



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS NORMAS VIGENTES EN EL
CÓDIGO TRIBUTARIO QUE REGULAN EL CÓMPUTO DEL
PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SUS EFECTOS EN EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**LICENCIADA
LIGIA RAMÍREZ DE LEÓN**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2024

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS NORMAS VIGENTES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO
QUE REGULAN EL CÁLCULO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SUS
EFECTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por la Licenciada

LIGIA RAMÍREZ DE LEÓN

previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magister Scientiae)

Guatemala, octubre de 2024

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

DECANO: MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Vacante
VOCAL II: Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Lic. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO: Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL: Dra. Herminia Isabel Campos Pérez
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Félix Rodolfo Ayala López
VOCAL: Dr. Dennis Billy Herrera Arita
SECRETARIA: MSc. Ana Lissette Abril Valencia

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la tesis sustentada”. (Artículo 5 del normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala, 31 de octubre del 2023

Director

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

Escuela de Estudios de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Dr. Cáceres Rodríguez:

Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha facilitado la tutoría y revisión de la tesis intitulada **Análisis Jurídico de las normas vigentes en el código tributario que regulan el computo del plazo de la prescripción y sus efectos en el impuesto al valor agregado** del maestrante **Ligia Ramirez de León** el cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la **Maestría en derecho tributario**.

La tesis cumple con los requisitos establecidos en el Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto, extendemos el **DICTAMEN DE APROBACIÓN** para que pueda continuar con el proceso de tesis.

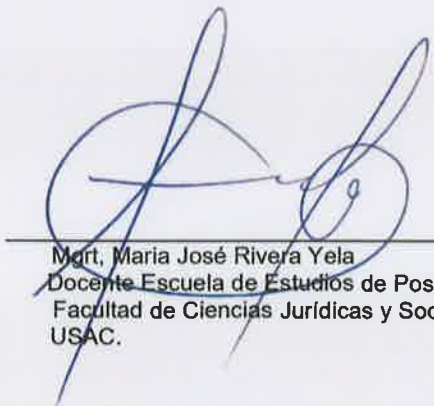
Se hace del conocimiento del maestrando que es su responsabilidad realizar la redacción del **informe final de investigación, según se indica en el Artículo 13** del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.

Así mismo, se deja constancia que la originalidad de los criterios vertidos en la tesis antes descrita son responsabilidad exclusiva del autor(a), según lo establece el Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de esta Escuela de Postgrado en el "Artículo 5. Derechos de Autor".

Atentamente



Dr. Douglas Eduardo Herrera Arita
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.



Mgrt. Maria José Rivera Yela
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.

Ciudad de Guatemala, 20 de agosto de 2024

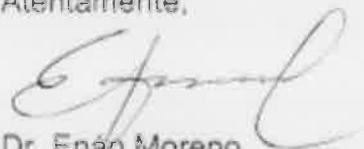
Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director Escuela de Estudios de Posgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor Director:

Informo a usted que he revisado el trabajo de tesis titulado: **ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS NORMAS VIGENTES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO QUE REGULAN EL CÁLCULO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO** de la licenciada LIGIA RAMÍREZ DE LEÓN.

Con base en la revisión, identifiqué los aspectos ortográficos (letras, tildes, signos de puntuación), sintácticos, de léxico y algunos aspectos formales que necesitaban ser corregidos. Ahora, realizadas ya las correcciones necesarias, el trabajo de la estudiante puede pasar a la siguiente etapa del proceso establecido por la Escuela de Estudios de Posgrado.

Atentamente,



Dr. Enán Moreno
Colegiado No. 1222



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 25 de septiembre del año dos mil veinticuatro.-----

En vista de que la Licenciada Ligia Ramírez de León, aprobó el examen privado de Tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 32-2024 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de Tesis titulada **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS NORMAS VIGENTES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO QUE REGULAN EL CÁLCULO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409



Índice

	Página
Introducción	vii

CAPÍTULO 1

1. La relación jurídica tributaria	1
1.1 La actividad financiera del Estado	1
1.1.1 Definición	1
1.1.2 Características	3
1.1.3 Naturaleza	3
1.1.3.1 Aspecto económico	4
1.1.3.2 Aspecto político	4
1.1.3.3 Aspecto sociológico	5
1.1.3.4 Aspecto ético	6
1.1.3.5 Aspecto jurídico	7
1.1.4 Regulación legal	7
1.2 La relación jurídica	10
1.2.1 Definición	11
1.2.2 Elementos	12
1.2.3 Características	14
1.3 La relación jurídica tributaria	15
1.3.1 Contenido y alcance	15
1.3.2 Definición	19
1.3.3 Elementos	22
1.3.3.1 Personal	22
1.3.3.2 Material	25
1.3.4 Naturaleza	26



1.3.5 Características	27
1.3.5.1 Relación <i>ex lege</i>	27
1.3.5.2 Vinculación personal	28
1.3.6 Nacimiento	28
1.3.7 Extinción	30

CAPÍTULO 2

2. La prescripción	32
2.1 Fundamento e importancia	32
2.2 Definición	34
2.3 Elementos	37
2.4 Clases	37
2.4.1 Por su carácter positivo o negativo	37
2.4.2 Por el sujeto a quien beneficia o perjudica	38
2.4.3 Por la forma de plantearla	39
2.4.4 Por el órgano que la resuelve	39
2.5 Renuncia	39

CAPÍTULO 3

3. Análisis del cómputo del plazo de la prescripción	41
3.1 Aspectos generales	41
3.1.1 Coherencia en las normas	42
3.2 Antecedentes de la regulación del plazo de prescripción	45
3.3 Supuestos	47
3.3.1 Derechos de la Administración Tributaria	48



3.3.1.1 Derecho a efectuar verificaciones	48
3.3.1.2 Derecho a efectuar ajustes	49
3.3.1.3 Derecho a efectuar rectificaciones	49
3.3.1.4 Derecho a efectuar determinaciones de las obligaciones tributarias	50
3.3.1.5 Derecho a liquidar intereses	50
3.3.1.6 Derecho a liquidar multas	51
3.3.1.7 Derecho a exigir cumplimiento y pago	51
3.3.2 Derechos de los contribuyentes o los responsables	52
3.3.2.1 Derecho de repetición	52
3.3.2.1.1 Pago en exceso	53
3.3.2.1.2 Cobro indebido	53
3.3.2.2 Solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado	57
3.4 Plazos	57
3.5 Forma de cómputo	62
3.6 Interrupción	68

CAPÍTULO 4

4. Efectos en el Impuesto al Valor Agregado	74
4.1 Precisiones previas	74
4.2 Concepto	74
4.3 Naturaleza y características	75
4.4 Sujetos	77
4.5 Hecho generador	77
4.6 Derechos de la administración tributaria que pueden prescribir	77
4.6.1 Régimen normal o general	78
4.6.2 Regímenes especiales	81



4.6.2.1 Régimen de pequeño contribuyente	81
4.6.2.2 Régimen especial de contribuyente agropecuario	82
4.6.2.3 Régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen especial de contribuyente agropecuario	83
4.6.2.4 Inmuebles y Vehículos	84
4.7 Derechos de los contribuyentes o responsables que pueden prescribir	84
4.7.1 Pago de más o indebido	84
4.7.2 Devolución de crédito fiscal	86
4.7.2.1 Contribuyentes que venden o prestan servicios a personas exentas	86
4.7.2.2 Exportadores	89
4.7.2.2.1 Régimen general	89
4.7.2.2.2 Régimen optativo	89
4.7.2.2.3 Régimen especial	90
4.7.2.2.4 Régimen especial electrónico de devolución	92
CONCLUSIONES	94
REFERENCIAS	96

INTRODUCCIÓN



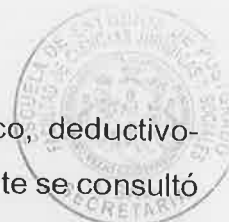
Las normas del Código Tributario, que originalmente regulaban el cómputo del plazo de la prescripción, fueron desarrolladas por el legislador con la aspiración de ser de aplicación general a todos los tributos, en todos los casos.

Sin embargo, las reformas legales que ha tenido el Código Tributario posteriores a su promulgación han introducido nuevos supuestos, los cuales se considera que no están adecuadamente regulados en cuanto a la forma de contar el punto de partida para el plazo de prescripción. Lo anterior genera contradicciones, ambigüedades o incompatibilidades que dificultan la correcta interpretación de las normas atinentes, lo que repercute en el momento de su aplicación a impuestos específicos, tal el caso del Impuesto al Valor Agregado, lo que se considera que provoca falta de certeza y de seguridad jurídica.

En consecuencia, se pretende conocer esa falta de claridad en las normas mediante un análisis que visibilice los distintos supuestos que se regulan en el código de mérito, y la forma de inicio del cómputo del plazo de prescripción en cada uno de ellos.

Para el efecto, se planteó la hipótesis de que las contradicciones existentes en la regulación vigente del cómputo del plazo de prescripción tributaria, a causa de reformas legales poco integrales, provocan falta de certeza e inseguridad jurídica en su aplicación al Impuesto al Valor Agregado.

Por ello se planteó como objetivos identificar las normas vigentes en el Código Tributario que regulan el cómputo del plazo de la prescripción tributaria y sus efectos en el Impuesto al Valor Agregado, así como determinar la existencia de incongruencias en tales normas y efectuar su análisis.



En la investigación se emplearon los métodos analítico-sintético, deductivo-inductivo y también el descriptivo. Con estas líneas de trabajo, inicialmente se consultó bibliografía especializada y se sintetizó para documentar el marco teórico formal que sirvió de base; luego, aplicando el segundo método, se partió de los conceptos más generales de cada institución jurídica hacia lo particular establecido en las normas analizadas; y, posteriormente, se efectuó una relación de la información obtenida y su ubicación en el estudio. Como técnicas se emplearon la bibliográfica y documental, mediante la consulta de libros de autores nacionales e internacionales, diccionarios generales y específicos, leyes y documentos.

Para el desarrollo del trabajo se dividió la temática en cuatro capítulos. El primero se refiere a la relación jurídica tributaria y, previo a desarrollar los aspectos de dicha relación, se analiza la actividad financiera del Estado, por constituir el antecedente del cual derivan materias como la impositiva, puesto que este se ve en la necesidad de crear tributos, entre otros recursos que le permite la ley, para captar ingresos y cumplir con la satisfacción de las necesidades colectivas. Luego se procede con el estudio de la relación jurídica en general y la relación jurídica tributaria en particular, de la cual surge su definición, elementos, características, su contenido y alcances, debido a que se estimó importante conocer tales conceptos, ya que no se encuentran definidos en la ley y se vinculan con el resto de los temas en los siguientes capítulos. El segundo capítulo se refiere a la figura de la prescripción, en este se menciona la teoría existente respecto a la misma, su fundamento e importancia, elementos y clases, así como la renuncia a la prescripción ganada. En el tercer capítulo se profundiza en el análisis del cómputo del plazo de la prescripción, tema que motiva el estudio, en el cual se consideró pertinente incluir aspectos relacionados con la coherencia de las normas, la forma de establecer antinomias señalada por la doctrina y los criterios para resolverlas, a manera de herramientas auxiliares del intérprete, para determinar la existencia de incongruencias y contradicciones en las normas que se analizaron del Código Tributario. También se consignan los antecedentes de la regulación del plazo de prescripción en el Código Tributario, con los cuales se refleja la evolución de las normas sobre este tema, desde la emisión de dicho cuerpo legal hasta los artículos en vigor; también se detallan y analizan los



diversos supuestos contenidos en las normas sobre prescripción, divididos para sistematizar su estudio en derechos de la Administración Tributaria y derechos de los contribuyentes. Luego se analizan las normas referentes al cómputo del tiempo en el Código Tributario y su aplicación en materia de prescripción, así como la interrupción de dicha institución jurídica. El cuarto capítulo relaciona lo dicho en los capítulos anteriores y su aplicación en el Impuesto al Valor Agregado, se mencionan los conceptos elaborados por la doctrina, su naturaleza y características, sujetos y el hecho generador. Se analizan los distintos regímenes de este impuesto desde la perspectiva de los derechos del fisco que se pueden extinguir por prescripción, así como de los derechos de los contribuyentes, para luego, producto de lo desarrollado en los capítulos, arribar a las conclusiones.

