serían considerados como particulares para la prescripción.

Con respecto a la duración del plazo anota una distinción entre las obligaciones aseguradas con hipoteca y aquellas que no cuentan con esa garantía. Para las primeras establece un periodo de quince años y para las segundas lo fija en diez años. Su cómputo disponía el artículo 685 se cuenta por años y no de momento a momento salvo las excepciones que determine la ley, es decir, interpretando este artículo, no al vencimiento de la obligación sino por años completos siguientes al término de la misma, ya que para la prescripción de deudas en general no reguló un tiempo de inicio específico.

#### A. CASOS DE SUSPENSION:

El decreto número 176 del Ejecutivo contemplaba las siguientes causales de suspensión de la prescripción:

"675. La prescripción no corre contra los menores ni contra los incapacitados comprendidos en los incisos 1o. y 2o. del artículo 33 de este Código.

676. La prescripción no puede comenzar ni correr:
- 1o. Entre ascendientes ni descendientes durante la patria potestad, respecto a los bienes a que los segundos tengan derecho, conforme a la ley;
  - 2o. Entre los consortes ;
  - 3o. Contra los ausentes del Estado en servicio público ;
  - 4o. Contra los militares en servicio activo, en tiempo de guerra tanto fuera como dentro de la República;
  - 5o. Contra el preso, mientras se halle privado de su libertad."

Las causales de los artículos 675 y 676 incisos 1o. y 2o. subsisten hasta hoy en nuestro Código Civil pero por su propia naturaleza no podían aplicarse a la materia tributaria ya que en tales casos el Estado no participa como elemento personal de la relación. Las causales de los incisos 3o., 4o. y 5o. del último artículo indicado, ya no figuraron en Códigos posteriores debido a que éstos respondían a circunstancias especiales imperantes en aquella época, como las guerras entre los Estados de centroamérica y alguna inestabilidad dentro del país.

#### B. CASOS DE INTERRUPCION:

Dentro de los casos de interrupción de la prescripción negativa, como le llama este código, que podían aplicarse a la obligación tributaria se encontraban:

"Artículo 677. La prescripción se interrumpe:.....

- 2o. Por demanda judicial notificada al poseedor ó al deudor en su caso, ó por embargo, salvo si el acreedor desistiere de la acción intentada ó el demandado fuere absuelto de la demanda ó el acto judicial se declara nulo por falta de solemnidad.
- 3o. Si la persona a cuyo favor corre la prescripción reconoce expresamente de palabra o por escrito, ó tácitamente por hechos indudables el derecho de la persona contra quien prescribe."

Se establecen en este artículo las causas de interrupción aceptadas por excelencia en la doctrina y en otras legislaciones, como lo son: la demanda judicial debidamente notificada y el reconocimiento del deudor. Además agrega la medida precautoria del embargo.

En el primer caso la demanda judicial admite tres excepciones a su efecto interruptor: 1. Desistimiento: tal excepción no le era aplicable a la Administración por estar llamada a defender intereses del Estado; 2. Absolución del demandado: lógicamente si el presunto deudor es absuelto, quiere decir que no le asistía el derecho a la Hacienda lo que nos indica que había que esperar el resultado del proceso para saber si se le atribuía efecto interruptor o no; 3. Si el acto judicial se declara nulo: o sea si la demanda era rechazada o declarado nulo por algún defecto o falta de requisito esencial en la misma.

En el caso del reconocimiento implicaba la aceptación del deudor del derecho que le asiste a su acreedor.

Y en cuanto al embargo, significa que el acreedor a través de esta medida manifiesta su interés en recuperar su crédito por lo que produce la interrupción de la prescripción.

Respecto de los deudores solidarios la interrupción de uno de ellos aprovecha a los demás. Establece también que la interrupción de la prescripción contra el deudor principal también lo es contra su fiador.

Expresamente señala a la interrupción el efecto de inutilizar todo el tiempo corrido antes de ella.

Posteriormente siempre en relación con el Código Fiscal el trece de mayo de 1933 se emite el decreto legislativo número 1932 que contiene un nuevo Código Civil el cual introdujo pocas innovaciones a las disposiciones del Código del 77 respecto de la prescripción, la que continúa incluyendo junto a los medios de adquirir la propiedad y planteándose sólo como excepción.

Dentro de tales innovaciones encontramos que el plazo para prescribir en general era de diez años, elimina las causales de suspensión que contemplaba el Código de 1877 en su artículo 676 incisos 3, 4 y 5 ya anteriormente transcrito en este capítulo, e incluye la suspensión entre los menores e incapacitados y sus tutores, mientras dura la tutela y entre los copropietarios mientras dura la indivisión. Con respecto a las causales de

interrupción contiene las mismas que el Código del 77 únicamente se aclara más lo que debe entenderse por reconocimiento tácito mediante una adición al artículo 1069 inciso tercero que contiene esta causal en la cual manifiesta que deben quedar incluidos bajo esa denominación el pago de intereses o amortizaciones por el deudor, así como el cumplimiento parcial de la obligación.

El plazo indicado en el Código Civil para la prescripción fue aplicable para la materia impositiva en su totalidad únicamente hasta el diecinueve de octubre de 1935 fecha en que se promulgó el Decreto Gubernativo número 1747 del General Jorge Ubico que estableció una disposición especial para los tributos tanto de orden fiscal como municipal en los siguientes términos: "Artículo Unico.- Las prestaciones o contribuciones periódicas fijas de carácter fiscal o municipal no cobradas a su vencimiento y las multas que las recarguen ya se haga el cobro en virtud de acción real o de acción personal, prescriben en el lapso de 6 años." Nótese que mediante esta norma se reduce el plazo para aquellos tributos cuyo monto fuera fijo y cuya fecha de pago debiera efectuarse regularmente cada cierto periodo de tiempo por lo que los impuestos que no reunieran estas características les era aplicable el plazo de diez años señalado por el derecho común. Sin embargo, dicha ley fue derogada posteriormente por el Decreto número 3041 también del Presidente Jorge Ubico, en vigor desde el veinticinco de febrero de 1943 que en su artículo primero en las mismas condiciones que la ley anterior amplió el plazo para las contribuciones fijas a diez años pero estableció la innovación de permitir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (hoy Ministerio de Finanzas Públicas), el otorgamiento de facilidades de pago a aquellos contribuyentes que hubiesen caído en mora.

Con dicho decreto se uniforma nuevamente el plazo de prescripción tanto para tributos periódicos como para aquellos que no lo son.

Tales modificaciones únicamente influían en la duración del plazo no así en las demás condiciones de la institución tales como los casos de suspensión e interrupción los cuales se regulaban por el Código Civil.

Paralelamente a las normas de carácter general que hemos mencionado surgen durante ese periodo disposiciones sobre la prescripción en leyes tributarias individualizadas especialmente en el área de los impuestos directos, así tenemos por ejemplo en el Decreto Gubernativo número 1988, Ley de Herencias y Donaciones de fecha dos de julio de 1937, que en el artículo 64 estableció: "El derecho del Fisco para cobrar o hacer efectivo el impuesto, formular liquidaciones adicionales, imponer multas y recargos, y en general, para exigir cualquier obligación derivada de la presente Ley, prescribe en el lapso de seis años, computados desde la última diligencia practicada en el expediente fiscal, si se hubiese seguido; y, en caso contrario, en diez años, computables desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la donación." Y en la ley del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas, Decreto del Presidente número 2099 que en su artículo 33 señalaba: "El derecho del Estado a reclamar o a exigir el pago de cualquiera de los impuestos a que esta ley se refiere, así como de hacer rectificaciones en el pago o liquidación provisional de los mismos, prescribe a los seis años. El término se contará desde la fecha en que, con arreglo a los preceptos legales, debe pagarse el impuesto, y, en el caso de rectificaciones, desde la fecha de la constancia de pago. Cualquier reclamación hecha a la entidad contribuyente por agente del fisco interrumpirá la prescripción, que se aplicará siempre que proceda, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el funcionario responsable de haberla producido." De tales ejemplos vemos que reducen el plazo de prescripción señalado por las leyes generales y aunque eran más específicas no establecían un procedimiento especial dentro de la Administración para tramitarla, por lo que se debía acudir a la vía judicial para plantearla en forma de excepción.

Posteriormente el Decreto Legislativo número 1932 que se aplicaba supletoriamente como norma general para la prescripción tributaria fue substituido por el Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno que entró en vigor el uno de julio de 1964 y que contiene nuestro actual Código Civil. Tal cuerpo legal supera en técnica a los anteriores con respecto a la institución que se analiza, pues coloca por una parte a la usucapión o prescripción positiva en el libro II, título II, capítulo ocho, como un modo

de adquirir la propiedad y por otra a la prescripción negativa como medio de extinción de las obligaciones en el libro V, título IV, capítulo cinco de los artículos 1501 a 1516. Dicha separación era necesaria pues aunque ambas instituciones tienen en común el transcurso del tiempo sus efectos son totalmente distintos.

Este decreto establece el ejercicio de la prescripción como ACCION o como excepción, hecho que en anteriores leyes no había sido admitido. Sin embargo, tal posibilidad no ha sido muy utilizada en el área civil probablemente porque su finalidad no es adquirir un derecho sino liberarse de una carga. En el ámbito tributario se produce el mismo fenómeno pues los contribuyentes han preferido tramitarla mayormente como excepción, inclusive provocando la demanda del Estado de acuerdo a lo señalado por el artículo 52 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley número 107.

El Código Civil vigente también indica que la extinción de la obligación principal provoca la terminación de la obligación accesoria. En cuanto a las causales de suspensión contempla las mismas del anterior Código agregando únicamente en el artículo 1505 inciso quinto la suspensión entre personas unidas de hecho. Respecto de las causas de interrupción se amplía más la norma al establecer la interrupción por "cualquier providencia precautoria ejecutada" ya que la ley anterior se refería únicamente al embargo. De las otras causales continuaron invariables en el presente Código.

Las disposiciones relacionadas con las obligaciones mancomunadas solidarias ya no figuran en el capítulo sobre la prescripción como en leyes anteriores, lo referente a la suspensión e interrupción de las mismas se encuentra en el capítulo cuatro, título II, sobre las obligaciones, sus modalidades y efectos.

En relación al plazo para la prescripción fija el artículo 1508 un periodo general de cinco años para aquellos casos que no cuenten con un lapso de tiempo regulado por normas específicas. En esa situación se encontraban varios tributos a los que se les aplicó supletoriamente, con excepción de las contribuciones

periódicas fijas para quienes continuó rigiendo el Decreto número 3041 que señalaba su duración en diez años, y de algunos tributos que tenían regulado su propio período para prescribir. Dentro de estos últimos encontramos el Decreto Ley número 229, Ley del Impuesto sobre la Renta que estableció en el artículo 51: "Prescripción. El derecho del Estado para hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y para exigir el pago de cualesquiera de los impuestos, multas y recargos a que se refiere la presente Ley, prescribe por el transcurso de seis años que principian a contarse desde la fecha en que, de conformidad con los preceptos legales, deba hacerse el pago de los impuestos o multas, en su caso. La prescripción del derecho del Estado en casos de declaraciones falsas o de hechos fraudulentos, se consuma por el transcurso de seis años.

El derecho a obtener las devoluciones a que se refiere el Artículo 35, prescribe en seis años a contar de la fecha en que se efectuó el pago del impuesto.

El tiempo corrido para la prescripción se interrumpe por gestión de cobro o reclamo, debidamente notificados, hechos al sujeto de gravamen por representantes de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, o por gestión escrita presentada ante esta última, en el caso del párrafo anterior." Este artículo tuvo algunos problemas de interpretación con respecto al acto interruptor pues la Administración Tributaria que aplicó durante los primeros años de vigencia de esta ley; dicha norma era del criterio de que cualquier solicitud de informes o la notificación de ajustes al contribuyente eran suficientes para interrumpir la prescripción. Al respecto comentaba el Licenciado Jorge Lobo Dubón en su tesis sobre la Prescripción en el Impuesto sobre la Renta "... se buscaba por todos los medios limitar al mínimo las posibilidades del Contribuyente. Entre otros medios se utilizaba con prolijidad una nota u oficio que incluso ya se tenía impresa con un titular en letra mayúscula que decía NOTA DE RECLAMO con lo que se pretendía que pidiendo cualquier dato por intrascendente que fuera interrumpir el plazo transcurrido . . . ."

