

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)

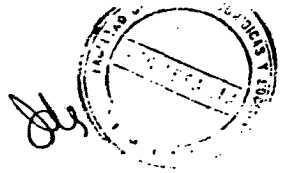
**JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

|            |   |
|------------|---|
| 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).



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:

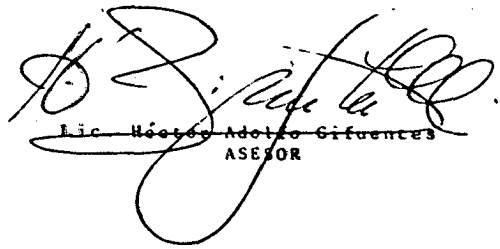
Atentamente me dirijo a usted para informarle que en cumplimiento a lo resuelto por ese Decanato el 18 de marzo de 1992 procedí a asesorar el trabajo de tesis de la Bachiller Ligia Ramírez De León intitulada "Análisis de la prescripción como medio de extinguir la obligación tributaria en el Decreto número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

  
Lic. Héctor Adolfo Gifuentes  
ASESOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



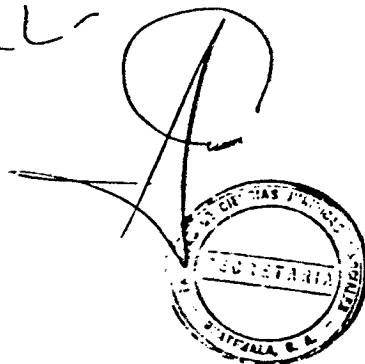
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

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.