El presente trabajo de investigación procura ser de utilidad al aportar un análisis que oriente la interpretación de las normas relacionadas con el tema del cómputo de la prescripción en beneficio de los contribuyentes, las autoridades fiscales y de quienes deban interpretar y aplicar la normativa al momento de considerar casos concretos.



CAPÍTULO 1

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.1 La actividad financiera del Estado

Si bien en este trabajo de investigación se analizan figuras del Derecho Tributario, como la relación jurídica y la prescripción tributarias, es pertinente referirse previamente a la actividad financiera del Estado, que constituye una de las diversas actividades de este y el antecedente del cual derivan materias como la impositiva, que representa un componente importante de dicha actividad. El Estado se ve en la necesidad de crear tributos, entre otras fuentes para captar ingresos, para poder llevar a cabo el cumplimiento de sus fines y de la cual, como se verá, surgen varias relaciones jurídicas.

1.1.1 Definición

En ese sentido, para Jiménez (2001), una de las primeras cuestiones que debe enfrentarse al iniciar el conocimiento de una disciplina es definir la realidad en la que va a incidir. En el caso de la actividad financiera del Estado, la define como una realidad compleja, integrada por diversos fenómenos. Desarrolla su concepto tomando en cuenta sus principales manifestaciones de la manera siguiente:

La actividad financiera se conforma por toda la actividad del Estado encaminada a dotarlo de recursos económicos utilizando para los más diversos medios tales como tributos, los empréstitos públicos, etc. Forman, asimismo, parte de esta realidad el cúmulo de decisiones estatales que tienen que ver con la conversión de los recursos monetarios en satisfactores o servicios públicos y que genéricamente se engloban bajo el rubro de gasto público. Finalmente, esta realidad la conforma el sector de la actividad estatal que tiene que ver con la administración de los bienes patrimoniales del estado, por tanto el ciclo financiero se inicia con el ingreso y concluye con el gasto, pasando por la gestión del patrimonio del Estado (p. 3).



Como puede observarse del anterior concepto, la actividad financiera del Estado se encuentra constituida por diversas actividades. Inicia con la captación de ingresos, entre los que se destaca, entre otros, los obtenidos mediante tributos, puesto que el Estado necesita prestar servicios públicos para cubrir necesidades sociales y, por último, efectuar el adecuado balance entre los recursos y el gasto mediante su administración.

En esa misma línea de pensamiento, expresa Godoy (1992), que:

... estas etapas que implican la elección de los fines a alcanzar por el Estado así como la obtención de los recursos indispensables para ello, su administración, su uso -o inversión *lato sensu*- y el control respectivo, las que en la práctica se dan en forma continuada, constituyen la denominada actividad financiera del Estado (p. 20).

Este autor, además de reconocer las manifestaciones señaladas, incorpora como elemento el control de dicha actividad, puesto que en el caso de los tributos, se trata de captación de ingresos detraídos coactivamente de los particulares para cubrir un objetivo mayor que es la satisfacción de necesidades colectivas; sin embargo, aunque su obtención deriva del poder del Estado para imponer los tributos, esta facultad se encuentra limitada por la ley, de manera que exista seguridad y certeza en los administrados de que se cumplirá dicho objetivo y no se afectará su patrimonio más allá de lo indispensable.

Una posición similar expresa Villegas (1999), para quien la actividad financiera está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, que enumera de la siguiente forma:

... a) la previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas (...); c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea los gastos públicos (p.10).



Relacionado con tal concepto, es preciso hacer notar que, además de considerar en el mismo los elementos que integran la actividad financiera del Estado, añade el de "presupuesto", el cual adiciona no solo un medio de control, sino de previsión y planeación que también forma parte de la actividad de mérito.

1.1.2 Características

De acuerdo con Villegas (1999) "... una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad". (p. 9). Explica que dicha actividad se diferencia de otras que realiza el Estado en que no constituye un fin en sí misma, es decir, no se aplica a la satisfacción de una necesidad de la sociedad en particular, sino que cumple una función de herramienta porque su desenvolvimiento es condición necesaria para que puedan desarrollarse las otras actividades del Estado.

En el mismo sentido, se pronuncia Jiménez (2001), cuando señala:

La actividad financiera se desenvuelve dentro del marco de la administración pública y se orienta a la satisfacción de las necesidades colectivas. De ahí, pues, que uno de sus rasgos característicos sea su carácter finalista o instrumental; es decir, se trata en todos los casos de una actividad medio, y nunca un fin en sí mismo. (pp. 25-26).

Por lo anterior, se entiende que la actividad financiera del Estado se caracteriza por servir de medio para que este pueda, por una parte, obtener recursos y, por otra, la administración de los mismos para llevar a cabo las diferentes actividades a su cargo, para atender las necesidades de la sociedad.

1.1.3 Naturaleza

Tal como se indicó, la actividad financiera se encuentra constituida por varios fenómenos, lo que la hace compleja y, por ende, dificulta la determinación de su naturaleza, ya que la misma puede abordarse desde distintos puntos de vista.

Al respecto, los estudiosos del tema señalan diversos aspectos por ser tomados en cuenta para comprenderla, que se mencionan a continuación:

1.1.3.1 Aspecto económico

Según Godoy (1992), el Estado a través del ejercicio de su actividad financiera trata de satisfacer numerosas necesidades que se consideran públicas; emplea recursos escasos y de uso alternativo, que implica consumo y creación de bienes y servicios, lo que hace que deban considerarse conceptos y conclusiones de índole económica.

Estima que en los órganos del Estado "... se deberá analizar cuidadosamente la situación económica existente, haciendo valer principalmente el principio presupuestario —prestación de servicios para satisfacer necesidades de carácter general—, por sobre el principio de mercado- obtención de un lucro a través de la actividad desarrollada—..." (pp. 24-25).

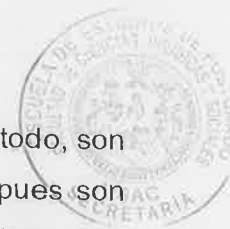
De lo citado, se extrae que el Estado, para satisfacer necesidades colectivas, puede tomar elementos de la ciencia económica, pero aplicados en función del interés general; por ende, no corresponde que se obtengan ganancias por la actividad que lleva acabo.

1.1.3.2 Aspecto político

Señala Griziotti, citado por Villegas (1999), afirma que "... teniendo presente que el sujeto de la actividad financiera es el Estado y que son los fines del Estado los que se satisfacen con la actividad financiera, debe aceptarse que esta actividad tenga necesaria y esencialmente una naturaleza política". (p.14).

Al respecto, Villegas (1999) expresa:

Los procedimientos de los cuales se vale el Estado para procurarse recursos son en su mayor parte coercitivos y están guiados por criterios políticos, así como son políticos



los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares. Sobre todo, son políticos los fines que el Estado se propone con su actividad financiera, pues son consecuencia de su propia naturaleza de sujeto activo de las finanzas públicas. (pp. 14-15).

Lo expresado por estos autores resaltar la intervención de la política en la actividad financiera del Estado en la toma de decisiones, en el reparto particularmente de la carga tributaria, y también destaca la figura de dicho ente como sujeto activo en las finanzas públicas, puesto que de sus actividades igualmente surgen relaciones jurídicas entre este y los administrados, como se verá más adelante.

1.1.3.3 Aspecto sociológico

De acuerdo con Rodríguez Lobato (1986), por su contenido y efectos, la actividad financiera del Estado constituye, entre otros, un fenómeno "... Sociológico, por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado". (p. 3).

En ese sentido, Godoy (1992) afirma que:

... en toda sociedad predominarán los intereses de los grupos –mayoritarios o minoritarios cuantitativamente- que a la sazón estén ejercitando las funciones de gobierno de aquélla, por sobre los intereses de los demás núcleos sociales que pugnarán a su vez por alcanzar el poder político para procurar satisfacerlos (...) Todas estas situaciones tiene una gran importancia en relación a cómo debe llevarse a cabo la actividad financiera del Estado (...) lo que sin duda implicará una transformación social del país que se analice. (pp. 28-29).

De lo expuesto por tales autores se establece que la actividad financiera del Estado interviene en la forma de actuar de los grupos sociales en la sociedad de que se trate; por ello, consideran que la naturaleza de dicha actividad debe abordarse también por la sociología.



1.1.3.4 Aspecto ético

Un aspecto que solo algunos autores mencionan respecto de la actividad financiera del Estado, es el ético, tal como se ha indicado derivado de la complejidad de los fenómenos que la integran. Al respecto, Godoy (1992) expresa:

... atento a que ontológicamente la ética debe ser distinguida del Derecho, puede acontecer en la realidad que los individuos, no obstante propugnar normas éticas determinadas, propugnen o acepten normas jurídicas que no recepten aquéllas pero que son creadas en definitiva en razón de tenerse en consideración eventualmente algún interés que a su vez es valorado en el evento, como más importante... (p. 30).

Este autor explica el aspecto ético enunciado mediante un ejemplo: menciona que, en un momento dado, puede sancionarse un ley por la cual a los contribuyentes incumplidores de sus obligaciones tributarias se les otorgue la facultad de regularizar su situación con el fisco, de manera que declaren incrementos patrimoniales no justificados y tributen un monto inferior al que hubiera tenido que efectuar en el plazo que correspondía, sin perjuicio de condonar también las multas e intereses en que hubieran incurrido.

Tal aspecto desde el punto de vista de la ética puede parecer no satisfactorio, aunque esté permitido por una ley debidamente sancionada, porque resultarían beneficiados aquellos contribuyentes infractores, respecto de otros que presentan en tiempo sus declaraciones y efectúan el pago de sus obligaciones tributarias. Con ello, lo que se pretende exponer es que las normas jurídicas pueden o no coincidir con las éticas de las personas y de los diferentes grupos que conforman la sociedad, debido a que según declara el autor citado, "... constituyen métodos de ordenación social que si bien pueden ser coincidentes en determinados fines, pueden adoptar diferentes medios para lograrlos". (Godoy, 1992, p. 31).

Lo anterior pone en evidencia que la actividad financiera, en este caso, en la parte de la captación de ingresos, puede tener muchos enfoques diferentes que pueden incidir en la misma.



1.1.3.5 Aspecto jurídico

Finalmente, cabe mencionar este aspecto, respecto al cual Jiménez (2001), menciona que todas las acciones del Estado en materia de ingreso público, administración de su patrimonio y gasto deben efectuarse conforme a los dictados de la ley. Por lo tanto, afirma que la actividad financiera es también objeto de conocimiento de la ciencia jurídica, "... en la medida que (...) es posible (...) analizar los principios jurídicos y las normas que constituyen su aplicación conforme a los cuales debe discurrir tal fenómeno, así como las relaciones jurídicas que su aplicación genera". (p. 31).

Agrega que la actividad financiera del Estado como objeto de conocimiento jurídico no se aborda con una sola disciplina sino un conjunto de ellas, tales como el derecho constitucional, el derecho financiero, el derecho tributario, el derecho administrativo, entre otros.

Al respecto, cabe destacar de tales conceptos, por una parte, la sujeción a la ley que debe privar en el desarrollo de las diversas etapas que integran la actividad financiera del Estado; es decir, desde la captación de los ingresos, su administración y el gasto por medio del cual se satisfacen las necesidades colectivas; y, por otra parte, que dicha actividad genera un cúmulo de relaciones que también deben ser analizadas desde la perspectiva del derecho.

Por lo que se concluye de los incisos anteriores, que para determinar la naturaleza de la actividad financiera del Estado, debe abordarse a través de distintas materias, sin que por ello se convierta en una sola explicación; es decir, cada área de conocimiento aporta elementos para el estudio de este fenómeno, que como se indicó al principio de este análisis, es un fenómeno complejo.