La parte contribuyente objetó tal criterio y sostenía que la interrupción se producía hasta el momento en que se emitía

resolución por parte de la Administración después de haberse dado audiencia a los sujetos pasivos, haber aclarado las diferencias que hubieren y establecido el monto definitivo del impuesto. Opinión que encontró respaldo en algunos fallos de los Juzgados de lo Económico Coactivo.

Esta ley sufrió diversas modificaciones para subsanar algunos de estos problemas. Posteriormente, llegó a aplicarse como norma supletoria en el año de 1983, por otras leyes impositivas que así lo indicaron, como por ejemplo el Decreto Ley número 72-83 que creó el Impuesto al Valor Agregado el cual en su artículo 41 expresaba: "En materia de notificaciones, recursos, cómputo de los plazos, términos, prescripciones y otras no previstas en esta ley, rigen de manera supletoria las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta su Reglamento y disposiciones conexas."

También similar disposición se encontraba en el artículo 26 del Decreto Ley número 74-83 Ley de Racionalización de los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas destiladas, cerveza y otras bebidas (Se refiere a aguas gaseosas), que señalaba: "Artículo 26. Rigen de manera supletoria, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento y, disposiciones conexas, en todas las materias no contempladas en esta Ley, especialmente en cuanto a revisión, fiscalización, audiencias, prescripción, medios de impugnación, así como en lo que sea aplicable y no se oponga a la presente Ley."

Esta aplicación supletoria del Decreto Ley número 229 muestra un aspecto que consideramos positivo pues se está remitiendo a una norma tributaria y no a una civil para regular algunos asuntos de la materia pero también puede señalarse como punto negativo que se trata de una ley impositiva no general por lo que sus normas no siempre podrían acomodarse a las de otros tributos. Estos hechos eran producto de la necesidad que existía de contar con una ley que regulara las instituciones generales aplicables a todos los tributos.

Durante los años de 1984 a 1991 se continuó emitiendo leyes que incluyeron en sus textos plazos de prescripción, tanto en los

impuestos directos como en los indirectos. Pero actualmente la tendencia es a eliminar la prescripción del texto de las leyes impositivas específicas para que sea el Decreto número 6-91 el que regule esa institución plenamente. Sin embargo, aun quedan algunas de ellas que contienen sus propias regulaciones sobre la prescripción como el Decreto número 62-87 del Congreso, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles que en su artículo 28 establece un plazo de prescripción de seis años. O como el Decreto número 431 del Congreso, Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, en el artículo 50 que fija un plazo de seis años para los contribuyentes que hubiesen iniciado el expediente fiscal y diez años cuando no fuere ese el caso, contados a partir del fallecimiento del causante.

Tales normas han sido modificadas tácitamente por el Decreto número 6-91 del Congreso, Código Tributario, ya que este establece un plazo de cinco años para la prescripción ordinaria y de ocho años para la prescripción especial.

Anterior al inicio de la vigencia del Código Tributario se promulgó la Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria, Decreto número 68-91 del Congreso por la cual se buscó poner al día todas las cuentas entre los contribuyentes y la Administración, provenientes de sus impuestos. Dicha ley también estableció la prescripción indicando que por única vez podría declarararla el Fisco de oficio si determinaba que ya había transcurrido el plazo legal, o en su caso si el contribuyente así lo solicitaba.

Consultada la Dirección General de Rentas Internas sobre los resultados de esta ley temporal, nos indicaron que no hay estadísticas aún a este respecto pero que se estima que una buena parte de los contribuyentes aprovecharon los beneficios que les otorgó esta ley.

En conclusión, de esta reseña de lo que ha sido la génesis y desarrollo de la prescripción podemos establecer que su problemática ha partido de las siguientes circunstancias:

- a. Diversidad de leyes para regular la institución;
- b. Derivado de lo anterior diferentes plazos para establecerla

según el tributo de que se tratara;

c. Remisión en buena parte de su historia, a normas civiles lo que por su naturaleza no siempre satisfizo las necesidades tributarias;

d. Carencia de un procedimiento, para la mayoría de tributos, unitario y definido para tramitarla dentro de la Administración Tributaria;

e. Aceptación de la institución en la ley pero no en la práctica en algunas ocasiones.

Nuestro Código Tributario tiene su antecedente en el Modelo de Código Tributario para América Latina formulado por una comisión de la Organización de Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) que data del año de 1967 y del cual ya hemos hecho algunos comentarios en otras partes de este trabajo, y que recoge la experiencia de otros países con problemas similares.

Con la emisión del Código Tributario se espera haber resuelto varios de estos problemas lo que únicamente se demostrará en la práctica. Por lo que ahora haremos un breve análisis de lo que constituye el articulado que trata sobre la prescripción en el citado código.

### 3.2 LEY TRIBUTARIA ACTUAL:

Empezamos aquí el análisis de los artículos que en el Código Tributario regulan la prescripción. Tal institución la contempla dentro del Capítulo IV que trata sobre la extinción de la obligación tributaria en la sección sexta a partir del artículo 47 que citamos a continuación:

**"ARTICULO 47. Plazos.** El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidez, intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables, vence en el plazo de

cinco años. En igual plazo deberán los contribuyentes o responsables ejercitar su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de tributos, intereses, recargos o multas."

El presente artículo es complejo pues presenta varios supuestos los cuales examinaremos en detalle para establecer los alcances de esta norma.

En principio dicho artículo se encuentra dividido básicamente en dos partes: A) Los derechos del Estado que pueden extinguirse por prescripción contenidos en el primer párrafo y B) los derechos del contribuyente que se verán afectados por esa institución y que se encuentran en el párrafo segundo.

### 3.2.1 Derechos del Estado en materia tributaria que pueden extinguirse por prescripción.

Dentro de los derechos que prescriben contra la Administración Tributaria tenemos el de hacer:

a. **Verificaciones.** El derecho de examinar y comprobar las declaraciones, documentación, registros o establecimientos de un contribuyente por la Administración para un periodo u obligación tributaria específica se extingue por prescripción.

Tal examen podrá realizarse a través de una auditoría que puede ser de gabinete o de campo.

Por la primera se revisan las declaraciones en las oficinas de la Administración Tributaria sobre aspectos de forma, o errores muy evidentes, si de esta revisión preliminar se detectaran errores de fondo se pasa el expediente a la oficina de auditoría de campo donde se realiza un plan de trabajo y se va a los domicilios de los contribuyentes.

b. **Ajustes.** Después de la verificación, el encargado de la

revisión formulará los ajustes que estime necesarios para que se cubra la obligación tributaria a cabalidad.

La significación de ajuste según la doctrina consiste en un acuerdo, un convenio, una avenencia entre partes.

En nuestro medio representa el establecimiento de diferencias entre lo que manifestó el contribuyente en su declaración y lo estimado por la Administración. Pero también es un medio que provoca el inicio de un procedimiento administrativo que puede conducir a un acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Tal procedimiento, comienza por la notificación al sujeto pasivo de los ajustes y de la audiencia que se le confiere por treinta días hábiles que pueden ser prorrogados por quince días hábiles más para que se manifieste sobre tales ajustes. Podrá solicitarse apertura a prueba por treinta días hábiles y luego haya o no evacuado la audiencia se emitirá la resolución que corresponda.

c. **Rectificaciones.** La administración podrá corregir las resoluciones que emita en relación con la obligación tributaria, de oficio y sobre errores de carácter formal los que debe hacer del conocimiento del contribuyente a través de la notificación.

d. **Determinaciones.** En términos generales la determinación es fijar los límites de una cosa indicándola con precisión. La ley tributaria que venimos analizando contiene un concepto de determinación de la obligación tributaria en el artículo 103 donde señala que es el acto a través del cual la Administración, el sujeto pasivo, o ambos declaran la existencia de la obligación tributaria, establecen su monto o bien declaran su inexistencia, exención o inexigibilidad. De lo anterior interesa para este punto la determinación que realiza únicamente la Administración, que puede ser por disposición de la ley o cuando el contribuyente incumpla con presentar su declaración o las informaciones necesarias. Dicha determinación podrá hacerse sobre base cierta o sobre base presunta. Brevemente exponemos que será sobre base cierta cuando la Administración Tributaria disponga de informaciones y datos de los documentos del contribuyente o a través de terceros y será sobre base presunta, cuando no tenga a su alcance

tales datos y tome como base los promedios de periodos anteriores que haya declarado el contribuyente y otras informaciones que obtenga de terceros que se relacionen con la actividad del sujeto pasivo.

1) **Liquidez.** Doctrinariamente este término tiene una acepción económica y otra jurídica.

Desde un punto de vista económico y en sentido amplio indica la calidad de un bien que puede ser fácilmente convertido en dinero o bien este último por si mismo en efectivo o depositado en cuenta, con tal de que se encuentre disponible. En materia jurídica usualmente designa el valor o cantidad cierta y determinada de un crédito u obligación. Siendo esta última la que consideramos más aplicable en este artículo.

De nuestras investigaciones en la Administración Tributaria encontramos que más corrientemente en lugar de liquidez se emplea el término liquidación que alude a los procedimientos contables y matemáticos necesarios para establecer entre lo declarado por el contribuyente y lo estimado por la Administración el importe exacto del impuesto a pagar. También se habla de Nota de Liquidación que es un documento que contiene un resumen del resultado de las operaciones antes indicadas junto con el monto de los intereses que se hubieren generado.

Por ello pensamos que el concepto liquidez es un término relativo, que debe ser interpretado como liquidación pues con él se ha querido expresar el procedimiento para establecer la suma a que asciende la deuda para luego emitirse la resolución de determinación de la obligación tributaria en la que conste dicho monto y notificarla al contribuyente para que éste finalmente cancele.

El modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID, antecedente de nuestro actual Código, no contiene el concepto liquidez, ni algunos otros que se han venido analizando, solamente nos habla de la determinación de la obligación tributaria, el derecho a exigir su pago y los intereses que se produzcan.

Explican los autores de ese proyecto que se tomó el término "determinación" como comprensivo no solo del pronunciamiento sobre la existencia o inexistencia de la obligación tributaria sino también del procedimiento para fijar su monto por ser más utilizado en varios países aunque no desconocen que en algunas legislaciones se ha usado el vocablo liquidación, o el de acertamiento.

Creemos que ese mismo criterio se manifiesta en el artículo 103 de nuestro Código Tributario ya que el concepto de determinación incluye el cálculo de la base imponible y su cuantía.

Por lo que pensamos que la inclusión del término liquidez como un inciso separado de la determinación de la obligación tributaria, como nos sugiere el encontrarlo dividido por una coma en el texto legal, no es conveniente ya que está comprendido dentro del concepto determinación y porque su individualización en el artículo bajo análisis no contribuye a la claridad del mismo sino que más bien da lugar a diversas interpretaciones.

e. Intereses. Nuestra ley tributaria establece en los artículos 58 y 60 dos tipos de intereses. En primer lugar los intereses resarcitorios que se exigirán al contribuyente cuando no cumpla su obligación en el tiempo que le señala la ley, por lo que constituyen una indemnización a la Administración por el perjuicio que se le causa al dejar de percibir el tributo en el tiempo que tiene estimado para satisfacer las necesidades colectivas. Y en segundo lugar, contiene los intereses punitivos que surgen por la demora en el pago del impuesto a causa de la interposición del recurso de lo Contencioso-Administrativo Tributario por el contribuyente. Ambos intereses tienen de común que se generan por el retraso en el pago del tributo pero podemos establecer algunas diferencias entre ellos. Los primeros se producen por el simple retardo en el pago sin importar su causa y son una compensación al Fisco. Los segundos únicamente surgen por haberse hecho uso del recurso arriba indicado, y aunque en el artículo 60 no se menciona cabría agregar siempre y cuando el recurso sea desfavorable al contribuyente, ya que si se revoca la resolución en el sentido de que el sujeto pasivo no le corresponda pagar una obligación tributaria, tampoco tendría que cancelar los intere-

ses. Por ello pensamos que esta norma tiene un carácter sancionador eminentemente y son una innovación pues con anterioridad se mencionaban únicamente los intereses resarcitorios.