1.1.4 Regulación legal

En cuanto a su regulación, conforme a la legislación guatemalteca, se debe partir el análisis desde la Constitución Política de la República de Guatemala (1985),



que en el artículo 121, literal g) preceptúa: "... Son bienes del Estado: (...) g) Los ingresos fiscales y municipales, así como los de carácter privativo que las leyes asignen a las entidades descentralizadas y autónomas...".

En la norma citada puede apreciarse que se consignó como propiedad del Estado los ingresos tanto fiscales como municipales; porque no podría disponer de los ingresos que captara si no se encuentra dentro de su patrimonio.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 135 literal d) de la carta magna, que establece: "Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...".

El artículo mencionado regula el fundamento por el cual se debe contribuir a los gastos públicos vía tributos, es decir, se refiere a la parte de la actividad financiera del Estado que se relaciona con la captación de los ingresos que posteriormente se utilizarán para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Por otra parte, la ley suprema también estatuye dentro de las atribuciones del Congreso de la República, las siguientes:

... b) Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El Ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso; c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; d) Aprobar o improbar anualmente, en todo o en parte, y previo informe de la Contraloría de Cuentas, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas que le presente el Ejecutivo sobre el ejercicio fiscal anterior...



La norma citada refiere a las atribuciones del Congreso de la República de Guatemala, en materia financiera del Estado. En ese orden, es preciso destacar la parte de la administración, planificación y control que forma parte de la actividad financiera, que se materializa a través de la formulación del presupuesto de ingresos y egresos del Estado, el cual debe aprobarse por el Organismo Legislativo a través de una ley. Lo anterior —como se indicó en los incisos anteriores, al contener dentro de sus elementos tanto la captación de ingresos obtenidos de los contribuyentes como la distribución de los gastos— debe regularse a través de la ley, de manera que la actividad se delimite y no se sustraiga de los ciudadanos más que lo indispensable para atender las necesidades públicas. También se incluye el medio de control, elemento señalado por Villegas, en el que incluye la institución fiscalizadora del manejo de los ingresos y egresos de las finanzas públicas.

Asimismo, esta norma le atribuye al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, lo cual se relaciona directamente con la obtención de recursos y con el principio de legalidad en materia tributaria, establecido en el artículo 239 constitucional que oportunamente se citará más adelante en este trabajo.

Así también, la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), preceptúa:

... El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos... (artículo 237)



Esta norma establece que es en el presupuesto en donde se programan los ingresos y egresos del Estado, regularmente en forma anual, cuando indica que se aprueba por cada ejercicio fiscal.

Las regulaciones anteriores se encuentran desarrolladas en leyes ordinarias, tales como la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto número 101-97 del Congreso de la República (1998); la Ley del Organismo Ejecutivo, contenida en el Decreto número 114-97 del Congreso de la República (1997), que en el artículo 35 establece las funciones del Ministerio de Finanzas Públicas, entre las que se encuentra cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado; y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República, que en el artículo 3 establece entre otras funciones de la entidad:

... ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades...

Como puede observarse, cada cuerpo legal se refiere a una parte del ejercicio de la actividad financiera del Estado; en conjunto desarrollan el marco jurídico de dicha actividad, de la cual se generan relaciones jurídicas, cuyo concepto se analizará en el apartado siguiente.

1.2 La relación jurídica

Uno de los conceptos jurídicos fundamentales es el de “relación jurídica”, el cual está presente en todas las ramas del derecho, razón por la cual se considera importante mencionar sus nociones más generales para posteriormente analizar las definiciones específicas que incumben a la materia tributaria.



1.2.1 Definición

Para el efecto, Monroy (2003), al tratar de definir el concepto que nos ocupa, se pregunta “¿En qué consiste la relación jurídica?” (p. 99). Al respecto, Díaz (1997), expresa: “... relaciones jurídicas que no son más que relaciones sociales contempladas por el Derecho como dignas de su tutela y que, por tal razón, se convierten en jurídicas” (p. 283).

Asimismo, Castán, citado por Díaz, define dicha relación como: “... aquella relación de la vida social al que el Derecho objetivo da significado jurídico atribuyéndole determinados efectos o consecuencias” (p. 283).

En esa misma línea de pensamiento, Espín Canovas citado por Díaz, la precisa como “... aquella existente entre dos o más personas que al estar regulada por el Derecho produce consecuencias jurídicas” (p. 283).

De las anteriores definiciones, se observa que aunque para determinar el concepto los autores acuden a los mismos términos que se trata de definir, al mencionar “relación” también aportan el significado de “jurídica”, porque no se trata de cualquier conexión que acontezca en la vida social sino únicamente aquella que se haya considerado pertinente su regulación por el derecho y para la cual establece ciertos efectos.

Por otra parte, De Pina y De Pina Vara (1986) definen la relación jurídica en general como “Vínculo establecido entre personas regido por el derecho.” (p. 423).

En ese sentido, Claude du Pasquier citado por Monroy (2003), indica: “La relación jurídica se nos presenta como un vínculo entre personas, una de las cuales está en el derecho de exigir de la otra el cumplimiento de un deber jurídico” (p. 99).

Así también, Bascuñán Valdés, citado por Monroy (2003), expone:

En la relación normada, el enlace vinculatorio se produce por una necesidad meramente lógica, desde el momento en que un hecho hipotético se ha realizado o cumplido y dos partes (constituida cada una por uno o varios sujetos jurídicos o personas en sentido jurídico) se encuentran recíprocamente en la situación de pretensor o acreedor, premunido de un derecho subjetivo, y de deudor u obligado, afectado a un deber jurídico, situación que contingentemente se desarrolla en el ejercicio del derecho y en el cumplimiento de la obligación (p.100).

Como puede apreciarse de tales definiciones, en el desarrollo de la noción de la relación jurídica en general introducen el concepto de “vínculo”, es decir, el nexo, el enlace, el elemento que liga a las personas con motivo de la ejecución de un acto o hecho previsto en una norma jurídica, lo que trae como consecuencia determinados derechos y obligaciones para quienes forman parte de la misma.

Además, dicho autor, en lugar de mencionar personas prefiere indicar el término “partes”, debido a que este es más amplio, puesto que las relaciones jurídicas no necesariamente se producirán entre dos personas sino que, como se verá al analizar los elementos de esta relación, puede constituirse entre varias personas, las cuales pueden estar situadas en la parte activa que exige determinada obligación o en la parte pasiva que incluye a los sujetos que deban cumplirla.

Igualmente, Legaz y Lacambra, citado por Monroy (2003), se refiere al concepto bajo estudio de la siguiente manera: “... un vínculo creado por normas jurídicas entre sujetos de derecho, nacido de un determinado hecho que origina situaciones jurídicas correlativas de facultades y deberes, cuyo objeto son ciertas prestaciones garantizadas por la aplicación de una consecuencia coactiva o sanción” (p. 99).

El autor citado incluye dentro de su definición la posibilidad de coacción y de sanción que derivaría del incumplimiento de la obligación inmersa en una determinada relación, que forman parte de la tutela del derecho dada su característica de jurídica.

1.2.2 Elementos



De las definiciones anteriores, pueden extraerse los elementos que integran la estructura de la relación jurídica. Para algunos autores como De Pina y De Pina Vara (1986), "... Los elementos de la relación jurídica son -en el concepto generalmente admitido- tres: el sujeto, el objeto y el acto jurídico, pero éste es, en definitiva, también objeto del derecho." (p. 424).

De lo anterior, se observa que aunque estos autores proponen tres elementos como integrantes de la relación de mérito, realmente lo reducen a dos, puesto que al final resumen como elemento objetivo tanto al objeto como al acto jurídico.

Sin embargo, otros estudiosos como Díaz (1997), plantean que la relación jurídica se compone de tres elementos, que son: 1) elemento subjetivo; 2) elemento objetivo; y 3) elemento causal. Respecto al primero, expresa que lo componen las personas y considera que las mismas poseen la calidad de sujeto activo o pasivo, sin que exista obstáculo para que cada parte esté constituida por más de una persona. Expone que el "sujeto activo" es aquel titular de un derecho protegido por la norma y que se encuentra legitimado para exigir su cumplimiento, mientras que el "sujeto pasivo" será el obligado por la norma para cumplir cierta conducta.

Manifiesta que, a nivel doctrinario, surgió la discusión de si las relaciones jurídicas podrían realizarse entre personas y cosas o entre las propias cosas; no obstante, concluye que actualmente la mayoría acepta que las relaciones jurídicas se realizan entre personas, porque no se encuentra viable que el objeto de la relación pueda ser a la vez el sujeto de la misma.

En cuanto al elemento objetivo este tratadista considera que es la propia relación social tutelada por la norma, la que constituye el objeto o materia, a través de actos o comportamientos de los seres humanos sean materiales o inmateriales. Respecto al elemento causal menciona que es la fuente, se integra por hechos jurídicos en sentido amplio.



Asimismo, Pereira-Orozco (2012) también considera que son tres los elementos que constituyen la referida relación y pueden clasificarse en: 1) personales, que comprende a los sujetos que participan en la relación jurídica a los que siguiendo la anterior denominación menciona como "sujeto activo", que es aquel facultado jurídicamente para exigir el cumplimiento de un deber, impuesto por una norma de derecho y "sujeto pasivo" al que tiene un deber jurídico, es decir, está obligado a cumplir la exigencia impuesta por la norma jurídica; 2) materiales, compuesto por el hecho o acto condicionante que puede ser un hecho de la naturaleza o un acto de la voluntad del sujeto; y 3) un elemento formal, que lo constituye la norma jurídica positiva (pp. 95-96).

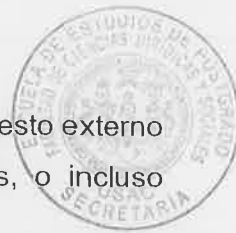
Así también, este autor afirma que para determinar las clases de relaciones jurídicas debe tomarse en cuenta las diversas áreas del derecho tales como civil, penal, administrativo o como en el presente caso, tributaria.

Por lo tanto, se concluye de los conceptos citados, que toda relación jurídica se compone de elementos personales o subjetivos, del elemento objetivo o material y un tercer elemento del cual difieren los autores, pero que se estima pertinente considerar y es la norma jurídica, puesto que para que la relación adopte esa naturaleza debe estar previamente prevista y tutelada por el derecho.

1.2.3 Características

Señala Soler (2002) que "La realidad jurídica consiste en una relación de derecho integrada por miembros o partes que subsisten sólo en virtud de las otras y por razón de las otras" (p. 143). Con lo anterior, el autor desea denotar que en la relación jurídica se deben cumplir ciertas características en la realidad y que estas se complementan unas con otras para que se produzca la llamada relación jurídica.

En ese sentido, este autor enuncia las siguientes características de dicha relación, así:



a) Exterioridad: referida a la acción humana, según la cual solamente el gesto externo del hombre (entendida a través de sus obras, palabras, expresiones, o incluso abstenciones) pueden afectar al sujeto de la relación.

b) Obligatoriedad: por la cual la acción es debida claramente por el deudor al acreedor, lo que fundamenta la aplicación de medidas coercitivas para hacerle cumplir su deber.

c) Adaptación de la acción humana a la pretensión fundada: La prestación debe equipararse a la pretensión. La igualdad ante la ley se verifica, precisamente, toda vez que el responsable de la acción actúa de acuerdo con la pretensión fundada de la contraparte, pues, si así no lo hiciera causaría a ésta un daño, colocándola en desventaja en la relación, haciéndola desigual.

Además de las referidas características, aunque este autor no la enumera como tal, menciona que la relación es regulada por la ley que la ordena y sanciona, lo cual a nuestro juicio sí es un signo característico de la relación "jurídica", puesto que interviene el derecho en esa acción humana exteriorizada, que conlleva para una parte la facultad de exigir cierto comportamiento y para la otra, el deber de cumplirlo.

1.3 La relación jurídica tributaria

1.3.1 Contenido y alcance

Al respecto, se discute entre los estudiosos del derecho tributario el verdadero contenido y alcance del concepto de relación jurídica tributaria o jurídico-tributaria como le denominan algunos y se verá más adelante, según se le otorgue preponderancia o no a la obligación de pago del tributo; por ello, se estima pertinente antes de conocer la definición de la misma, revisar brevemente las teorías que se han formulado al respecto.

En ese sentido, Giuliani (1997) efectúa un interesante resumen de los diversos puntos de vista que se han formulado para explicar dicho contenido. Menciona en primer lugar autores como Hensel, para quien la relación fundamental del derecho tributario consiste en una obligación de dar llamada impuesto, y con ella coexisten



otras obligaciones “accesorias” que en ciertos casos tienen conexión con la obligación principal y, en otros, depende de actos administrativos especiales. (p.422)

En similares términos se manifiesta Pugliese, para quien la obligación de pago del impuesto es la principal y otras relaciones son “obligaciones de carácter administrativo”, pero que a su juicio no constituyen obligaciones en sentido técnico-jurídico. Tesoro refiere que existe una obligación principal de dar y otras secundarias o accesorias de hacer, de dar o de no hacer destinadas a facilitar el cumplimiento de la primera (p. 422).

Como puede observarse, para este sector de la doctrina, la principal vinculación es aquella que conlleva el pago del impuesto y relega a un segundo plano otras obligaciones que puedan derivarse relacionadas o no con dicha obligación, a las cuales les otorgan carácter meramente administrativo y de facilitación.

Otros autores, como Vanoni, opinan lo contrario, puesto que para él no existe una obligación principal y otras accesorias, sino que todas son autónomas pero de contenido variado, por lo que no pueden reducirse únicamente a la obligación de pago. (p. 423)

Otra parte de la doctrina ya no se refiere únicamente a la “obligación tributaria”, entendida como la obligación de pago del tributo, sino que introducen el concepto de relación jurídico-tributaria. Así, para Blumenstein, del poder de imposición a que puede ser sometido un individuo derivan no solo la prestación patrimonial, sino también un determinado procedimiento para la fijación del impuesto. En la misma tendencia se encuentran Berliri, quien destaca que la obligación tributaria no debe acaparar toda la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de los tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pago. Para este autor, la categoría de relación jurídica tributaria es más general y comprensiva de las diversas vinculaciones que pueden generarse en el ámbito tributario, en la cual la obligación tributaria de pago del tributo es solamente una especie. En esa línea de pensamiento, se le atribuye a Giannini el haber sido el



primero en establecer el concepto de relación jurídico-tributario, quien expresó: "... de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria" (p. 424)

Este último autor citado afirma que dicha relación es de contenido complejo, ya que de ella derivan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad.

Por otra parte, autores como Jarach (1999), rechazan la teoría de que la relación jurídica tributaria sea compleja, por lo que objeta lo expresado por Giannini. Considera que confunde aspectos de derecho tributario sustantivo con los de derecho formal (p. 371), puesto que para Jarach la obligación de pago del tributo la ubica en el derecho sustantivo y lo referente a los deberes como presentar una declaración, por ejemplo, los ubica dentro del derecho tributario formal; así también, este doctrinario no está de acuerdo con Pugliese, porque estima que este autor, al lado de la obligación principal de pagar el impuesto, incluye obligaciones accesorias como el pago de intereses y multas, lo que considera de carácter penal; por lo tanto, piensa que corresponden a una relación jurídica tributaria penal y no derivadas de la relación jurídica tributaria principal.

En consecuencia, para Jarach:

La relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (...) No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como: los intereses, suplementos de impuestos, etcétera. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria (p. 367).

Como puede observarse en el párrafo anterior, Jarach denomina relación jurídica tributaria principal únicamente a la obligación de pago del impuesto, en la cual

admite relaciones derivadas de ella como los intereses, sin considerarla una relación compleja; sin embargo, excluye otras relaciones como las que pueden surgir de infracciones (naturaleza sancionatoria) o deberes formales, que en su criterio serían relaciones tributarias administrativas o las relaciones provenientes de los procesos tanto administrativos como penales.

En el mismo sentido se pronuncia Villegas (1999), quien siguiendo a Jarach, denomina a la obligación de pago del impuesto como relación jurídica tributaria principal y se adhiere a la posición de considerar dicha relación como no compleja. De igual manera, García Vizcaíno (1999) manifiesta que comparte lo expresado por Jarach y Villegas en cuanto a considerar como fundamental la obligación de dar que constituye el pago del tributo y deja por fuera otras relaciones que puedan surgir.

Por el contrario Giuliani (1997), considera que "... el concepto genérico de 'relación jurídico-tributaria' como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión 'obligación tributaria', sin innovaciones terminológicas, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley" (p.424).

Por ende, se deduce que para esa posición doctrinal bajo el concepto de la relación jurídico-tributaria se aglutinan diversas vinculaciones que generan varios derechos y obligaciones y no únicamente la obligación de pago del impuesto.

En nuestro criterio, el concepto de relación jurídica tributaria es amplio y comprensivo de las vinculaciones de orden jurídico, que incluyen tanto la obligación de pago del tributo propiamente dicha como todas aquellas que, derivadas o no de esa obligación de dar, pueden producirse en materia tributaria, puesto que, como señala Berliri, pueden haber vinculaciones derivadas de deberes en los que no exista el deber de pago y no por ello dejaría de existir conexión con lo tributario, ni dejaría de ser jurídica una vez se trate de supuestos establecidos en la ley, que generen nexos con los administrados. Así también, pensamos que puede dar lugar a confusión utilizar el concepto bajo estudio únicamente para la obligación de pago, puesto que



es muy limitativo. En ese sentido, se comparte con Giuliani en que para referirse a esa obligación propiamente dicha se le denomine únicamente como "obligación tributaria".

Al respecto, se considera que ese es el alcance que tiene en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), el concepto bajo análisis cuando en el artículo 1 preceptúa:

Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

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

En ese orden, puede observarse que aunque el referido código no define un concepto específico de relación jurídica tributaria, sí establece su alcance en términos no limitativos y regula toda vinculación en materia tributaria, lo cual es de suma importancia para el tema por desarrollar debido a que, como se verá con relación a la prescripción, dicha figura aplica no solamente a la obligación de pago del tributo, sino a otras vinculaciones establecidas por la ley tributaria.

1.3.2 Definición

Como ha quedado expresado, las conexiones entre el Estado y los individuos sujetos a su poder tributario se encuentran enmarcadas dentro de un concepto más amplio que la doctrina mayormente denomina relación jurídica tributaria; sin embargo, dependiendo del enfoque con el cual cada doctrinario aborda el alcance y contenido del tema, así también elaboran su definición.

Al respecto, partiendo de lo general a lo particular en el ámbito tributario encontramos que Valdés Costa (2001), quien manifiesta:

La afirmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por Carnelutti, de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, es un conflicto de interés regulado por el derecho (p. 315).

Sainz de Bujanda, citado por Recuero (1999), la define como: "... una relación compleja, integrada por un conjunto de obligaciones, tributarias y no tributarias, así como por los derechos y prohibiciones ligados a las mismas" (p. 861).

Por otra parte, Villegas (1999), para elaborar su definición de relación jurídica tributaria, parte del reconocimiento de los conceptos de la teoría general del derecho e indica que "si la vinculación entre plurales sujetos significa la facultad concedida a un sujeto para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación (necesariamente normada) es una relación jurídica" (p. 247).

Este autor explica que toda norma jurídica posee un doble contexto relacional, puesto que de un lado establece deberes y de otro concede facultades, subordinados a que se produzca un hecho que correlaciona el deber de un individuo con la facultad de otro (p. 247).

Derivado de lo anterior, construye su definición de la siguiente forma:

Podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago del tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo (p. 247).

En esta primera parte, el autor únicamente alude al presupuesto establecido en una norma jurídica de cuya realización depende una consecuencia específica que, en este caso, se trata de pago de un tributo. Nótese que a esta vinculación le denomina "relación jurídica tributaria principal". Esto se debe a que para este tratadista, como ya

se indicó en el apartado 1.3.1, el énfasis radica en la obligación de pago del tributo, por lo que considera otras vinculaciones que puedan derivarse de los tributos como no principales, sino más bien accesorias. Así también, se deduce que establece una relación de causa a efecto puesto que instaura un nexo objetivo entre la ejecución del hecho preceptuado previamente por el legislador en la norma y la obligación del pago del tributo. Asimismo, en la segunda parte, menciona siempre una conexión, pero en este caso subjetiva, puesto que se realiza entre personas al incluir por una parte al fisco como sujeto activo y por otra, de forma general al sujeto pasivo, quien será el que la ley indique.

Por otro lado, según Margain (1976), la relación jurídica tributaria la constituyen "... el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria" (p. 304).

Para Giuliani (1997), "la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra" (pp. 424-425).

De acuerdo con Bocchiardo (2003), "la relación jurídica tributaria en sentido amplio comprende la variedad de vínculos jurídicos que surge entre el fisco, los sujetos pasivos y terceros, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias" (p.124).

De las definiciones anteriores, se puede observar que se refieren a la relación jurídica tributaria considerada como comprensiva de varias vinculaciones y no únicamente de la surgida con motivo de la obligación de pago del tributo, es decir, no se limitan a esta última. Así también llama la atención que los últimos autores citados mencionan la figura del "tercero", que se describirá en el siguiente apartado pero desde ya puede indicarse que corresponde a quien sin tener la calidad de sujeto pasivo debe cumplir obligaciones tributarias por disposición de la ley.



1.3.3 Elementos

De los enunciados citados en el apartado anterior, pueden establecerse los elementos que integran la relación jurídica tributaria; sin embargo, cabe hacer la salvedad que dentro de tales elementos, aunque puede haber similitud en la terminología empleada con la de los elementos que integran la “obligación tributaria”, entendida esta como la obligación de pago del tributo, no debe perderse de vista que nos estamos refiriendo al concepto amplio, es decir, aquel que abarca un conjunto de derechos y obligaciones surgidos de las diversas vinculaciones que pueden derivarse con motivo de los tributos. En ese sentido, denominaremos a tales elementos como personal y material.

1.3.3.1 Personal

De acuerdo con Giannini, citado por Valdés Costa (2001):

Las distintas manifestaciones de la relación impositiva pueden ser, pues consideradas en su conjunto, y de esa manera los sujetos que en ellas participan son el ente público y las personas subordinadas a él, a los que la ley impone diversas obligaciones positivas o negativas (p. 322).

Al respecto, se observa que en la relación jurídica tributaria de una parte participa un ente público como alude el autor antes citado de manera general, puesto que dicho ente puede ser el Estado, el municipio u otras entidades descentralizadas o autónomas y personas de derecho público, como menciona el artículo 1 del Código Tributario guatemalteco, referido *ut supra*, facultado por disposición de la ley, en este caso tributaria, para exigir el cumplimiento de un deber u obligación y, por otra parte, las personas que deben cumplir tal deber u obligación.

Más concretamente, Giuliani (1997), indica que “la relación jurídico-tributaria, que es de derecho público, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares –contribuyentes o terceros- como consecuencia del ejercicio del poder tributario” (p. 435).

Este autor específicamente señala por una parte al Estado en el ejercicio del poder tributario como parte de la relación, y cuando se refiere al mismo, indica "... el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades (...) todos ellos son sujetos activos" (p. 437) y por la otra, a los particulares, que pueden poseer la calidad de contribuyentes o de terceros, que constituyen personas distintas al primero.

En ese orden de ideas, Soler (2002), manifiesta:

En las relaciones jurídicas tributarias el sujeto activo de la obligación es el Estado (Nacional, provincial o municipal), es decir, la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal. El sujeto pasivo es a quien la ley obliga al pago del tributo, o al cumplimiento de obligaciones de hacer (p.188).