Los intereses punitivos no los contiene el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID sino que su origen lo encontramos en el artículo 221 de nuestra Constitución Política.

Tanto a los intereses resarcitorios como a los punitivos se les aplica la tasa de interés simple máxima anual que establezca la Junta Monetaria para su cálculo en esta materia. La tasa para el primer semestre de 1993 se fijó en diecinueve por ciento anual.

El artículo 47 del Código Tributario no menciona a que tipo de intereses se refiere por lo que pensamos que ambas categorías caen bajo el supuesto de la ley.

**f. Multas.** Las multas son sanciones pecuniarias impuestas por el incumplimiento de una obligación o la comisión de una contravención a la ley tributaria, deben estar tipificadas previamente en la ley para que sean válidas y su monto es en favor del Estado.

En este artículo dentro de todos los supuestos relacionados con la obligación tributaria que pueden prescribir se está incluyendo de forma general la multa, que difiere de los demás por su naturaleza sancionadora, por lo que pensamos que al establecerse aquí que el derecho de la Administración a imponer sanciones pecuniarias a las infracciones en que incurran los contribuyentes podrá extinguirse por prescripción, creemos que es conveniente remitirse al artículo 76 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República), dentro de la parte punitiva de dicho Código, el cual en forma específica señala el mismo plazo del artículo 47 para la prescripción de infracciones y sanciones agregando además que su cómputo se inicia a partir de la fecha en que se produjo la infracción o quedó firme la sanción respectivamente.

La multa aunque puede producirse a causa del incumplimiento de la obligación tributaria, no es accesoria de la misma, su carácter es independiente y puede surgir también por la comisión u omisión de actos en contra de los deberes formales que señala la ley tributaria.

**g. Exigencia de cumplimiento y pago.** La obligación tributaria determinada por el contribuyente o responsable en su declaración no necesita requerimiento previo de cobro pues debe cumplirla voluntariamente a través del pago, como uno de sus deberes cívicos. Si esto no sucede, entonces la Administración deberá mandar al sujeto pasivo que cumpla con la presentación de sus declaraciones o las informaciones que se le soliciten, si transcurridos treinta días hábiles, no las presenta, el sujeto activo procederá a la determinación de oficio de la obligación más los intereses, recargos y multas que correspondan. De tales operaciones emitirá una resolución especificando el monto a pagar la que notificará al sujeto pasivo.

En esta parte del procedimiento el sujeto pasivo puede adoptar diversas actitudes: 1) Puede cancelar el adeudo, que es el objetivo deseado por la Administración, en cuyo caso termina la exigencia de cumplimiento; 2) podrá interponer los recursos legales contra la resolución de determinación, la que puede ser confirmada al resolverse los mismos quedando firme, con lo cual la Administración tendrá que acudir al procedimiento Económico Coactivo para requerir por la vía judicial el pago del tributo; 3) el contribuyente deja transcurrir el plazo para interponer recursos sin pronunciarse sobre la resolución, ni cancelar el tributo. Queda firme la resolución y la Administración deberá al igual que en el supuesto anterior acudir al procedimiento Económico Coactivo.

Otra hipótesis que puede provocar la exigencia por la Administración del cumplimiento de la obligación es en el caso de que habiendo el contribuyente o el responsable presentado su declaración y pagado el impuesto ésta haya sido objeto de ajustes y se haya determinado que no fue satisfecha a cabalidad la deuda.

En este caso previo al procedimiento anteriormente descrito

el sujeto activo dará al sujeto pasivo una audiencia por treinta días hábiles prorrogables por quince días hábiles más para que ofrezca sus medios de prueba, y posteriormente evacuada la audiencia o no se emitirá la resolución de determinación ya mencionada continuando de la forma señalada.

Al iniciarse el procedimiento económico coactivo se califica el título por el juez, este requiere de pago al contribuyente y si no cancela se ordenará el embargo de bienes para satisfacer el adeudo.

Todas las formalidades mencionadas para exigir el cumplimiento de la obligación podrán prescribir en el transcurso de cinco años los cuales se ven interrumpidos por la resolución de determinación y también en el momento de notificarse la demanda judicial (como se verá en detalle al analizar las causas interruptoras que contiene nuestro Código Tributario), por lo que realmente se cuenta con un período de tiempo más largo que el señalado en el artículo 47 para exigir el tributo y su efectivo ingreso en las cajas fiscales.

### 3.2.2 Derecho del Contribuyente que se extingue por prescripción.

Dentro de los derechos que le corresponden al sujeto pasivo se indica en este artículo como prescriptible el derecho de repetición, el cual consiste en la facultad que le reconoce la ley al contribuyente o responsable de reclamar a la Administración lo que hubiese pagado de más o por error a título de tributos, intereses, recargos o multas.

Dicha norma creemos es una manifestación del principio de equidad que debe prevalecer en materia tributaria para garantizarle al contribuyente que le será exigido únicamente lo justo y por ello cualquier excedente al que no tuviere derecho la Administración le debe ser devuelto.

La devolución podrá hacerse de oficio según nos indica el artículo 111 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), pero más frecuentemente se produce a solicitud del contribuyente y es este último supuesto el que debe realizar el

sujeto pasivo antes de que transcurra el plazo de prescripción.

El derecho de repetición contra el Estado no está sujeto a condiciones especiales para el inicio de su trámite, basta con la presentación de la solicitud por el contribuyente para que de comienzo el procedimiento.

En dicha solicitud el sujeto pasivo deberá indicar claramente el impuesto de que se trata así como del periodo que abarca el tributo y su deseo de que le sea devuelta la suma que estima pagada de más o indebidamente.

La Administración verificará el expediente del contribuyente y si efectivamente existe una diferencia a favor del solicitante se emitirá resolución de devolución sin necesidad de otro procedimiento como indica el artículo 153 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso). Dicha devolución deberá hacerse dentro del plazo de sesenta días hábiles contados a partir de la fecha de esa resolución. Si la Administración no cancelara en ese plazo deberá reconocer intereses a favor del contribuyente por todo el tiempo que se retrase la restitución.

Si de la verificación del expediente del contribuyente se establecen ajustes o diferencias de manera que no haya acuerdo entre lo solicitado por el sujeto pasivo y lo estimado por la Administración entonces se dará audiencia al contribuyente para que demuestre el pago indebido y luego resolverá de acuerdo a lo señalado en los artículos 145 al 150 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso).

El contribuyente podrá reclamar la devolución de tributos, intereses, multas y recargos. Lo dicho en apartados anteriores sobre estos supuestos también es aplicable al derecho de repetición.

### 3.2.3 Plazo.

Establece esta norma un periodo ordinario de cinco años para la extinción tanto de los derechos del Fisco como de los derechos del contribuyente según sea el caso. Esta disposición reduce en

un año el plazo fijado con anterioridad en leyes tributarias específicas, y lo asemeja al plazo de cinco años que contiene el Código Civil en el artículo 1508 el cual se aplicaba supletoriamente a aquellos impuestos que no tuvieran regulación especial al respecto.

La fijación de este plazo en la norma de una ley general tributaria es muy importante pues viene a resolver un problema de muchos años como lo era la multiplicidad de leyes y plazos aplicables a una misma institución. Por lo que su objetivo principal es uniformar dicho plazo para todos los tributos dentro de la Administración Central.

El Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID sugería para el plazo común de prescripción cuatro años, ya que la tendencia según explican los autores de tal proyecto es a la reducción de ese periodo de tiempo. Así menciona en sus obras el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge como ejemplos los Códigos Tributarios de Chile e Italia que establecen un plazo de tres años para la prescripción común. Y dentro del área centro-americana encontramos el Código Tributario de Costa Rica que también regula un plazo de tres años para esta institución.

Si consideramos que con anterioridad al Decreto número 6-91 del Congreso de la República (Código Tributario guatemalteco) los plazos han sido mayores estimamos un avance la fijación del actual plazo de cinco años ya que la norma que lo contiene está concebida de una forma bilateral, es decir, que si bien es cierto en ese periodo podrán prescribir los derechos del fisco frente al sujeto pasivo también lo es que ese mismo plazo le corresponderá al contribuyente para ejercer su derecho de repetición frente al sujeto activo, por la equidad que debe existir en las normas tributarias.

Esperamos que dicho plazo pueda ser reducido en el futuro, lo cual creemos se logrará a través de sistemas más ágiles y efectivos de verificación y fiscalización por parte de la Administración Tributaria y por un aumento en la confianza de los sujetos pasivos del destino de sus impuestos así como del desarrollo de una conciencia tributaria en estos últimos.

## a. Prescripción especial.

**"ARTICULO 48. Prescripción especial.**

No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria."

Nuestra ley denominó como prescripción especial al medio de extinción de la obligación tributaria que además de los elementos de la prescripción en general para producirse debe de concurrir el incumplimiento de un deber formal en particular como lo es la inscripción por parte del sujeto pasivo en los registros de la Administración tributaria en los casos que marque la ley impositiva.

Es de hacer notar que de los deberes formales que se exigen a los contribuyentes el de inscribirse es el único que tiene la propiedad de extender el plazo ordinario de prescripción.

Por ello el período más largo en relación al plazo común nos indica que contiene un elemento sancionador hacia el contribuyente por dificultarle la labor de fiscalización y recaudación a la Administración Tributaria.

En el actual Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República), el deber de inscribirse lo encontramos establecido en los artículos 112 inciso 1, literal b) y 120 éste último señala los plazos para los diferentes casos en que deben inscribirse.

El artículo 48 reduce en dos años la prescripción que algunas normas impositivas anteriores al Código Tributario contenían para este caso como hemos señalado en los antecedentes del mismo. Pese a ello aún este plazo al igual que el común analizado en el artículo 47 es superior al sugerido por el modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID ya que el mismo en su artículo 55 proponía un período de seis años para la

prescripción especial.

b. Cómputo de los plazos.

"ARTICULO 49. Cómputo de los plazos de la prescripción. Los plazos establecidos en los artículos 47 y 48 de este código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo."

En relación a este artículo el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID en su artículo 56 estableció: "El término se contará desde el uno de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador..." Y en similares términos se encontraba regulado el inicio del cómputo en el proyecto de Código Tributario guatemalteco. Sin embargo el mencionado proyecto fue conocido y analizado en el XIII Congreso Jurídico, realizado por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, en esta ciudad del veintisiete de noviembre al uno de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, en donde los participantes manifestaron su aceptación al texto del código en general, pero haciendo algunas aclaraciones sobre aspectos específicos del mismo. Respecto del artículo 49, concretamente sugirieron que su contenido debía revisarse y eliminar del mismo que el inicio del cómputo del plazo de la prescripción fuera el uno de enero del año siguiente al de la obligación porque representaría una discriminación para todos aquellos contribuyentes cuyas obligaciones vencieran en diferentes meses del año anterior.

Nosotros creemos que dicha sugerencia fue tomada en cuenta por los legisladores, ya que como puede observarse en el texto del Código Tributario vigente la prescripción inicia su cómputo a partir de la fecha de vencimiento del tributo, sin esperar un plazo adicional el cual no sería efectivo para la prescripción y que únicamente alargaría innecesariamente el plazo establecido en la ley.