De esta definición es relevante que expresa no solo la vinculación que surge entre el Estado y el sujeto que debe pagar el tributo, sino que también incorpora el cumplimiento de otras obligaciones distintas, respecto de las cuales también surgen los elementos personales del sujeto activo y el sujeto pasivo pero con una prestación distinta que es posible en el marco de las relaciones jurídicas tributarias.

En los supuestos anteriores se produce la coincidencia en el sujeto activo, del ente público titular del derecho en la relación jurídica tributaria, tanto para exigir el tributo como otros deberes. Sin embargo, el referido autor reconoce que bajo la denominación de sujeto pasivo también pueden encontrarse otras personas por disposición de la ley, que pueden ubicarse como terceros solidarios o sustitutivos del deudor principal (contribuyente) en el caso de la obligación tributaria, a los que denomina como responsables.

Ese criterio fue adoptado en la elaboración del Código Tributario guatemalteco, que en el artículo 21, preceptúa: "Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria." En el artículo 25 del Código citado, establece:



Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

En consecuencia, podemos resumir que dentro de los elementos personales de la relación jurídica tributaria se encuentran el sujeto activo, Estado y el sujeto pasivo, que no necesariamente será siempre el contribuyente, puesto que de acuerdo con la ley, puede establecer responsables que cumplan la obligación y deberes que correspondan a este.

Por otra parte, Luchena (s.f) expresa:

Pero también los administrados son titulares de derechos, (...) frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos -Administración financiera y administrado- se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados (...) por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídico-tributarios.

Lo anterior sirva para destacar que, si bien es cierto, en la generalidad de los casos corresponderá en la relación jurídica tributaria la titularidad del derecho al Estado en calidad de sujeto activo, también lo es que, al tratarse de la acción de repetición, dicha situación cambia. En ese sentido, García Vizcaíno (1999; 2000), señala:

La acción de repetición de tributos, accesorios y –en limitados casos- multas es aquella por la cual quienes han pagado sumas en tales conceptos requieren del Estado que se les devuelva lo pagado, por considerar que los ingresos han sido indebidos, al no ajustarse a las leyes tributarias (...) En cierta forma, la relación sustancial de repetición es la inversa de la relación tributaria, atento a que en la primera el sujeto activo es el *solvens*, siendo el sujeto pasivo el Estado, que ha recibido los pagos a repetir (p.121).



En este caso, tal como se observa en el extracto, el sujeto titular del derecho (activo) será quien solicita la devolución de lo pagado indebidamente y el Estado sería el obligado (pasivo), puesto que la titularidad del derecho, una vez determinado el monto a recuperar de lo pagado indebidamente, le correspondería al contribuyente. Tal vinculación también forma parte de las relaciones jurídicas tributarias, por cuanto se origina de los tributos y se encuentra previsto en las normas tributarias.

1.3.3.2 Material

El elemento material se refiere al objeto, respecto del cual Giuliani (1997), al referirse a la obligación tributaria, expresa: "... el objeto de aquélla corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos..." (p. 500) y agrega "Las otras exigencias o deberes, que la ley impone al deudor y aún a terceros (...) forman parte de la relación jurídico-tributaria (...) puede consistir en un *facere* o un *non facere*" (p. 501).

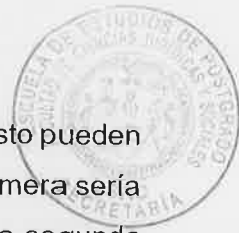
Por su parte, De Barros Carvalho (2004), manifiesta:

La relación jurídica referida propiamente al tributo, conocida por "obligación tributaria" (...) tiene, como objeto de la prestación, por fuerza de ley, una cuantía de dinero (...) sueltas o gravitando en su derredor, sin embargo, se encuentran muchas relaciones que prescriben comportamientos, unos positivos, otros negativos, consistentes en un hacer o no hacer... (p. 194).

Para Bocchiardo (2003), el elemento material lo constituye:

...el objeto de la obligación tributaria (...) consiste siempre en una prestación, en una obligación de dar, de contenido patrimonial, mientras que la relación jurídica tributaria formal (...) tiene los objetos, una conducta, un deber de hacer, de no hacer o de soportar" (p.134).

En ese sentido, encontramos que Valdés Costa (1999) lo ejemplifica adecuadamente cuando señala:



En cuanto a su objeto todas estas relaciones a que puede dar lugar el impuesto pueden clasificarse en obligaciones de dar, de hacer y de no hacer. Ejemplo de la primera sería el objeto de la obligación principal: pagar la suma de dinero. Ejemplo de la segunda (obligación de hacer) (...) presentar declaraciones juradas de bienes. Ejemplo de la tercera (de no hacer) es el que encontramos más bien en el derecho represivo o penal, que establece prohibiciones. También se agrega por la doctrina una cuarta categoría, que serían las obligaciones de tolerar o sufrir: tolerar una inspección, una investigación, etcétera (p. 321).

De lo expresado por los autores citados se extrae que el objeto en la relación jurídica tributaria puede ser variado, dependiendo de la prestación requerida por la ley; no obstante, en el caso específico de la obligación tributaria, que constituye una de las vinculaciones de dicha relación, siempre será una prestación pecuniaria, es decir, una obligación de dar, mientras que otras vinculaciones podrán tener por objeto un hacer, un no hacer o bien incluso el de tolerar la actividad de fiscalización de la Administración Tributaria. De igual manera, podemos deducir que en el caso de aquellas relaciones en que es el contribuyente quien actúa como sujeto activo, por tener de acuerdo con la ley la titularidad de un derecho como en el caso de quien reclama lo pagado indebidamente, será una obligación de dar, pero en este supuesto corresponderá al Estado cumplir con la prestación.

1.3.4 Naturaleza

De acuerdo con la autora guatemalteca Monterroso (2015), la naturaleza de la relación jurídica tributaria corresponde al derecho público y es una institución autónoma (p. 132).

En ese orden de ideas, Soler (2002), expresa que "La relación jurídica tributaria tiene naturaleza jurídico-pública por el poder soberano que el sujeto activo tiene con relación al particular" (p. 144). Sin embargo, agrega que ese poder del Estado se agota en virtud del principio de legalidad, en el momento de la creación de la ley, por lo que considera que no se altera ni influye en dicha relación.



De igual manera, Bocchiardo (2003), aunque lo refiere a la obligación tributaria, que es parte de las diversas vinculaciones que ocurren en la relación jurídica tributaria, manifiesta que “es de naturaleza jurídica pública (...) porque el sujeto activo (...) es un ente público, el Estado en sentido lato, y porque la prestación tributaria (...) es de carácter público, desde que el tributo es un recurso público del Estado” (p. 130).

Al respecto, como ya quedó apuntado el Código Tributario guatemalteco, establece dicha naturaleza en el artículo 1 ya transcrito, y en cuanto a la autonomía de dicha relación se refiere a la separación de otras instituciones particularmente del derecho común, para establecer las propias.

1.3.5 Características

De las definiciones de relación jurídica tributaria pueden extraerse las siguientes características:

1.3.5.1 Es una *relación ex lege*: tanto los sujetos que intervienen en la misma como las vinculaciones y obligaciones que se derivan de estas son establecidas por la ley, aun en el caso de deberes formales que puedan estar regulados en reglamentos, puesto que tales disposiciones corresponden en muchos casos a remisión expresa de la ley.

Los sujetos y el objeto de la relación jurídica tributaria deben estar previamente establecidos en la ley y cualquier modificación de ellos debe efectuarse mediante reforma a la misma. Así lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239, que estatuye el principio de legalidad en materia tributaria el cual preceptúa:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:



- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Y el Código Tributario en el artículo 3 señala:

Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. (...)

Además, no debe perderse de vista que cuando se desarrolló el tema de la relación jurídica en general, se indicó que para que una relación pueda considerarse jurídica debe estar tutelada por el derecho y, por ende, reconocida en la ley.

1.3.5.2 Es una vinculación personal: la relación se lleva a cabo entre personas, con prescindencia de la capacidad que pueda atribuirse a las mismas en el derecho común.

1.3.6 Nacimiento

Si consideramos que la expresión relación jurídica tributaria comprende, en sentido amplio, un conjunto de vinculaciones que pueden suscitarse entre el Estado y



los particulares con motivo de los tributos, encontraremos que el origen de tales nexos dependerá de la conexión de que se trate.

En el caso de la obligación tributaria, un amplio sector de la doctrina se ha ocupado de establecer cuando surge la misma. Al respecto, Monterroso (2015) menciona:

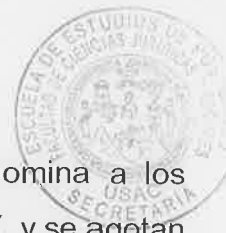
... la obligación jurídico tributaria nace desde el momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en la Ley específica como un acto abstracto se concretiza, lo que lo mismo se lleva a cabo por el Sujeto Pasivo de la misma obligación, dando nacimiento desde este momento a la obligación del mismo Sujeto Pasivo de hacer efectivo el pago del tributo, en el período de tiempo establecido previamente en la Ley (p.165).

Por su parte, Giuliani (1997) define: "... La obligación tributaria nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo)" (p. 435).

Para Rodríguez Lobato (1986), "la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley" (p. 120).

De tales definiciones se establece que, en el caso de la obligación tributaria, el nacimiento de su vínculo o relación está determinado por el acaecimiento de un hecho previamente consignado en la ley, que hace surgir para el Estado su derecho de exigir el pago del tributo y para el contribuyente, la obligación del pago.

En cuanto a vinculaciones motivadas por deberes formales derivados o independientes de la obligación tributaria, surge la inquietud de cuál es su origen y tratamiento, a lo cual De Barros Carvalho (2004), expresa: "Nada diverso sucede con las relaciones jurídicas que conducen los deberes instrumentales. Están previstas, igualmente, en norma general y abstracta, y también surgen para el derecho mediante la expedición de norma individual y concreta, como en el caso del tributo" (p. 212).



Dicho autor agrega que los “deberes instrumentales”, como les denomina a los deberes distintos de la obligación principal, se presentan suficientes en sí, y se agotan las expectativas normativas con la sola realización de la conducta prevista (p. 212).

En consecuencia, tales deberes, que también motivan vinculaciones con el Estado, surgen de la ocurrencia de un hecho o acto en la realidad previamente establecido en la ley o. en su caso. en alguna disposición de menor jerarquía como un reglamento al cual remite la misma.

Con respecto a otras vinculaciones que puedan surgir dentro de la relación jurídica tributaria, tales como la repetición de lo pagado de más o indebido de tributos, o en el caso del Impuesto al Valor Agregado, la devolución del crédito fiscal, podemos inferir que, de igual manera, tienen en común con las anteriores que tales vinculaciones deben estar previstas en la ley y nacerán cuando se lleven a cabo los eventos descritos en la misma.

1.3.7 Extinción

Al igual que su nacimiento, la extinción de las relaciones jurídicas tributarias se extinguirán conforme lo que haya dispuesto la ley que las establece. A nivel doctrinario se indica que, en el caso de la obligación tributaria, el medio de extinción por excelencia será el pago. Al respecto, Giuliani (1997) expresa:

Existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria (...) consistiendo aquella en un *dare*, el medio general de extinción es el pago; en cuanto a las obligaciones conexas caracterizadas por un *facere* o un *non facere*, la cesación tendrá lugar por la observancia de las exigencias de la legislación fiscal, tales como presentación de informes, declaraciones juradas, etc. (p. 571).

Por otra parte, entre los diversos autores que tratan el tema difieren en cuanto a los modos de extinción de la obligación tributaria puesto que lo relacionan con sus respectivas legislaciones nacionales o el derecho común; por ende, mencionaremos únicamente los que establece el Código Tributario guatemalteco, el cual en el artículo

35 preceptúa: “Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago. 2. Compensación. 3. Confusión. 4. Condonación o remisión. 5. Prescripción.”