Además dicha norma recoge la experiencia de nuestro país en esta materia ya que en su mayoría las normas impositivas que han regulado la prescripción con anterioridad establecían que se principiara la cuenta del tiempo a partir del vencimiento de la fecha para el pago de la obligación o de la presentación de la declaración tributaria según el caso, con excepción del decreto número 59-87 del Congreso de la República que regulaba la ley del impuesto sobre la Renta (recientemente abrogado por el Decreto número 26-92 del Congreso, que contiene la nueva ley para ese impuesto y en la que no se regula la prescripción), en la que si se adoptó el sistema de computar la prescripción desde el uno de enero del año siguiente al de la obligación, el cual originó las protestas de los contribuyentes que veían extendido el plazo legal de la prescripción en su perjuicio.

El artículo 49 es igualmente aplicable para la prescripción común como para la prescripción especial de los derechos de la Administración, y de la misma forma deberá computarse para el caso del derecho de repetición del contribuyente.

### 3.2.4 Interrupción de la prescripción

"ARTICULO 50. Interrupción de la prescripción. La prescripción se interrumpe por:

1. La determinación del tributo, intereses, recargos y multas, ya sea que ésta se efectúe por la Administración Tributaria, por el contribuyente o por el responsable, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la fecha de la notificación de la determinación, o en su caso, la fecha de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la solicitud de la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, efectuado por el contribuyente o responsable."

Anterior al Código Tributario las causas de interrupción de la prescripción que podían ser aplicadas eran las del Código Civil y las que contenían algunas leyes impositivas, las que en ocasiones establecían términos en nuestra opinión un tanto generales o imprecisos como por ejemplo el artículo 108 de la ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 59-87 del Congreso, actualmente abrogada por el Decreto número 26-92 también del Congreso de la República que señalaba: "La prescripción de los derechos del Estado se interrumpe por notificación al interesado de cualquier resolución, orden de pago, ajuste, requerimiento u otras actuaciones que impliquen desacuerdo ...." Pensamos que al hablar de "cualquier resolución" se está dando un margen muy amplio lo que provoca incertidumbre en el sujeto pasivo.

Por eso creemos que las causales de interrupción deben encontrarse bien definidas y limitadas en la ley tributaria para que exista certeza por ambas partes de en qué momento se produce la cesación del tiempo ganado para la prescripción. Esto nos llevó a preguntarnos si las causas enumeradas en el Código Tributario vigente tienen o no un carácter taxativo. Consultamos a la División de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Finanzas Públicas sobre este respecto y se nos indicó que efectivamente las causas de interrupción aplicables son las enunciadas en el Decreto número 6-91 del Congreso salvo que se mencionen causas especiales en leyes impositivas en particular que se emitan posteriormente al Código Tributario.

De las leyes que se han emitido anteriormente hemos observado que su tendencia es permitir que sea exclusivamente el Código Tributario quien regule esta institución y los supuestos que puedan interrumpirla. Así tenemos por ejemplo los Decretos números 26-92; 27-92 y 37-92 todos del Congreso de la República que contienen la ley del Impuesto sobre la Renta, ley del Impuesto al Valor Agregado y ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel, Sellado Especial para Protocolos respectivamente, las cuales no regulan la prescripción por lo que se aplica el Decreto No. 6-91 del Congreso.

Por ello entraremos a analizar las causas que especifica el artículo 50 del Código Tributario.

El inciso primero de la norma citada establece la determi-

nación del tributo y otras obligaciones que con el se relacionan como acto interruptor.

Del estudio de dicha norma se establece que el acto de determinación de la obligación tributaria principal y sus accesorias es capaz de producir la interrupción de la prescripción debido a su carácter declarativo y no constitutivo de la misma.

tal como se indicó en el capítulo I de este trabajo, la obligación nace con el acaecimiento del hecho generador, en consecuencia, su determinación únicamente viene a ser una manifestación formal de que al Estado le asiste un derecho y de la cuantía del mismo, por lo que a través de ella se activa el crédito produciendo el efecto de la interrupción. El Código Tributario guatemalteco participa de ese criterio en el artículo 14 y se evidencia en ésta norma.

La ley dispone en concordancia con la doctrina más generalizada que la determinación puede efectuarla el contribuyente, la Administración o ambos coordinadamente. Para el caso de la prescripción señala que la misma se interrumpe a partir de la fecha en que el sujeto pasivo presenta la declaración del impuesto que corresponda o cuando el sujeto activo notifique al contribuyente la resolución de determinación de la obligación tributaria.

Tales disposiciones tienen un antecedente en el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID que en su artículo 57 inciso 1o. indica: "El curso de la prescripción se interrumpe: "1o.) Por la determinación del tributo, sea esta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de notificación o de presentación de la liquidación respectiva..."

Los autores de dicho proyecto explican que establecieron la determinación tributaria con efecto interruptivo debido a que a nivel doctrinario y en algunas legislaciones se planteaba el problema de que existía un plazo de prescripción para la obligación no determinada y otro para el pago del crédito ya determinado.

Por ello trataron de establecer un plazo único en la ley que en la práctica equivale a un doble plazo debido a que al interrumpir la prescripción mediante la determinación el tiempo debe computarse nuevamente a partir de ese hecho.

Pensamos que ese problema dependía del carácter constitutivo con que se ha tratado a la determinación, el cual puede resolverse estableciendo que su función es declarativa y en consecuencia lo que provocará será la interrupción de la prescripción.

Como ya se mencionó dicho acto puede ser llevado a cabo por la Administración Tributaria como por el contribuyente. Respecto de la determinación efectuada por éste último, en su declaración tributaria algunos sectores en nuestro medio han opinado que la interrupción de la prescripción no debería ocurrir a raíz de ese acto ya que la declaración está sujeta a revisiones posteriores y a la eventual formulación de reparos o ajustes. Por ello, algunos sugerían que dicha institución se interrumpiera a partir de la notificación de tales ajustes. [18] De lo que deducimos que le asignan un carácter provisional a la declaración del sujeto pasivo.

En contra de esta opinión otro sector ha manifestado [19] que no es conveniente tomar la interrupción de la prescripción a partir de la notificación de los ajustes pues aún no se le ha dado oportunidad de defensa al contribuyente, ni se ha terminado el procedimiento administrativo. Por eso en su criterio es más correcto atribuir la capacidad interruptora a la notificación de la resolución que determine la obligación tributaria en definitiva después de agotado el procedimiento.

El primer supuesto mencionado, en esta ocasión no fue adoptado por nuestro Código Tributario el cual acepta la declaración realizada por el contribuyente como acto interruptor.

---

18 Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Memorias del XIII Congreso Jurídico Guatemalteco, Guatemala, 1989 Pág. 54.

19 Alfonso Orozco, Análisis del Código Tributario, Diario Prensa Libre, Guatemala, 5 de junio de 1991, Suplemento Económico Financiero, Pág. 7.

A nuestro juicio, la posición fijada por el Decreto número 6-91 del Congreso es apropiada porque el sujeto pasivo a través de la declaración está admitiendo que al Estado le asiste un derecho y el monto que estima le corresponde al mismo. Además de que el contribuyente al cumplir con la presentación de su autodeclaración tributaria activa y pone en vigencia la relación jurídico tributaria.

En cuanto a la segunda opinión señalada pensamos que si se participa de ella en los artículos 107, 146 y 147 de nuestra ley tributaria. Únicamente cabría señalar que en el artículo 50 inciso 1. sólo se menciona: "... la notificación de la determinación ...." Creemos que en esa parte de la norma citada para mayor claridad debiera haberse anotado: ... la notificación de la resolución de determinación .... Ya que es la resolución propiamente dicha la que se notifica y es apta para producir la cesación de la prescripción e iniciar nuevamente su cómputo.

No obstante lo antes apuntado consideramos un gran avance el tipificar como acto interruptor, la determinación del tributo y las obligaciones que se relacionan con él ya que es una institución puramente tributaria, que no se considera en la ley civil debido a su naturaleza y a la cual se recurrió en los casos de leyes impositivas que no regulaban las causas de interrupción en sus textos.

Otro aspecto que también se regula en el mismo inciso 1. de la norma en estudio es la solicitud de la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por el sujeto pasivo.

Como parte de la bilateralidad con que se manifiesta la institución de la prescripción en el Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso). se establece que por el simple hecho de presentar la solicitud de devolución, a partir de esa fecha se interrumpirá el tiempo que hubiese ganado la Administración Tributaria para la prescripción.

Lo dicho anteriormente sobre el derecho de repetición del contribuyente en el artículo 47 es pertinente para este punto el cual se encuentra bastante claro en este inciso por lo que no

haremos mayor comentario al respecto.

" 2. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma."

Es una de las causas de interrupción más aceptadas por los estudiosos de la materia tributaria y por diversas legislaciones entre ellas la nuestra.

Aunque en un principio encontramos este caso regulado en nuestro Código Civil por remisión expresa como hemos indicado ya en los antecedentes histórico-juridicos, posteriormente en los últimos años fue incluido en algunas leyes impositivas.

Este supuesto consiste en la aceptación por parte del sujeto pasivo de que tiene un adeudo con la Administración Tributaria. Dicha aceptación puede ser en forma expresa o en forma tácita. La primera se produce cuando el contribuyente por escrito manifiesta que a la Administración le asiste el derecho de cobrarle una deuda especifica y su voluntad de cancelarla, o bien indica lo mismo en forma verbal y el sujeto activo registra en un acta tal voluntad.

La forma tácita ocurre cuando el contribuyente realiza hechos de los cuales puede deducirse en forma cierta e inequívoca su intención de reconocer la deuda.

La manera expresa de reconocimiento no presenta problemas pues por escrito queda establecida fehacientemente esa voluntad.

Posiblemente, por ello fue más aceptada por algunas de nuestras anteriores leyes impositivas, verbigracia, la ley del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales, Decreto número 61-87 del Congreso, recientemente abrogada que en su artículo 63 establecía: "La prescripción se interrumpe por ..... gestión escrita del contribuyente, en la cual reconozca adeudos o tener obligaciones pendientes de cumplir ante el Fisco." Y en similares términos se manifestaron otras leyes y proyectos como

el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 57 inciso 2 al señalar: "El curso de la prescripción se interrumpe: ..... 2. Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor."

En cambio la forma tácita está sujeta a que el hecho realizado no deje lugar a dudas. Al respecto la norma no nos indica cual es el criterio para evaluar que hechos pueden reunir esa cualidad.

Los estudios doctrinarios sobre este tema ubican dentro de la expresión reconocimiento tácito: el pedido de prórrogas para el pago de la obligación; el pago parcial de los intereses o de parte del capital. Pero en nuestra actual ley tributaria algunos de los anteriores supuestos forman inciso aparte por lo que no podrían incluirse dentro de la confesión de la obligación que regula el inciso 2 del artículo 50 del Código Tributario.

Por eso pensamos que dicha norma viene a ampliar la enumeración de causales contenidas en el artículo 50, ya que da la posibilidad a la Administración de estimar como hecho constitutivo de un reconocimiento tácito, a una circunstancia que no se encuentre regulada dentro de las enunciadas en dicho artículo. Lo que consideramos podría generar cierta incertidumbre e inseguridad de parte del sujeto pasivo ya que en el caso de realizar una actividad tributaria X la Administración tendría la oportunidad de interpretarla como un acto de reconocimiento tácito lo que podría no ser la voluntad del contribuyente. En consecuencia, opinamos que las causas de interrupción deben estar claramente individualizadas para que ambas partes de la relación jurídica tributaria conozcan los efectos que puedan producir las mismas.

La forma tácita de reconocer una obligación ha sido aceptada en otras legislaciones impositivas y en la actualidad es admitida en la nuestra, pero también existen legislaciones tributarias que no la admiten, como por ejemplo el código tributario de Costa Rica, pues se busca lograr la mayor seguridad en las relaciones juridico-tributarias.

Creemos que este caso de interrupción de la prescripción es

un producto de la influencia que ha tenido el derecho civil en el derecho tributario ya que dicha causa ha sido regulada primero en el código civil.

**"3. La solicitud de facilidades de pago."**

Este supuesto surge como una alternativa para que el contribuyente cumpla con su obligación, aunque sea de forma fraccionada, y el estado pueda captar recursos.

Pensamos que una postura inflexible de la Administración Tributaria que no permitiera facilidades en el pago por parte del sujeto pasivo, provocaría el incumplimiento total de la obligación.

La solicitud de facilidades para cancelar el impuesto se toma como un acto interruptor, porque implica una admisión del derecho que le asiste al acreedor de exigirle un crédito y la intención del deudor de cancelar dicho adeudo.

A nuestro juicio dicha admisión es expresa, ya que se establece en un convenio de pago escrito capaz de constituir título ejecutivo como lo señala el artículo 40 del Código Tributario que regula este beneficio.

**"4. La notificación de demanda judicial presentada ante tribunal competente, para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias."**

Es uno de los medios reconocidos como interruptores por excelencia tanto a nivel doctrinario como en las legislaciones. Aun antes de la creación del Código Tributario nuestras leyes impositivas individualizadas y el Código Civil le reconocían ese carácter.

Para que tal causal surta sus efectos deben cumplirse dos supuestos: Presentación ante tribunal competente y ser debidamente notificada. Si tales exigencias no concurren el efecto interruptivo no se producirá.

La primera condición se cumple al presentar la Administración Tributaria su demanda en los Juzgados de lo Económico-Coactivo en la ciudad de Guatemala y en los Juzgados de Primera Instancia en los departamentos. Ya que la norma se refiere a la exigencia del cumplimiento de las obligaciones esto se logra mediante el cobro por el procedimiento ejecutivo.

En cuanto al segundo requisito, ha presentado algunas dificultades en el pasado debido a que en ocasiones algunos contribuyentes no reportan a la Administración Tributaria los cambios en la dirección de su domicilio, por lo que al momento de llevarse a cabo la notificación y requerimiento no son localizados, en consecuencia no es posible poner en conocimiento del sujeto pasivo la demanda en su contra.

Con la emisión del Código Tributario se espera resolver este problema ya que establece sanciones más severas para aquellos contribuyentes que incumplan con dar aviso del cambio de su domicilio y también en los artículos 114 al 119 se regula el concepto de domicilio fiscal y las diferentes alternativas a las que la Administración puede acudir para localizar al contribuyente o responsable.

El artículo 185 del Código Tributario establece la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil en todo lo no previsto por el primero, por lo que deducimos que son aplicables al procedimiento económico coactivo tributario las normas del título IV, capítulo III del Decreto Ley número 107 que regulan las notificaciones. Si las mismas se llevan a cabo en forma distinta a la establecida en dichas normas, dichas notificaciones serán nulas como lo señala el artículo 77 del Código Procesal Civil y Mercantil. Si esto último sucede pensamos que el efecto de la interrupción de la prescripción no se producirá.

**"5. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate."**

La cancelación de una parte de la obligación tributaria por el contribuyente permite pensar que admite el derecho de la Administración Tributaria sobre el crédito y su deseo de pagarla. Es decir, el cumplimiento de una parte hace presumir el reconocimiento del todo. Por eso a nivel doctrinario en lugar de considerarse esta causa en inciso separado, la han incluido dentro del reconocimiento tácito.

De esta causa de interrupción no se encontró antecedentes en el Modelo de Código Tributario para América Latina, ni en nuestras leyes impositivas específicas, pero sí en nuestra legislación civil. El Código Civil, Decreto Ley número 106 del Jefe del Gobierno de la República en vigor establece en el artículo 1506 inciso tercero: "Por el pago de intereses o amortizaciones por el deudor, así como por el cumplimiento parcial de la obligación por parte de éste."

Pensamos que este caso puede estar influido por el Derecho Civil pero también por producirse de hecho con cierta frecuencia en la Administración Tributaria por ejemplo en el caso de una persona que cancele una obligación y posteriormente se determina que la misma ascendía a un monto mayor y se le notifican los ajustes. Lo que ya había cancelado el contribuyente se abonará a su deuda por lo tanto ese pago constituirá una cancelación parcial de su obligación tributaria.

**"6. Por cualquier providencia precautoria o medida de garantía debidamente ejecutada."**

La diferencia entre providencias precautorias y medidas de garantía en los estudios y trabajos doctrinarios es muy sutil. De nuestras investigaciones se nos ha manifestado que aunque ambas tienen de común asegurar el resultado de un proceso puede establecerse una pequeña divergencia entre ambas siendo que las medidas de garantía buscan proteger el derecho del demandante de

un perjuicio inmediato mientras que las providencias precautorias de un perjuicio mediato.

Nuestro Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República), se refiere a ambas providencias cautelares en el artículo 170 que indica: "La Administración Tributaria podrá solicitar las medidas de garantía o precautorias [20] que establece la ley, cuando exista riesgo para la percepción de tributos, intereses, recargos y multas, excepto el arraigo personal..."

Como el artículo no expresa cuáles son esas medidas, salvo la excepción que establece sobre el arraigo, nos remitimos supletoriamente a lo que dispone el Código Procesal Civil y Mercantil (Decreto Ley número 107 del Jefe del Gobierno de la República), que en sus artículos 526 al 530 establece como tales la anotación de demanda, embargo, secuestro, intervención y providencias de urgencia.

Pensamos que la excepción de no incluir dentro de las medidas de garantía en materia tributaria al arraigo, se debe a que el contribuyente que piensa salir del país, debe dejar un representante legal, facultado para responder por sus obligaciones tributarias. Si así no lo hiciere la Administración puede acudir a otras medidas asegurativas más efectivas como por ejemplo el embargo, que cumplen con garantizar el resultado del proceso.

Las providencias precautorias producen la interrupción de la prescripción en el momento en que el Juez de lo Económico-Coactivo las ejecuta, o sea que no basta la solicitud de tales medidas sino que las mismas deben ser realizadas para lograr su efecto interruptivo.

Con ello el acreedor demuestra su interés en recuperar su crédito y pone en vigencia la relación jurídica tributaria con el contribuyente.

---

20 El subrayado es nuestro.

" El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción."

Se señala en esta parte del artículo 50 el efecto de la interrupción como lo es el desaparecimiento total del tiempo que haya transcurrido para la prescripción teniendo que volver a computarse a partir del día en que se realizó el acto interruptivo. Esta norma varió en la última parte de su contenido pues su antecedente en el modelo de Código Tributario para América Latina establecía: "Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción." Pensamos que esta norma se modificó para estar de acuerdo con el cómputo establecido en el artículo 49 por las razones en ese artículo apuntadas. Por lo que el nuevo inicio del cómputo a partir del acto interruptivo lo consideramos apropiado y apegado a la tradición impositiva en nuestro país.

### 3.2.6 Suspensión de la prescripción.

"ARTICULO 20. Solidaridad.....  
 En materia tributaria, se aplicarán las normas que sobre la solidaridad establece el derecho común y además las disposiciones especiales siguientes: ..... 5. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción en favor o en contra de uno de los obligados favorece o perjudica a los demás."

Citamos esta norma en esta parte del trabajo aunque no corresponda al orden correlativo de artículos que hemos venido analizando debido a que guarda relación con el artículo 50 recién comentado en lo que respecta a la interrupción de la prescripción en el caso de responsables en forma solidaria y también porque se menciona la suspensión de la prescripción, concepto que creemos merece algún comentario.

En materia tributaria la responsabilidad es solidaria cuando se realiza un mismo hecho generador de la obligación tributaria que debe ser cumplida por varios obligados.

Indica en el párrafo tercero el artículo 20 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso), que se aplicarán las normas del derecho común sobre solidaridad además de las disposiciones tributarias.

Sobre este punto consultamos la explicación de motivos del código citado y no se encontraron las razones que se tuvieron para incluir una indicación al ordenamiento civil. Comprendemos que las diversas ramas del derecho se relacionan entre sí y para desarrollarse en ocasiones aplican conceptos propios de otras disciplinas que les son útiles para regular su propia materia. Así por ejemplo el Derecho Tributario menciona conceptos del Derecho Civil tales como el de tutor, mandatario, sucesiones, copropietarios y otros que se señalan en la ley tributaria.

Sin embargo aunque respetamos el criterio establecido en la norma que se comenta (Art. 20 párrafo tercero del Código Tributario), opinamos que en la misma se excede la justificación de interrelación que puede existir entre las ramas del derecho, pues se trata de una remisión expresa al Código Civil cuyos artículos vienen a adicionar las normas tributarias lo que nos induce a pensar que puede producirse la misma situación del pasado en que el Código Fiscal remitía para el caso de la prescripción al Código Civil cuyas normas por su naturaleza en ocasiones no eran aplicables.

Reconocemos que el concepto de solidaridad tiene su origen en el Derecho Civil pero al trasladarse a la materia tributaria

adquiere características propias. Por eso pensamos que al emitirse el Código Tributario era el momento propicio para desarrollar esta materia sin tener que recurrir a la ley civil sustantiva.

Las normas sobre solidaridad que establece el Código Civil las encontramos en los artículos 1352 al 1372 de los cuales algunos no son aplicables a la materia tributaria por su naturaleza, otros se encuentran ya regulados de manera especial por el Código Tributario (Dto. No. 6-91 del Congreso), y de los que pueden ser aplicados interesa a nuestro tema de estudio los artículos 1360 y 1362 del Código Civil. El primero de los mencionados establece: "El deudor solidario podrá utilizar contra el acreedor todas las excepciones que le sean personales, las que se originen de la naturaleza de la obligación y las comunes a todos los codeudores.

El deudor solidario que no opone la prescripción, o las excepciones comunes a todos los codeudores, pierde el derecho de repetir contra los demás."

Esta norma señala una consecuencia importante para el deudor solidario que específicamente no oponga la prescripción como excepción ante el acreedor común.

Dicha omisión, le impedirá al deudor en el caso de cancelar la deuda común ejercer la acción de reembolso frente a los otros codeudores por lo que no podrá recuperar lo pagado.

El artículo 1362 del Código Civil indica: "Si el acreedor de uno de los deudores solidarios, solo exige de él la parte que le corresponde no se entenderá interrumpida la prescripción respecto de los demás."

Dicha norma establece una excepción a la regla general de que un acto en favor o en contra de uno de los obligados perjudica o favorece a los demás, por lo que por virtud de este artículo si el acreedor reclama a un deudor solidario únicamente la cuota de la obligación que le corresponde se entenderá que aun queda pendiente el resto de la deuda para los demás obligados deducida la parte que corresponde al deudor al que exigió su crédito y

como principal efecto no se habrá producido la interrupción de la prescripción por lo que el tiempo transcurrido continúa siendo válido para los demás.

Pasando al artículo 20 inciso 5 del Código Tributario esta norma establece de manera general que cualquier interrupción o suspensión de la prescripción en contra de uno de los obligados favorece o perjudica a los demás, salvo la excepción ya comentada contenida en el Código Civil.

Nos interesa destacar en esta parte que se incluye el concepto suspensión de la prescripción el cual no encontramos claramente regulado en otro sector del Código Tributario ni en las normas sobre solidaridad que establece el Código Civil por lo que existiría una laguna legal.

La suspensión de la prescripción no se encuentra definida en el Código Tributario, ni estipula las causas que la pueden provocar, salvo la mención de este concepto en el artículo 56 del referido Código (Dto. No. 6-91 del Congreso), que señala: "La resolución que declare la incobrabilidad de una o más deudas tributarias por las causales citadas en el artículo 55 de este Código, salvo lo indicado en el inciso d) del mismo, dejará en suspense [21] la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro y, deberá ser comunicada, cuando proceda, a los sujetos activos de la obligación tributaria, y al organismo contralor de dichos sujetos activos."