Tales medios se refieren a la obligación tributaria; en algunos casos sí mencionan expresamente situaciones especiales para vinculaciones accesorias de la principal, tales como los intereses o multas relacionadas con el tributo, como en el caso de la figura de la condonación, respecto de la cual el artículo 46 del Código Tributario establece:

Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código.

De dicha norma se puede observar que establece una forma de extinción para la obligación principal por la cual remite a la ley y otra forma para las obligaciones accesorias, respecto de la cuales se faculta al Presidente de la República para efectuar rebajas.

CAPÍTULO 2

LA PRESCRIPCIÓN



2.1 Fundamento e importancia

La institución de la prescripción en general es de suma importancia para las relaciones jurídicas, puesto que otorga certeza y seguridad jurídica debido a que no pueden quedar libradas eternamente a que se verifique si se cumple o no con las obligaciones por las partes. De igual manera ocurre con la prescripción en materia tributaria.

Al respecto, García Vizcaíno (1999) expresa: "... la prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico" (p.377). Y agrega:

...las máximas antiguas "*jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus*" (si el acreedor es negligente, pierde su derecho) e "*introducenda est odio negligentiae, non favore praescribentis*" (la prescripción se introdujo más bien en contra de la negligencia que en favor de quien prescribe) nos proporcionan otros fundamentos de la institución que tratamos (p. 377).

En el mismo sentido, González y Lejeune (2003) indican que:

El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Público, en la necesidad de dar seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las mismas en relación a los derechos en presencia (p. 307).

De igual manera, Martínez (1976) manifiesta: "la prescripción, en materia fiscal, tiene el mismo **fundamento** que en derecho común: la estabilidad legal de los obligados mediante el transcurso del tiempo" (p. 142).



Relacionado con lo anterior, en la sentencia emitida en el expediente 4833-2013, del 5 de marzo de 2014, la Corte de Constitucionalidad, efectuó el siguiente análisis:

... el principio de seguridad jurídica (vinculado insoslayablemente con el de certeza jurídica) permite que el ejercicio de un derecho que ha sido adquirido por un sujeto determinado se encuentre libre y exento de todo peligro, riesgo o daño, de manera cierta, indubitable e infalible. También deviene oportuno acotar que el principio de seguridad jurídica se concreta mediante la observancia de otros principios, tales como, el del debido proceso, el de legalidad, de irretroactividad y el de taxatividad, cuyos soportes lo constituyen la cosa juzgada, la prescripción y la caducidad, entre otros... (p. 9).

Como puede observarse, los principios constitucionales de seguridad y certeza jurídica se encuentran vinculados, entre otras, con la figura de la prescripción, puesto que esta última aporta aserto en el ejercicio de los derechos.

Por otra parte, Martínez (1976) añade que la prescripción está fundada en el transcurso del tiempo, pero no es un fenómeno material, de simple hecho, sino jurídico, porque se necesita que también concurren las circunstancias que exige la ley para que la prescripción se consume (p. 144).

El autor citado menciona que las normas que se refieren a esta institución son de naturaleza sustantiva y, en consecuencia, deben estar establecidas en la ley y no en reglamentos o disposiciones procesales. Al respecto, compartimos dicha afirmación y es el criterio que siguió el legislador guatemalteco al emitir el Código Tributario, el cual en el artículo 3 establece:

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 (...) Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás

leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



Por lo tanto, se establece que la prescripción es una institución jurídica que debe estar prevista en la ley con todas sus consecuencias, puesto que está llamada a brindar certidumbre en las relaciones jurídicas entre las que se incluyen las relaciones jurídicas tributarias; por ende, su regulación debe ser clara y congruente.

2.2 Definición

De acuerdo con De Barros Carvalho, (2004):

La voz “prescripción”, en el vocabulario jurídico, (...) trae un factor adicional de complejidad pues alude a un campo muy vasto que corresponde a la propia naturaleza del lenguaje en el que el derecho se manifiesta. En ese sentido la norma jurídica es una prescripción y como tal es tratada, también, su consecuente (p. 231).

Al respecto, considerando que el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, aunque menciona la institución a lo largo de todo su articulado, no define la figura de la prescripción; por ende, se estima pertinente conocer cómo ha sido definida por la doctrina, para lo cual de conformidad con el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa:

Idioma de la ley. El idioma oficial es el Español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate. Las palabras técnicas utilizadas en la ciencia en la tecnología o en el arte, se entenderán en su sentido propio, a menos que aparezca expresamente que se han usado en sentido distinto.



En consecuencia, en consulta virtual al Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española (2023), se observa que define la prescripción en general como: “acción y efecto de prescribir”; y, por prescribir: “1. tr. Preceptuar, ordenar, determinar algo” (3-10-23). Dicha acepción evidencia la concepción de orden y de establecer en forma sistemática algo, de allí que el término sea utilizado como referencia a normas jurídicas. Así también, agrega como tercera acepción “dicho de un derecho, de una responsabilidad o de una obligación: Extinguirse por haber transcurrido cierto período de tiempo, especialmente un plazo legal”. Se resalta de esta definición que, pese a su generalidad, menciona aspectos importantes que pueden decaer a través de la figura de la prescripción, puesto que como se verá más adelante, de las distintas vinculaciones que pueden producirse entre los sujetos pasivos y activos, no solo pueden extinguirse obligaciones, sino derechos y responsabilidades, según sea el caso.

Por su parte, el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, en el ámbito del derecho, de forma general la define como “Institución jurídica en la que se manifiesta un determinado efecto jurídico por el transcurso de un período de tiempo dado” (2023). Dicha definición refiere al carácter de institución jurídica que ha alcanzado esta figura en el ámbito del derecho y su capacidad de producir efectos.

Al respecto, Rodríguez Lobato (1986) indica: “... es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado” (p.171). Respecto de esta definición encontramos que se limita a un derecho de crédito, es decir, a la obligación de dar, en este caso un tributo.

En el mismo sentido, Giuliani (1992) expresa: “... en la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo...” (p. 606). En este caso, pese a que este autor se ha pronunciado en favor de considerar que las vinculaciones entre el Estado y los contribuyentes no se limitan únicamente al pago de impuestos, cuando formula su definición de prescripción, la misma se refiere solamente a esta última.



En cambio, Soler (2002), de una forma más general menciona que “la prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma, por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la ley” (p. 219). Con relación a esta definición decimos que es más general porque no se refiere exclusivamente a una obligación de pago, como sugieren las anteriores; señala el carácter liberatorio de la figura e incorpora que el lapso para que se produzca debe estar previamente establecido en la ley.

Por su parte, Margain (1976) sostiene que:

En bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción (p. 331).

Como puede apreciarse, quedarían incluidas las obligaciones accesorias o no, como el caso de la definición es más amplia y considera no solo el derecho para determinar y exigir el pago de prestaciones; es decir, no solo de la obligación de pago del impuesto, sino también intereses o las sanciones pecuniarias o cualquier otra prestación que legalmente corresponda, así como lo pagado indebidamente en el caso del contribuyente, los cuales indica se extinguen por medio de esta figura.

Por otro lado, González y Lejeune (2003), apartándose de las anteriores definiciones, expresan que: “La prescripción no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del derecho como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado” (p. 307). Se trae a colación en este apartado este concepto puesto que, para que se consuma la prescripción debe transcurrir el plazo legal, sin actos válidos que lo interrumpan; esto así tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, puesto que las actuaciones de ambas partes pueden aprovechar o perjudicar el cumplimiento del plazo.



En consecuencia, de las definiciones citadas puede extraerse que la figura de la prescripción constituye el medio previsto por la ley para extinguir por el transcurso de determinado período de tiempo derechos, obligaciones o responsabilidades que surjan de las relaciones jurídicas tributarias entre el Estado y los particulares.

2.3 Elementos

De lo expuesto en el apartado anterior se derivan los siguientes elementos para que se configure la prescripción, así:

- a) Debe estar establecido en la ley este medio de extinción.
- b) Transcurso del período temporal, previsto en la ley.
- c) Inacción por parte del titular del derecho.

2.4 Clases

Con fines ilustrativos, a manera de clasificación sin ser exhaustiva, se enumeran las siguientes clases o categorías en torno a la figura de la prescripción, como sigue:

2.4.1 Por su carácter positivo o negativo

Al respecto, la prescripción positiva o adquisitiva tiene su antecedente y regulación en el derecho civil y constituye una forma de adquirir la propiedad por el transcurso del tiempo, en que se ha tenido en posesión, no está regulada ni se aplica en materia tributaria.

En cuanto a la prescripción negativa o liberatoria, se le denomina así porque es conocida como un medio de liberarse de obligaciones. En el ámbito tributario, señala Martínez (1976) que:

En materia fiscal sólo puede haber prescripción negativa (...) la prescripción negativa en favor de los particulares, para librarlos del pago de prestaciones fiscales y multas,

sea porque el Fisco en el trascurso de (...) años no determine su importe líquido, o porque liquidados los créditos, deja pasar el mismo plazo sin proceder al cobro (p. 143).

Agrega que la “prescripción negativa, en favor del Fisco, porque los particulares no reclamen, en el término de (...) años, la devolución de las cantidades que hubieren pagado de más o indebidamente, por concepto de impuestos, derechos o multas.”

Por lo tanto, en este estudio, cuando se menciona el término “prescripción” se refiere únicamente a la negativa o liberatoria y se excluye la figura positiva del derecho civil.

2.4.2 Por el sujeto a quien beneficia o perjudica

En este apartado, cabe recordar que la institución de la prescripción beneficiará o perjudicará a quienes ostenten la calidad de sujeto activo o pasivo de la relación jurídica tributaria de que se trate.

En ese sentido, siguiendo el ejemplo mencionado por Martínez en el apartado anterior, si el sujeto activo de la relación jurídica tributaria está constituido por la Administración Tributaria por la cual requiere el pago de una obligación tributaria, quien resulta liberado por prescripción será el contribuyente deudor como sujeto pasivo.

En cambio, si la relación jurídica tributaria en cuestión deriva del reclamo de la devolución de un pago efectuado en exceso por el contribuyente, será este el que ostente la calidad de sujeto activo y la Administración Tributaria vendría a ser el sujeto pasivo liberado de la obligación.

Por lo tanto, quien sea el titular del derecho y no lo ejerza en el plazo que establece la ley, se verá perjudicado por su inacción y quien debía cumplir con la prestación se verá liberado o beneficiado por la inactividad de la contraparte en dicha relación jurídica.



2.4.3 Por la forma de plantearla

De acuerdo con el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 53 preceptúa:

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 la autoridad correspondiente de la Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley.

En consecuencia, el planteamiento de prescripción podrá efectuarse como acción, en el sentido que no habiendo un proceso iniciado, el interesado podrá solicitar que se resuelva la misma, o bien habiendo sido iniciado un proceso administrativo o judicial como medio de defensa podrá invocarse la prescripción.

2.4.4 Por el órgano que la resuelve

Como se indicó en el apartado precedente, la prescripción puede ser planteada tanto de sede administrativa, como ante un órgano jurisdiccional, según el proceso que se esté tramitando.

El hecho de que el legislador haya incorporado esta figura en el Código Tributario permite su tramitación en fase administrativa; sin perjuicio que si la misma no fuera resuelta favorablemente a los intereses de quien gestiona podrá continuar si lo desea en la vía judicial.

2.5 Renuncia

Establece el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 51 lo siguiente: "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.

Con relación a este supuesto, cabe aclarar que la norma se refiere a la prescripción consumada, es decir, la que ya se produjo por el transcurso del plazo previsto en la ley, sin que mediara acto interruptivo válido; por ende, en este caso no obstante que se haya concretado la prescripción, si quien figura como deudor paga sin alegar prescripción, se entenderá que ha renunciado a la misma y en consecuencia, lo pagado será válido.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN



3.1 Aspectos generales

La institución de la prescripción ha sido aceptada en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, desde antes de la emisión del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991); sin embargo, su regulación se encontraba dispersa en diferentes leyes, lo que no permitía un adecuado desarrollo de esta figura en materia tributaria.