Este caso se refiere exclusivamente al derecho de cobro de la Administración por lo que no podría aplicarse de forma general a otros derechos que son susceptibles de prescribir y pensamos que debe relacionarse esta norma con el artículo 57 del mismo Código que indica: "Mientras no transcurra el plazo de prescripción, podrá continuarse el procedimiento de cobro, si desaparecen las causas que dieron lugar a la declaración de incobrabilidad." Con lo cual se pone de manifiesto que aunque esté suspendido el procedimiento de cobro, el plazo para la prescripción continúa su

---

21 El subrayado es nuestro.

curto, y podrá consumarse a menos que dicho procedimiento sea activado a causa de un cambio de fortuna o de situación del contribuyente que haga posible el cobro.

No obstante lo anterior, encontramos en nuestras investigaciones un caso de suspensión de la prescripción expresamente señalado en la ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones (Dto. No. 341 del Congreso) que en su artículo 68, literal a) establece: "Si antes de la respectiva declaratoria judicial, se promoviere litigio o incidente para establecer la calidad o número de los herederos o sobre la validez del testamento, sin que fuere posible determinar, dentro de los plazos que señala esta ley, quiénes son los obligados a presentar los documentos necesarios para la liquidación de los impuestos, se observarán los siguientes preceptos:

- a) La prescripción no correrá contra el Fisco, mientras el litigio no llegue a su término por resolución firme notificada en forma al "legítimo representante de la Hacienda Pública;"

Por todo lo expuesto, creemos que la suspensión de la prescripción aceptada en el artículo 20 inciso 5 del Código Tributario puede quedar mejor expuesta de dos formas: la primera mediante la reforma a ese artículo suprimiendo la suspensión de la prescripción y adecuando las normas impositivas individualizadas para que también la eliminen de sus textos. O bien una segunda forma en un sentido contrario al anterior regulando más ampliamente la suspensión en el Código Tributario definiéndola e indicando en que casos podría producirse.

### 3.2.6

**"ARTICULO 51. Renuncia a la prescripción.** Se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si

paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso."

A nivel doctrinario la renuncia a la prescripción puede clasificarse en expresa y tácita.

En el presente artículo en un primer momento pensamos que podía estar regulada ~~la renuncia expresa cuando indica: "... si el deudor acepta deber sin alegar prescripción ...."~~ sin embargo no menciona si dicha aceptación es por escrito, lo cual consideramos necesario en este tipo de renuncia por eso pensamos que en esta norma únicamente se reguló la renuncia tácita señalando como hecho de la renuncia el pago total o parcial de la deuda prescrita y la aceptación que pueda hacer el deudor del derecho del acreedor.

La renuncia tácita podría llamar a confusión con la norma del Artículo 50 inciso 5 que habla del pago parcial de la deuda el cual considera como acto interruptivo. Ya que si ambas constituyen el pago de una parte de la deuda podría pensarse que son lo mismo, por lo que algunos autores hablan de renuncia a la prescripción en curso y renuncia a la prescripción consumada. Sin embargo, podemos establecer una diferencia, si el pago parcial se realiza antes de que se consume la prescripción se trata de una interrupción y si se realiza después de consumada la prescripción es una renuncia pues ha ganado el derecho a oponer prescripción y con su renuncia si es un pago parcial revalida la deuda.

Pasando al último párrafo de este artículo menciona que los pagos que se efectúen cuando ya ha operado la prescripción no serán devueltos. La doctrina explica que al prescribir la deuda se convierte en una obligación natural y que tales obligaciones si no pueden ser exigidas legalmente tampoco son susceptibles de repetición por lo tanto no se puede exigir la devolución de los pagos efectuados cuando ya ha prescrito la obligación.

### 3.2.7

**"ARTICULO 52. Prescripción de obligaciones accesorias. La prescripción de la obligación principal extingue las accesorias."**

En esta norma se sigue el principio de que lo secundario sigue la suerte de lo principal. Entendemos por principal aquella obligación que tiene vida jurídica propia, o sea que subsiste por sí misma, mientras que por accesorio, aquella obligación que depende de la principal para existir. En ese sentido la obligación de pagar un tributo es principal. Y serán secundarias el pago de intereses, de recargos, o de multas. Este último supuesto ha sido discutido por algunos autores su carácter accesorio pues le reconocen autonomía, como institución sancionadora. Sin embargo la multa guarda relación con la institución principal que es el tributo ya que en base a él puede establecerse la misma por lo que puede asignársele un carácter accesorio.

### 3.2.8

**"ARTICULO 53. Acción o excepción de prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este código. La resolución debe ser aprobada por el Ministerio de Finanzas Públicas."**

Esta es una norma muy importante ya que establece que la prescripción puede ejercitarse tanto como un medio de defensa como un medio de ataque.

Anterior al Código Tributario (Decreto número 6-91 del

Congreso), podía aplicarse el Código Civil (Decreto Ley número 106 del Jefe del Gobierno de la República), que en su artículo 1501 admite el ejercicio de esta institución como acción o como excepción. Y también algunas leyes impositivas específicas que así lo establecieron en años recientes. Sin embargo como hemos visto en los antecedentes de la prescripción, en un principio en nuestro medio ni en la legislación civil era aceptada la prescripción como acción.

La posibilidad de interponer dicha institución como acción no ha sido muy utilizada quizás porque produce la liberación de una obligación y no la adquisición de un derecho o porque generalmente se espera una actitud activa de parte del acreedor.

En materia tributaria el planteamiento de esta acción genera la revisión por la Administración del cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente lo que podría causarle algún inconveniente por lo que mayoritariamente se prefiere ejercitarla como excepción.

Tradicionalmente esta institución se ha interpuesto como excepción ante los órganos jurisdiccionales, y sólo en los últimos años se ha tramitado dentro de la Administración Tributaria en aquellos casos en que leyes impositivas específicas así lo establecían.

Hoy con la norma contenida en el artículo 53 del Código Tributario (Dto. No. 6-91 del Congreso), ha quedado claramente establecido que la Administración puede conocer tanto por vía de acción como de excepción la prescripción. Esta norma creemos que es un producto de la necesidad de agilizar los procedimientos y de hacerlos menos onerosos ya que no aprovecha a ninguna de las partes llegar a un proceso judicial para tratar un asunto que ha podido resolverse a nivel administrativo. Por eso la prescripción en materia tributaria fue creada con esa característica particular de ser resuelta por el propio sujeto activo, es decir, que toca a la Administración Tributaria conocer y dar por extinguido su propio derecho. Este último supuesto ocurrirá cuando las evidencias del caso demuestren que una determinada deuda llena los requisitos de la prescripción. Si la Administración

establece que no se ha producido esta institución el contribuyente que no se conforme con esta decisión puede objetarla a través de los recursos legales respectivos.

## C A P I T U L O   I V

### PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE LA PRESCRIPCION

Sumario: 4.1 Trámite ante la Administración Tributaria; 4.1.1 Ejercicio de la prescripción como acción; 4.1.2 Ejercicio de la prescripción como excepción. 4.2 Procedimiento de Oficio. 4.3 Planteamiento ante los Organos Jurisdiccionales: 4.3.1 En lo Contencioso Administrativo; 4.3.2 En lo Económico Coactivo.

#### 4.1 TRAMITE ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA:

El artículo 53 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República), establece que la prescripción podrá interponerse como acción o excepción y deberá ser resuelta en la forma y plazos en ese Código señalados.

La forma regulada por ese cuerpo legal se encuentra en los artículos 121 al 150 que contienen el Proceso Administrativo y en los artículos 154 al 159 que establecen la forma de impugnación de las resoluciones.

Este proceso es un signo positivo que revela el avance de las normas tributarias guatemaltecas, ya que se establece un medio de tramitar los asuntos tributarios dentro de la Administración, situación que no era general ni uniforme anteriormente para todos los tributos.

#### 4.1.1 Ejercicio de la Prescripción como Acción:

Esta forma de interponer la prescripción aunque menos frecuente puede ocurrir cuando el sujeto pasivo tiene interés en liberarse de una obligación tributaria en particular, que considera prescrita para dejar definida una situación tributaria y evitarse inconvenientes posteriores. Pensamos que tal hipótesis podría ocurrir por ejemplo en el caso de un contribuyente que ya no desea conservar documentos y comprobantes de operaciones de un período anterior no verificado por la Administración y por lo tanto solicita se declare la prescripción tributaria por haberse llenado los requisitos y con el fin de deshacerse de dichos documentos.

El procedimiento se inicia mediante solicitud escrita en papel simple por el contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria (Direcciones Generales), cumpliendo para el efecto con los requisitos que establece el artículo 122 del Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República).

Siendo que el proceso administrativo establecido en el citado Código tiene un carácter flexible respecto del particular, si el sujeto pasivo omite algún requisito en su solicitud la Administración Tributaria no la rechazará sino que le concederá un plazo de quince días hábiles para que subsane las omisiones.

Una vez llenados los requisitos se notificará el período de prueba que se realizara por treinta días hábiles (Artículo 143 del Código Tributario), donde se podrán presentar todas las pruebas que posean los sujetos de la relación jurídica tributaria.

Este período puede declararse finalizado antes del plazo indicado si ya han sido aportadas las pruebas y lo solicitan los interesados, pero una vez transcurrido el plazo no podrá ser prorrogado.

Seguidamente la Administración Tributaria podrá de oficio o a petición de parte practicar diligencias para mejor resolver

dentro de un plazo no mayor de treinta días hábiles y contra la resolución que ordene estas diligencias no cabe ningún recurso. (Artículo 144 Código Tributario)

Finalizado el periodo de prueba o las diligencias para mejor resolver la Administración emitirá resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes (Artículo 149 Código Tributario).

Dicha resolución deberá ser aprobada por el Ministerio de Finanzas Públicas y posteriormente se notificará al contribuyente el cual si no está de acuerdo podrá impugnarla a través del recurso de revocatoria.

#### 4.1.2 Ejercicio de la Prescripción como excepción:

Esta forma de interponer la prescripción podrá producirse a consecuencia de las verificaciones y formulación de ajustes que se le notifiquen al contribuyente al cual se le dará audiencia por treinta días hábiles prorrogables por quince días hábiles más, (Artículo 146 del Código Tributario), para que en dicha oportunidad manifieste su oposición si está en desacuerdo con los ajustes que se le señalen e interponer la excepción de prescripción si es el caso.

Posteriormente a dicha audiencia se proseguirá el proceso de la misma forma que se indicó en el inciso anterior, o sea, que se abrirá el procedimiento a prueba por treinta días hábiles, luego si es solicitado o la Administración Tributaria lo considera conveniente se podrán dictar medidas para mejor resolver (Artículo 148 del Código Tributario) por treinta días hábiles más y se dictará resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes a dichas medidas. La resolución deberá ser aprobada por el Ministerio de Finanzas Públicas.

#### 4.2 PROCEDIMIENTO DE OFICIO:

Como ya ha quedado apuntado la prescripción puede interponerse como acción o excepción lo que implica generalmente la participación del contribuyente o responsable que la promueve.

Pero también nuestra actual ley tributaria contempla un procedimiento de oficio aplicable en el caso de inactividad del sujeto activo de la relación jurídica tributaria y en consecuencia sin que medie la voluntad del sujeto pasivo.

Sobre este supuesto encontramos un antecedente en la Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria (Decreto número 68-91 del Congreso de la República), que tuvo una vigencia temporal y específica del 20 de septiembre al 31 de diciembre de mil novecientos noventa y uno que en el artículo 21 señalaba: "PRESCRIPCIÓN. En caso de que, al entrar en vigor esta ley, ya hubiere transcurrido sin interrupción el plazo de la prescripción de la obligación tributaria, la Dirección General de Rentas Internas, por esta única vez, la declarará de oficio, en los expedientes que estén en trámite administrativo.

Los contribuyentes tienen derecho a presentar solicitud, para que se declare la prescripción de la obligación tributaria, por parte del Ministerio de Finanzas Públicas o de los Juzgados Económico-Coactivos, quienes en tal caso, emitirán la resolución que en derecho corresponda." Y como un efecto derivado de la prescripción se establece también en el artículo 26 inciso e) de la ley citada lo siguiente: "DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD. La Dirección General de Rentas Internas podrá declarar de oficio la incobrabilidad de obligaciones tributarias por los impuestos cuya recaudación tiene a su cargo ..... e) Cuando hubiere transcurrido, sin acto interrumpido válido, el plazo de la prescripción extintiva de la obligación tributaria, sin perjuicio de la deducción de responsabilidades que correspondan a los funcionarios o empleados negligentes.