Actualmente, en la mayoría de relaciones jurídicas, respecto de tributos internos, se aplica el referido Código, el cual establece dicha figura como medio de extinción de derechos, tal como se verá más adelante al analizar el artículo 47 del citado código; así también, de obligaciones como indica ese cuerpo legal, en el artículo 35 que preceptúa: “Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: (...) 5. Prescripción”; y de responsabilidades, como establece en el artículo 75, así: “Extinción de la responsabilidad. Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes: (...) 3. Prescripción...”.

No obstante, pese al avance que significó la emisión del Código Tributario, algunas reformas legales a dicho cuerpo normativo, emitidas con posterioridad, causan confusión en la interpretación y aplicación de esta institución jurídica; por tanto, es importante conocer los antecedentes y los distintos supuestos que regulan las normas relacionadas con la prescripción y, en particular, las que se refieren a su cómputo, para comprenderlas y conocer sus efectos con certidumbre; no debemos perder de vista que esta figura se considera un soporte de los principios de seguridad y certeza jurídicas.

Así lo ha considerado la Corte de Constitucionalidad en la sentencia emitida en el expediente 2836-2012, del 18 de diciembre de 2012, en la que expresó:

... el principio de seguridad (...) consiste en la confianza que debe tener el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el de carácter tributario, dentro de un Estado de Derecho; es decir, que el conjunto de leyes, coherentes e inteligibles, garanticen seguridad y estabilidad, tanto en su redacción como en su interpretación... (pp.11-12).

Por lo tanto, previo al análisis de la ley en específico, es pertinente recordar algunos criterios aplicables a la interpretación de las normas que se indican en este capítulo.

3.1.1 Coherencia en las normas

Respecto de la coherencia de las normas en cualquier ordenamiento jurídico, Soriano (1993) señala:

... es la cualidad que hace compatibles todas las normas contenidas en el ordenamiento jurídico (...) es incoherente, *sensu contrario*, cuando en su interior colisionan normas incompatibles que establecen diversas, e incluso contradictorias, consecuencias jurídicas para unos mismos supuestos jurídicos. Cuando en el ordenamiento jurídico aparecen una o más normas incompatibles se dice que se ha producido una situación de antinomia jurídica y a tales normas se les da el nombre de normas antinómicas... (p.160).

Por ello, este autor define la antinomia jurídica como "...la situación que se produce cuando dos o más normas presentan un contenido prescriptivo incompatible, perteneciendo a un mismo ordenamiento jurídico y afectando a un mismo ámbito de validez jurídica" (p.160).

Para establecer si una antinomia es real o aparente, Soriano indica que deben reunirse tres elementos, a saber:

- a) La incompatibilidad de los significados de dos o más normas jurídicas;
- b) La coincidencia en un mismo ámbito de validez jurídica; y,



- c) La pertenencia al mismo ordenamiento jurídico.

Para tratar de resolver tales situaciones, el autor citado menciona algunos criterios que exponemos brevemente de la forma siguiente:

- a) Criterio cronológico: puede resumirse en el aforismo *Lex posterior derogat anteriori*, es decir, la ley posterior deroga la anterior. En este caso debe verificarse qué norma fue promulgada antes y cual después.
- b) Criterio jerárquico: se aplicará la norma que en jerarquía del ordenamiento jurídico ocupe la posición más alta. En el caso guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), la cual en el artículo 175 establece: "Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*".

Dicho precepto es ratificado por la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala (1989) que en el artículo 9 estatuye:

Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa. Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

- c) Criterio de la especialidad: se refiere a la aplicación de la norma particular y concreta sobre la general y típica. Al respecto, Soriano (1993) expresa: "... En sentido amplio se dice que una norma es especial cuando presenta unas peculiaridades en orden a su validez personal o material." Dicho autor considera que este criterio se lleva a cabo en un

contexto de aplicación relativa, puesto que presupone una norma general a la que limita y determina.



Así también, este doctrinario opina que este criterio debe ser tenido en cuenta cuando proporciona un tratamiento diferenciado más justo a categorías dentro de grupos generales, con relación a los cuales el tratamiento diferenciado no supone una decisión arbitraria.

Los criterios antes enunciados constituyen los más generales para tratar de resolver antinomias; sin embargo, pueden surgir conflictos entre los mismos que según el autor antes mencionado puede ser de tres clases, de la forma siguiente:

- a) Criterio jerárquico sobre el cronológico, cuando exista conflicto entre estos dos criterios, prevalece el criterio jerárquico.
- b) Cuando el conflicto es entre una norma anterior y especial y una norma posterior y general, prevalece la norma especial, pero si la norma posterior es jerárquicamente superior, se prefiere su aplicación.
- c) Cuando el conflicto se produce entre una norma superior y general con una norma inferior y especial. Prevalece el criterio de jerárquico.

Respecto a tales criterios, podrá acudirse a ellos una vez se hayan aplicado en primer lugar lo indicado por el artículo 4 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que estatuye:

Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Como puede apreciarse, dicha norma establece el orden jerárquico y por especialidad que debe aplicar el intérprete al aplicar las leyes tributarias.



Así también, el artículo 5 del mismo código, señala:

Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Asimismo, corresponderá aplicar el artículo 6 que se refiere a “Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.” Sin embargo, si el conflicto es entre las normas del propio Código Tributario se aplicará lo dispuesto en las normas anteriores y auxiliarse de los referidos criterios.

3.2 Antecedentes de la regulación del plazo de prescripción

El artículo 47 del Código Tributario original, establecía:

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.

Como puede observarse, la norma original consideraba dentro de sus supuestos el derecho de la Administración Tributaria para hacer “liquidez”, término que no parecía muy congruente con el resto de la redacción del artículo lo que dificultó su comprensión. Así también, se observa que inicialmente el plazo de prescripción fue establecido por el legislador en cinco años; sin embargo, dicho plazo únicamente permaneció en vigor precisamente por ese plazo, puesto que fue reformado por el



artículo 8 del Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala.

Dicha reforma establecía:

Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

Con relación a dicha norma, puede apreciarse que esta reforma trató de corregir la incongruencia señalada *ut supra* al modificar el término “liquidez” por “liquidar”, agrega el artículo determinado “los” para hacer claro que en la relación jurídica tributaria puede exigirse el cumplimiento de las obligaciones que derivan de la misma y el pago que corresponda al contribuyente o, en su caso, a quien figure como responsable. También se modificó la norma, la cual refiere que los derechos que indica deben ejercitarse dentro del plazo de cuatro años, es decir, que establece imperativamente en qué plazo debe llevarse a cabo el ejercicio de tales derechos y reduce en un año el mismo. Agrega el término “cobrado” después de “indebidamente”, lo cual se considera innecesario puesto que no abona en cuanto a claridad, ya que el pago indebido, como se analizará más adelante, se refiere a lo pagado por error por el contribuyente o el responsable, bajo la creencia de que debía hacerlo, por lo que indicar “indebidamente cobrado” hace recaer la responsabilidad únicamente en el que efectuó la exacción, que no es lo mismo que lo indebidamente pagado.

En cuanto a la última reforma efectuada al artículo 47 bajo estudio, a través de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se analiza específicamente en el siguiente inciso al comentar los supuestos que establece dicha norma en vigor.



3.3 Supuestos

La prescripción se encuentra regulada en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), principalmente en el capítulo IV denominado “Extinción de la obligación tributaria”, en la sección sexta “Prescripción”, en los artículos del 47 al 53, que desarrollan varios aspectos de dicha institución.

Lo anterior induciría a pensar que esta figura se refiere únicamente a un medio de extinción de la obligación tributaria en específico, con exclusión de otros derechos, obligaciones o responsabilidades que puedan derivarse de las relaciones jurídicas tributarias que pueden surgir entre el Estado y los particulares; sin embargo, del estudio de esta figura en el referido código, encontramos que esto no es así, puesto que en las normas antes indicadas se establecen varios supuestos que resultan afectados por la prescripción.

En ese sentido, el artículo 47 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, reformado por el artículo 36 de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en vigor, preceptúa:

Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.



El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.

Como puede apreciarse, en la norma anterior se incluyen varios supuestos diferentes a la obligación tributaria propiamente dicha, los cuales pueden clasificarse, por una parte, como derechos de la Administración Tributaria, y por la otra, los derechos de los contribuyentes o los responsables.

3.3.1 Derechos de la Administración Tributaria

La norma citada en el inciso anterior establece varios supuestos aplicables a la autoridad fiscal, consistentes en un “hacer”; es decir, inherentes al ejercicio de sus funciones y atribuciones legales que pueden prescribir por su inacción así:

3.3.1.1 Derecho a efectuar verificaciones

Al respecto, De Pina y De Pina Vara (1986) definen el término verificación como “Cotejo. Actividad destinada a la comprobación de la existencia de un documento, de la existencia y legitimidad de un crédito, de la existencia de un poder...” (p. 479).

Para Lamagrande, citada por Rodríguez (2004), acerca del proceso de verificación, indica: “... serie de actos de la Administración tendientes a corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, la verdad o falsedad de lo declarado o, en su caso detectar las omisiones incurridas.” (p. 164).

Por su parte, el Código Tributario guatemalteco, en el artículo 98, establece:

Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este



Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Para tales efectos podrá: (...) 3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

Por lo tanto, el derecho de la autoridad fiscal de verificar, entendido este como su derecho a efectuar actividades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, es susceptible de prescribir si no se ejerce dentro del plazo legal.

3.3.1.2 Derecho a efectuar ajustes

Como corolario de la actividad de verificación, si la entidad fiscalizadora encuentra inconsistencias o incumplimientos por parte de los contribuyentes o responsables, formulará ajustes o dicho de otra forma reparos, respecto de los cuales debe otorgar audiencia para darle al contribuyente a conocer los mismos y otorgarle la oportunidad de aclarar su situación. Esta actividad también debe realizarse antes de que ocurra la prescripción.

3.3.1.3 Derecho a efectuar rectificaciones

En esta parte no es clara la intención del legislador al establecer el derecho del ente exactor a efectuar rectificaciones, debido a que este derecho de acuerdo con el artículo 106 del Código Tributario se encuentra atribuido al contribuyente; sin embargo, pensamos que puede tratarse de rectificaciones de actos propios, internos



de la Administración Tributaria, que no sean objeto de recurso o procedimiento específico, puesto que si se tratara de las determinaciones de los contribuyentes el fisco lo haría a través de ajustes o determinaciones de oficio.

3.3.1.4 Derecho a efectuar determinaciones de las obligaciones tributarias

Este supuesto debemos relacionarlo con el artículo 103 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que preceptúa:

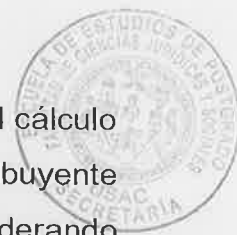
La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

En el caso del supuesto establecido en el artículo 47, se refiere al acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal, el cual puede realizar sobre base cierta o sobre base presunta, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 108 y 109 del referido código. Cabe señalar que este caso es al que se refiere la doctrina y los Códigos Tributarios de otras legislaciones, que es objeto de prescripción. Nótese que no se menciona en este apartado la prescripción de la obligación tributaria en sí misma, sino el derecho de la administración fiscal a establecer su existencia y cuantía.

Además, cabe agregar que aunque se encuentra regulado en un capítulo relativo a los medios de extinción de la obligación tributaria, no se menciona esta en la norma antes referida, sino que vendría a ser un efecto derivado de la imposibilidad para la Administración Tributaria de llevar a cabo sus funciones de verificación, formulación de ajustes y determinación, así como su posterior exigencia de pago.