La declaración a que se refiere el presente artículo sólo podrá aplicarse de oficio por la Dirección General de Rentas Internas ...."

Pensamos que esta ley cuyo propósito era facilitar las condiciones de pago de los contribuyentes para reordenar las obligaciones tributarias, se vio influida por el Código Tributario que ya había sido publicado aunque aún no estaba vigente en esa fecha.

Nuestra ley tributaria (Decreto número 6-91 del Congreso), en el artículo 55 inciso d) en términos similares a la ley anterior establece: "Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria, podrá ser declarada de oficio por el Ministerio de Finanzas Públicas a instancia de la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 96 y 97 de este código."

Aunque puede notarse que en esta norma a diferencia de la contenida en la Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria (Decreto número 68-91 del Congreso), es el Ministerio de Finanzas Públicas a quien corresponde hacer la declaración de la prescripción de oficio.

Esta hipótesis se produce cuando la Administración ejerciendo su derecho de verificar los expedientes de los contribuyentes establece que efectivamente se ha extinguido la obligación por el transcurso del tiempo y encuentra su justificación en que de llevarse a cabo un procedimiento de cobro con seguridad el sujeto pasivo podría interponer con éxito una defensa mediante la prescripción lo que sería oneroso para el Fisco y no se obtendría el resultado deseado. Por ello se regula este medio de oficio que además remite a artículos que establecen sanciones para aquellos funcionarios o empleados que por su descuido permitan se llegue a esta situación.

Al momento de elaborar este trabajo hemos tenido conocimiento de que ya se han producido algunos casos de declaratoria de oficio de la prescripción como se ilustra en el anexo # 1 de este estudio, y también se produjeron algunos de ellos durante la vigencia de la ley Extraordinaria de Regularización Tributaria (Decreto número 68-91 del Congreso), no así en el caso de la prescripción a solicitud de parte de la cual no se tuvo noticia de casos concretos, aunque no se descarta la posibilidad de que se realicen a corto plazo.

Creemos que los casos que se han presentado se deben a que al emitirse el Código Tributario (Dto. No. 6-91 del Congreso), se redujo en un año el plazo de prescripción que establecían algunas leyes impositivas lo que ha colocado dentro del supuesto regulado

en el artículo 55 inciso d) del mencionado Código las obligaciones de varios contribuyentes lo que ha obligado a su declaratoria de oficio.

#### **4.3 Planteamiento ante los Organos Jurisdiccionales:**

Tradicionalmente ha sido más admitida la prescripción en el area judicial, tanto dentro del recurso contencioso-administrativo, como en el procedimiento económico-coactivo ya que la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil en dichos procesos permitía su planteamiento principalmente como excepción.

En la actualidad el Código Tributario (Dto. No. 6-91 del Congreso), establece la prescripción y su trámite dentro de la Administración pero también reconoce esta institución en el ámbito jurisdiccional, así establece en el artículo 177 la prescripción como excepción en el procedimiento económico-coactivo como veremos en los apartados siguientes.

##### **4.3.1 En lo Contencioso-Administrativo:**

El contribuyente que no se conforme con lo resuelto por la Administración Tributaria respecto del planteamiento de la prescripción podrá interponer revocatoria, y si este recurso es resuelto desfavorablemente a sus intereses quedará agotada la vía gubernativa y podrá dentro del plazo de noventa días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la última notificación interponer recurso de lo contencioso administrativo.

Este recurso de momento podrá presentarse ante la Sala Primera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo pero se estima que a corto plazo se nombren los magistrados que integrarán la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de reciente creación, la cual será la encargada de conocer en forma específica de los conflictos que ocurran en materia tributaria, como puede verse en el anexo # 2 del presente trabajo que contiene el Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia que así lo estipula.

La interposición de este recurso de acuerdo con el artículo 221 constitucional y el artículo 168 del Código Tributario no requerirá el pago previo del monto reclamado, o de un porcentaje sobre el mismo, como sucedía anteriormente.

Una vez presentado el recurso, el procedimiento continuará de acuerdo con lo establecido en la Ley de lo Contencioso-Administrativo, Decreto Gubernativo número 1881, por remisión expresa que hace a esta ley el propio Código Tributario en el artículo 167, es decir, que conforme la primera ley citada una vez admitida para su trámite la demanda, el tribunal pedirá a la Administración Tributaria el expediente respectivo que deberá presentar dentro de tres días más el plazo de la distancia. Si la Administración incumple con esta presentación se le fijará un nuevo plazo de 24 horas bajo apercibimiento de proceder en su contra por desobediencia grave. Sin embargo, pese a dicho apercibimiento, la Administración Tributaria podrá presentar el expediente en cualquier estado del proceso.

Seguidamente, se dará audiencia al Ministerio Público y a la Administración por nueve días y a terceras personas que pudieran estar interesadas en el asunto. La Administración podrá interponer excepciones "dilatatorias" dentro de los tres días siguientes de su notificación las cuales se tramitarán de acuerdo a lo señalado en los artículos 30 al 33 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo (Dto. Gubernativo 1881).

Una vez declaradas sin lugar dichas excepciones la Administración deberá contestar la demanda en tres días y solicitar la apertura a prueba la cual será realizada en un plazo de quince días.

Finalizado el periodo de prueba se señalará día para la vista o decretará auto para mejor fallar para realizar las diligencias que el Tribunal estime necesarias y por una sola vez. Efectuada la vista se dictará sentencia dentro de quince días siguientes, revocando, confirmando o modificando la resolución de la Administración Tributaria.

Contra dicha sentencia podrán interponerse los recursos de

aclaración y ampliación y posterior a ellos el recurso de casación que es admitido en la Constitución Política de la República en el artículo 221 y por el Código Tributario en su artículo 169 y que para su trámite remite este último a las normas del Código Procesal Civil y Mercantil. Creemos que este es un aspecto muy importante para crear doctrina en materia tributaria.

#### 4.3.2 En lo Económico-Coactivo:

El Código Tributario reguló en los artículos 171 al 185 este procedimiento de una forma especial para la materia tributaria ya que determina que documentos constituyen título ejecutivo en esta área, sus requisitos especiales y puede notarse una ampliación en los plazos del trámite a diferencia de los establecidos para el procedimiento económico-coactivo ordinario, lo que le brinda la oportunidad al contribuyente de preparar una mejor defensa.

El procedimiento se inicia cuando el Juez de lo económico-coactivo considera suficiente el título en que se funda la reclamación y hace el mandamiento de ejecución y requerimiento de pago al contribuyente o responsable y el embargo de bienes en caso de que el sujeto pasivo no cancele en ese momento.

En esta resolución se le da audiencia por cinco días hábiles al ejecutado para oponerse o interponer excepciones. Si no comparece, el Juez dictará sentencia ordenando el remate de bienes o el pago.

Si el ejecutado se opone, debe expresar las razones de tal oposición y ofrecer las pruebas necesarias, ya que de otra forma el Juez no le dará trámite. Este supuesto es diferente del contenido en el artículo 85 de la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas (Decreto número 1126 del Congreso), que contiene el procedimiento económico coactivo ordinario, pues además de señalar expresamente que se razone la oposición, no se le da participación al Ministerio Público como en la norma citada.

Al momento de oponerse el demandado podrá interponer las

excepciones que tuviere, incluyéndolas dentro del propio escrito de oposición, en ese momento podrá plantearse la excepción de prescripción, sin embargo el artículo 177 del Código Tributario (Dto. No. 6-91 del Congreso), establece: "Excepciones en cualquier estado del proceso. Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones: ..... 4. Prescripción." Por lo tanto dicho medio de defensa deberá ser admitido por el Juez aunque sea interpuesto después de la contestación de la demanda ya que la ley le reconoce expresamente esa característica particular.

Hecha la oposición e interpuestas las excepciones el Juez oírā por cinco días hábiles a la Administración Tributaria y transcurrido dicho plazo recibirá las pruebas que se hubieren ofrecido por diez días hábiles comunes a ambas partes. Este plazo no podrá ser prorrogado.

Vencido dicho periodo el Juez se pronunciarā sobre la oposición y las excepciones. Si es favorable al contribuyente concluirā el procedimiento pero si no lo es el Juez declarará con lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados o el pago de la deuda tributaria y las costas judiciales.

Otro aspecto importante que se regula en este procedimiento es el referente a las tercerías las cuales se tramitan por la vía incidental (Artículo 179 del Código Tributario), y se establece que debe conocerlas el mismo Juez que conoce el juicio Económico-Coactivo a diferencia de lo señalado para el procedimiento económico-coactivo en general en la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas que indica que en este caso conocerā los juzgados ordinarios.

Las tercerías excluyentes de dominio podrán interponerse hasta antes de que se otorgue la escritura traslativa de dominio y las preferentes de pago hasta antes de que este se efectúe. Su trámite suspenderā el procedimiento hasta resolver sobre la tercería. Contra las resoluciones del procedimiento económico-coactivo procederā los recursos de aclaración, ampliación y apelación. Este último provocarā el trámite en segunda instancia, el que una vez recibido por el tribunal de alzada señalarā

día para la vista dentro de cinco días hábiles siguientes y resolverá dentro de los diez días hábiles siguientes concluyendo el procedimiento.

## CONCLUSIONES

1. La denominación obligación tributaria que utiliza el Código Tributario para designar el vínculo por el cual el contribuyente debe pagar una suma de dinero, a título de tributo, al Estado es la más apropiada por ser clara y específica por lo que se diferencia de otros términos como el de relación jurídica tributaria que tiene un contenido más amplio.
2. El acaecimiento del hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, cuya preexistencia constituye elemento importante para que puedan producirse otras instituciones tributarias entre ellas la de prescripción.
3. La obligación tributaria tiene una vigencia determinada sujeta a distintos medios de extinción reconocidos por nuestro Código Tributario siendo uno de los principales la prescripción, la cual establece un límite temporal para el ejercicio válido de los derechos por las partes, con el fin de prestar certeza y seguridad jurídicas en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.
4. Los plazos de prescripción deben ser breves, el Código Tributario reduce en un año la prescripción ordinaria y en dos años la especial con respecto a leyes impositivas anteriores que establecían un plazo de seis años para el primer caso indicado y diez años en el segundo, el desarrollo de dicha institución debe tender a reducir los actuales plazos en el futuro.
5. El Código Tributario reconoce que la determinación de la obligación tributaria tiene un carácter eminentemente declarativo por lo tanto el efecto de ese acto es el de interrumpir la prescripción que el sujeto pasivo hubiere ganado.
6. La suspensión de la prescripción tributaria reconocida por el Código Tributario en el artículo 20 inciso 5 provoca confusión pues no se encuentra claramente definida y desarrollada

en dicho cuerpo legal.

7. Únicamente es renunciable la prescripción consumada, el principio de que no puede renunciarse al derecho de prescribir en el futuro, sería conveniente que también se regulara en el artículo 51 del Código Tributario.
8. Anterior al Decreto número 6-91 del Congreso de la República no era posible la tramitación de oficio de la prescripción por la Administración Tributaria, actualmente la indicada ley regula ese procedimiento por razones de economía procesal y establece sanciones para aquellos funcionarios o empleados que resulten responsables por su negligencia de este hecho.
9. La prescripción puede tramitarse hoy como acción o como excepción para todos los tributos tanto ante la Administración Tributaria como ante los órganos jurisdiccionales.
10. La excepción de prescripción en el procedimiento económico coactivo tributario ocupa una posición de privilegio ya que ha quedado expresamente señalado en la ley que podrá interponerse en cualquier estado del mismo resolviéndose con el asunto principal.
11. La prescripción es una institución de derecho sustantivo tributario que también puede aplicarse en el área procesal lo que la diferencia de otras instituciones como la caducidad.
12. La prescripción de la obligación tributaria es regulada por el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, por lo que ya no es necesario acudir al Código Civil para su aplicación, como ha sucedido a lo largo de la historia de esta institución, sin embargo, resultado de la gran influencia que el Derecho común ha tenido sobre la materia tributaria todavía se puede encontrar dentro del mismo Código Tributario un caso de remisión al ordenamiento civil en lo que respecta a las obligaciones solidarias.

REGISTRO  
897

RESOLUCION 122418

1 -----MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS: Guatemala, veintidos de  
 2 enero de mil novecientos noventa y tres.-----  
 3 ASUNTO: DIRECCION DE ASUNTOS JURIDICOS, EN OFICIO NUMERO OXX-YY-  
 4 DAJ, DE FECHA 19 DE ENERO DE 1993, SOLICITA A ESTE  
 5 MINISTERIO SE SIRVA EMITIR LA RESOLUCION CORRESPONDIENTE  
 6 PARA LA APLICACION DEL ARTICULO 55 NUMERAL 2, LITE-  
 7 RAL d, DEL DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA  
 8 REPUBLICA, CODIGO TRIBUTARIO, A FAVOR DE LOS CONTRIBU-  
 9 YENTES QUE APARECEN EN EL LISTADO ADJUNTO, QUE CONTIENE  
 10 XX CASOS Y SUS RESPECTIVOS INFORMES. -----  
 11 -----VISTOS Y CONSIDERANDO: Que el artículo 55 numeral 2,  
 12 literal de, del Decreto número 6-91 del Congreso de la República,  
 13 Código Tributario, establece que: "Cuando se hubiere producido la  
 14 prescripción de la obligación tributaria, podrá ser declarada de  
 15 oficio por el Ministerio de Finanzas Públicas a instancia de la  
 16 Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los  
 17 artículos 96 y 97 de éste Código". Los citados artículos se  
 18 refieren al incumplimiento de deberes, el cual no se atribuye a  
 19 los Abogados y Procuradores del Departamento de Abogacía y  
 20 Procuración de esa Dirección, quienes en todo momento trabajan  
 21 con eficiencia, responsabilidad y diligencia. -----  
 22 ----CONSIDERANDO: Que la Dirección de Asuntos Jurídicos, en  
 23 oficio número cero XX quión YY quión DAJ, (OXX-YY-DAJ), de fecha  
 24 diecinueve de enero del año en curso manifiesta que con el objeto  
 25 de aplicar la incobrabilidad en las obligaciones tributarias

26 relacionadas en el listado indicado se pudo comprobar que de  
27 conformidad con lo previsto legalmente y con base en los  
28 dictámenes jurídicos los Abogados del citado Departamento de la  
29 Dirección de Asuntos Jurídicos y en las revisiones efectuadas  
30 se pudo verificar la existencia de la prescripción, por lo que  
31 procede declarar de oficio la misma a instancia de la Dirección  
32 de Asuntos Jurídicos que forma parte de la Administración  
33 Tributaria. Cada contribuyente, en cada caso puede hacer valer  
34 la excepción de prescripción y el respectivo Tribunal de lo  
35 Económico Inactivo declararla con lugar, anulando toda posibil-  
36 lidad de pago, en vista de lo cual la Administración Tributaria  
37 corre el riesgo de incurrir en gastos irrecuperables y en  
38 el pago de Costas, por lo que, el Ministerio de Finanzas deberá  
39 emitir la resolución que en derecho corresponde. -----  
40 POR TANTO: El Ministerio de Finanzas Públicas, con mérito en lo  
41 anteriormente considerado, ley citada, y con fundamento en el  
42 artículo 43, numeral 17), del Decreto número 106-71 del Congre-  
43 so de la República, al resolver DISPONE: 1) DECLARAR LA INCO-  
44 BRABILIDAD DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIA POR PRESCRIPCIÓN A  
45 FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE DETALLAN A CONTINUACIÓN : --  
46

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

APR 2 # 2

Atuándose a lo dispuesto en la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y en el actual Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en la forma que se expresa.

**ACUERDO NUMERO 10-VI**

La Corte Suprema de Justicia,

**CONSIDERANDO:**

Que de conformidad con lo establecido en los artículos 161 y 162 del Código Tributario, Decreto 1-81 del Congreso de la República, se faculta a la Corte Suprema de Justicia para crear las Salas que están convenientes en la integración del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en atención a las diversas materias que se procesan en la vía contenciosa administrativa.

**CONSIDERANDO:**

Que en materia administrativa, tal como se desprende del espíritu que informa el Código citado, es necesario atender los conflictos jurídicos de orden tributario con un Órgano Jurisdiccional de única instancia que se especialice en el conocimiento y solución de las controversias en materia impositiva, a efecto de garantizar que la administración de Justicia sea pronta y cumplida.

**POR TANTO:**

Con fundamento en lo considerado en los artículos 218 y 221 de la Constitución Política de la República, artículos del Código Tributario citado, 56 letras f) y h) y 84 de la Ley del Organismo Judicial.

**ACUERDA:**

Artículo 1o. El actual Tribunal de lo Contencioso Administrativo se denominará en adelante: Sala Primera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Artículo 2o. Se crea la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya competencia será la de conocer de todos los conflictos de intereses que ocurran en materia tributaria para controlar la jurisdicción de los actos de la administración pública en la aplicación de dicho régimen legal.

Artículo 3o. De los demás actos de la administración pública conocerá la Sala Primera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a partir de la instalación de la Sala que se crea.

Artículo 4o. Los expedientes en trámite y los que ingresen hasta un día antes del inicio de actividades de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, los conocerá hasta su fallecimiento la Sala Primera de ese mismo Tribunal.

Artículo 5o. La Presidencia del Organismo Judicial deberá tomar todas las medidas administrativas necesarias para la instalación y adecuado funcionamiento del nuevo órgano jurisdiccional.

Artículo 6o. La Presidencia de este Organismo debe hacer las providencias presupuestarias para el estricto cumplimiento de este Acuerdo.

Artículo 7o. El presente Acuerdo empezará a regir quince días después de su publicación en el Diario Oficial.

Dado en el Palacio de Justicia, en ciudad de Guatemala, el veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y dos.

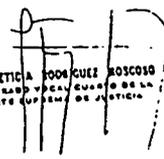
**CONSIGNAQUE:**

JUAN JOSÉ RODRÍGUEZ FERRALTA  
Magistrado Presidente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

ASÍ HAYE HABER SEÑOR DE DERECHO  
Magistrado Presidente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

ANGEL ALFONSO GARCÍA GUTIÉRREZ  
Magistrado Presidente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

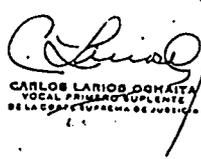
  
RENE ARTURO VILLEGAS LARA  
MASTRADO VOCAL TERCERO DE  
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

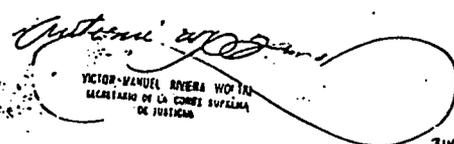
  
ALMA LETICIA GODOY CUEL ROSCOSO  
MASTRADO VOCAL CUARTO DE LA  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

  
ROMEO ALVARADO RODANCO  
MASTRADO VOCAL QUINTO DE LA  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

  
JUSTO PEREZ VASQUEZ  
MASTRADO VOCAL SEPTIMO DE  
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

  
ROBERTO GODOY VALLE VALDIVIA  
MASTRADO VOCAL OCTAVO DE LA  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

  
CARLOS LARION DOMAITA  
VOCAL PRIMERO SUPLENTE  
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

  
VICTOR-MANUEL RIVERA WOTJAN  
SECRETARIO DE LA CORTE SUPREMA  
DE JUSTICIA

3197. 27-002

## B I B L I O G R A F I A

### OBRAS CONSULTADAS:

- Albiñana García, César, Sistema Tributario Español Comparado, Ediciones ICE Cibernos, Marqués del Duero 8 Madrid-1 1981.
- Berliri, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1971.
- Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Segunda Edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1976.
- Castillo González, Jorge Mario, Derecho Administrativo, Instituto Nacional de Administración Pública, Guatemala, C. A. 1990.
- Giannini, A. D., Instituciones de Derecho Tributario, Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sainz de Buja, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos Maria, Derecho Financiero, Volumen I, Tercera Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1982.
- Gutierrez del Alamo, José, Administración Económica del Estado, Segunda Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960.
- Langa Enrique y José María Garainzabal, Diccionario de Hacienda Pública, Ediciones Pirámide, S. A., Madrid, 1984.

Fugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Segunda Edición, revisada y corregida, Editorial Porrúa, S. A., Av. República Argentina, 15 México, 1976.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Facultad De Derecho de la UNAM, Harla, Mexico, Colección Textos Jurídicos Universitarios. 1988.

#### PUBLICACIONES:

Barrientos Marroquin de Estrada Concha Marilys, Estudio Jurídico Doctrinario de la Tributación, Tesis, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala, Agosto 1980. Guatemala.

Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Memorias XIII Congreso Jurídico Guatemalteco, noviembre 27 a diciembre 1 de 1989. Ciudad de Guatemala.

Orozco Alfonso, Análisis del Código Tributario, Suplemento Económico Financiero, Diario Prensa Libre.

Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario, Unión Panamericana Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Segunda Edición, Washington, D. C. 1968.

---

#### LEYES CONSULTADAS

Código Civil, Decreto número 176 del Ejecutivo, de 15 de septiembre de 1877. \*

Código Fiscal, Decreto número 261 del Presidente de la República, de 17 de junio de 1881.

Código Civil, Decreto número 1932 de la Asamblea Legislativa, de 13 de mayo de 1933. \*

Decreto Gubernativo número 1747, de 19 de octubre de 1935. \*

Decreto Gubernativo número 1988, Ley de Herencias y Donaciones, de 2 de julio de 1937. \*

Ley del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas, Decreto número 2099 del Presidente de la República, de 27 de mayo de 1938. \*

Decreto Gubernativo número 3041, de fecha 22 de febrero de 1943.

\*

Ley del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, Decreto número 431 del Congreso de la República, del 1 de octubre de 1947. #

Código Civil, Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno de la República, de 14 de septiembre de 1963. En vigor desde el 1 de julio de 1964. #

Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley número 107 del Jefe del Gobierno de la República, de 14 de septiembre de 1963. En vigor desde el 1 de julio de 1964. #

Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ley número 229, del Jefe del Gobierno de la República, de 23 de junio de 1964. \*

Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, Decreto Ley número 72-83. De 6 de julio de 1983. \*

Ley de Racionalización de los Impuestos al consumo de bebidas alcohólicas destiladas, cerveza y otras bebidas, Decreto Ley número 74-83. De 1 de agosto de 1983. \*

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Ley número 97-84 del Jefe de Estado. De 13 de septiembre de 1984. \*

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 31 de mayo de 1985. En vigor desde el 14 de enero de 1986. #

Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto número 59-87 del Congreso de la República. De 28 de septiembre de 1987. \*

Ley del Impuesto del papel sellado y timbres fiscales, Decreto número 61-87 del Congreso de la República. De 6 de octubre de 1987. \*

Ley del Impuesto Unico sobre Inmuebles, Decreto número 62-87 del Congreso de la República. De 6 de octubre de 1987. #

Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria, Decreto número 68-91 del Congreso de la República. De 12 de septiembre de 1991. \*

Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, de 25 de marzo de 1991. En vigor desde 2 de octubre de 1991. #

Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República. De 9 de abril de 1992. En vigor desde 1 de julio de 1992. #

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República. De 9 de abril de 1992. En vigor desde el 1 de julio de 1992. #

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de papel sellado especial para protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República. De 21 de mayo de 1992. Vigente desde el 1 de julio de 1992. #

---

\* Leyes Abrogadas.

# Leyes Vigentes.