3.3.1.5 Derecho a liquidar intereses

Respecto de los intereses, señala Giuliani (1997): "... siendo un accesorio del impuesto, de carácter indemnizatorio o resarcitorio (no punitivo), debe seguir la



condición de lo principal...” (p. 620). En consecuencia, este caso se refiere al cálculo de los intereses que pudieran corresponder a favor del fisco, cuando el contribuyente no efectúe el pago de la obligación en el plazo establecido por la ley. Considerando que por lo general habrá que determinarse primero la obligación principal, este supuesto queda supeditado a la suerte de la obligación principal.

3.3.1.6 Derecho a liquidar multas

Con relación a esta hipótesis, expresa Giuliani (1997): “... Las multas y sanciones penales de orden fiscal son independientes del tributo y responden a distinta fundamentación...” (p. 620); relacionado con ello, la norma bajo estudio se refiere a las multas en forma genérica, las cuales constituyen las sanciones pecuniarias a las infracciones tipificadas en el Código Tributario y algunas leyes tributarias con sanciones específicas, en ámbito administrativo; sin embargo, cabe acotar que el artículo 47 bajo análisis, originalmente se encontraba en congruencia con el artículo 76 del mismo cuerpo legal, que establece: “Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente.” No obstante ello, a partir de la reforma al artículo 47, por el artículo 8 del Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala (1996), por la cual se reduce a 4 años el plazo de prescripción, este supuesto queda con un plazo diferente al indicado en el artículo 77 por lo que llama a confusión en el caso de las multas el plazo a aplicar.

3.3.1.7 Derecho a exigir cumplimiento y pago

Finalmente, dentro de los derechos de la Administración Tributaria que pueden decaer por el transcurso del plazo de prescripción se encuentra el de exigir el cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias, intereses y multas. Este es el principal objetivo de todo el actuar de la autoridad tributaria; en este caso pierde su derecho a exigir el pago de la obligación principal y sus accesorios, así como las sanciones a las infracciones en que se pudiera haber incurrido.



Todos los supuestos antes relacionados corresponden a la Administración Tributaria al actuar como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

3.3.2 Derechos de los contribuyentes o los responsables

El artículo 47 del Código de mérito incorpora también varios derechos del contribuyente o responsable susceptibles de extinguirse por prescripción; en estos casos, tales sujetos como titulares del derecho vendrían a actuar como sujeto activo de esta relación jurídica tributaria.

3.3.2.1 Derecho de repetición

De Pina y De Pina Vara (1986) definen el término repetición como la “Facultad consistente en la reclamación de algo que se ha pagado indebidamente...” (p. 425). De este concepto se extrae que este derecho permite exigir la devolución de lo pagado cuando no correspondía efectuarlo.

Dicha facultad, según Giuliani (1997) “... proviene de la equidad, que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro...” (p. 895). Relacionado con ello, la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) establece en el artículo 239, dentro del principio de legalidad, lo siguiente: “...Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y **de acuerdo a la equidad** y justicia tributaria...”.

En ese sentido, cabe señalar que el Código Tributario guatemalteco incluye este supuesto como un derecho de los contribuyentes o responsables. Lo referente a prescripción se encuentra en el área sustantiva del código, a diferencia de otras legislaciones que le han atribuido un carácter adjetivo debido a que en algunos casos, como señala Giuliani en su obra en la cual analiza la legislación argentina de su época, debía acudir a la vía judicial para poder efectuar este tipo de reclamos. Producto de esa circunstancia es el Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, que sirvió de antecedente en la



creación del Código Tributario guatemalteco; la repetición se encuentra en la parte adjetiva de dicho modelo, como acción. Sin embargo, en el caso de Guatemala, el legislador nacional al efectuar las adaptaciones a nuestro ordenamiento estimó pertinente regularlo desde la fase administrativa, sin perjuicio que también pueda alegarse en etapa judicial. Asimismo, se recalca este aspecto mediante la reforma introducida al Código Tributario, a través del artículo 50 del Decreto número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala (2016), que adicionó el artículo 21 “A” que estatuye:

Derechos de los contribuyentes. Constituyen derechos de los contribuyentes, pudiendo actuar por sí mismos, por medio de apoderado legal o tercero autorizado, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes: (...) 8. Repetición y devolución de los pagos en exceso, en la forma, procedimiento y plazo que establece la ley...

Establecido lo anterior, es preciso destacar que dentro del derecho de repetición que puede ejercer el contribuyente o responsable se encuentran dos supuestos, que se indican en los siguientes incisos.

3.3.2.1.1 Pago en exceso

Se refiere al pago de más que se efectúe por concepto de tributos, intereses, recargos y multas; es decir, que la obligación de pago existe, pero no en la cuantía en que se pagó, lo cual habilita su derecho para reclamar el excedente por cualquiera de los conceptos antes señalados. El contribuyente o responsable debe ejercer su derecho dentro del plazo de prescripción puesto que el mismo es susceptible de extinguirse de no efectuarlo en tiempo.

3.3.2.1.2 Cobro indebido

Previo a analizar este supuesto, cabe señalar que la norma original antes de su reforma por el artículo 8 del Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala (1996), como quedó indicado en el inciso 3.2, establecía el derecho de repetición sobre lo pagado indebidamente.



Al respecto, la figura del pago indebido ha sido definida por Ossorio (1999), como:

... pago de lo que no se debe; es el que efectúa quien creyéndose, por un error de hecho o de derecho, deudor de una cosa o cantidad, la entrega en pago, supuesto en el cual tendría derecho a repetirla del que la recibió (p.705).

En el mismo sentido, De Pina y De Pina Vara señalan: "Realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir, y que da lugar al derecho de repetición" (p.373-374).

Las anteriores definiciones son claras en indicar que quien paga por error tiene derecho de repetir, es decir, de reclamar que se le restituya lo pagado por esa circunstancia.

No obstante, el legislador en 1996 reformó el artículo 47 y cambió los términos de "pagado indebidamente" por "indebidamente cobrado", lo que varía el sentido de la norma.

Relacionado con lo anterior, De Diego, citado por Fundación Tomás Moro (1999) menciona el siguiente concepto:

Pago o cobro de lo indebido (...) es la relación o vínculo jurídico que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado. (p. 716).

En cuanto al supuesto de lo "indebidamente cobrado", inferimos que el legislador pretendió invertir la posición jurídica del que paga hacia la del que cobra, para recalcar que no le corresponde a la Administración Tributaria percibir un ingreso si fue erróneamente pagado por el contribuyente; sin embargo, la modificación de esta parte de la norma se estima que era innecesaria, puesto que el derecho de repetición ya se encontraba establecido en el artículo original, el cual era congruente con otras



normas del Código Tributario, tales como el artículo 153 que en lo conducente preceptúa:

... Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente...

En consecuencia, la modificación, en lugar de respaldar el derecho de repetición, únicamente genera una incongruencia, puesto que no debe perderse de vista que en esta parte de la norma se refiere a los derechos de los contribuyentes; es decir, aquellos en los cuales el titular, sujeto activo de la relación jurídica tributaria, no es el Estado, sino el contribuyente; por ende, como quedó redactada la norma después de su reforma, se entendería que es el contribuyente y no el Estado a través de la Administración Tributaria quien ha efectuado una exacción que no corresponde y que debe devolver a la misma. Por tanto, en ese caso quien tendría el derecho de repetir sería la entidad fiscal, lo cual se considera no era el propósito de reformar esta norma en esta parte, puesto que en ese caso se constituiría otro supuesto diferente, que puede ocurrir pero que no se encuentra regulado en esta parte.

En ese sentido, cabe recordar lo desarrollado en el capítulo 1 en cuanto a la relación jurídica tributaria y que es importante tener presente al analizar los distintos supuestos del artículo 47 del Código Tributario que establece la prescripción tributaria; los mismos no se encuentran dentro del ámbito limitado de la obligación tributaria, sino dentro de un marco más amplio como lo son las relaciones jurídicas tributarias que pueden surgir entre el Estado a través de la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables.

Al respecto, relacionado con la prescripción y el derecho de repetición del contribuyente, en la sentencia emitida en el expediente 2654-2021, el 21 de febrero de 2023, la Corte de Constitucionalidad se pronunció de la siguiente forma:

*...del contenido de las normas antes transcritas, es imprescindible establecer que la relación jurídico tributaria, es un "... vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el **nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones...**".* (El resaltado es propio de esta Corte). Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, página 129. De las anteriores transcripciones, este Tribunal comparte lo resuelto por la autoridad cuestionada, ya que como se acotó anteriormente, si bien, el Instituto (...) se encuentra exento del pago del referido impuesto, es decir, no tiene carácter de contribuyente, dicha entidad autónoma -en sus relaciones jurídico-tributarias con la Administración Tributaria-, se encuentra supeditada al cumplimiento de exigencias formales, requisitos y procedimientos que regula la mencionada Ley y el propio Código Tributario, entre ellas, cumplir con el plazo de prescripción regulado en el artículo 47 del citado Código. Lo anterior, también de conformidad con el artículo 23 del Código Tributario que preceptúa: "...La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan". En el presente caso, es claro que la Administración Tributaria no le está exigiendo el pago de un tributo al accionante, no le está realizando un ajuste, ni tampoco le está realizando verificaciones o la determinación de una obligación tributaria, sin embargo, éste **al solicitar la devolución del pago indebido** del impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, como se indicó anteriormente, **originó una relación jurídica tributaria entre éste y el fisco**, debiendo en consecuencia, cumplir con las obligaciones formales que exige la ley para tal pretensión, por lo que de conformidad con el referido artículo 47, el plazo para ejercitar el derecho de repetición, debía ejercitarlo dentro del plazo de cuatro (4) años, que inició a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido, es decir que **tal derecho prescribió** los días treinta y uno de mayo y tres de junio de dos mil nueve, respectivamente, circunstancia que la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, apreció debidamente en las páginas dieciséis (16) y diecisiete (17) de la

sentencia que constituye el acto reclamado, razón por la cual, los agravios externados devienen improcedentes... (pp. 12-13).

De lo que se concluye con relación a este supuesto, que se trata de otra relación jurídica tributaria distinta de la obligación tributaria, aunque pudiera haberse originado en su momento del pago de impuestos; cuando se solicita la devolución, se trata de otro caso que también es susceptible de prescribir si no se ejerce en tiempo el derecho de repetición, el cual se refiere a pagos indebidos o en exceso.

3.3.2.2 Solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

Con relación a este supuesto, ha merecido apartado especial dentro de la norma en estudio y dentro de los derechos del contribuyente que pueden extinguirse por prescripción, pese a que las normas del Código Tributario aspiran a ser de aplicación general a todos los tributos, debido a que el monto por devolver a los sujetos que conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado tengan derecho, por la operatoria propia de este impuesto en particular, no constituye pago en exceso, ni pago indebido; por tanto, no corresponde ejercer derecho de repetición como se ha expuesto, sino como la ley indica es un crédito que procede su devolución una vez se cumplan ciertas condiciones establecidas en la ley específica.

Este último supuesto surgió de la necesidad de dejar claro que también puede prescribir este derecho que surge de esta relación jurídica tributaria, de manera que tanto los contribuyentes, la Administración Tributaria, como los órganos jurisdiccionales tuvieran certeza en su aplicación, lo cual es un aspecto fundamental de la institución de la prescripción.

3.4 Plazos

La Real Academia Española, en el Diccionario de la Lengua Española (2023) define por plazo: "término o tiempo señalado para algo".



Al respecto, De Pina y De Pina Vara (1986) definen plazo como “Espacio de tiempo que generalmente se fija para la ejecución de actos procesales unilaterales, es decir, para las actividades de las partes fuera de las vistas...” (p. 385).

En el caso de plazos tributarios, Recuero (1999) indica: “... Espacio temporal al que ha de ajustarse –para no incurrir en recargos o sanciones- la realización de los trámites tributarios (declaraciones, pago etcétera), que se señalan en la reglamentación de cada impuesto” (p. 759).

De tales conceptos generales, podemos establecer por plazo el lapso establecido previamente por la ley para realizar una determinada actividad o ejercer un derecho.

El Código Tributario guatemalteco, en materia de plazos de las diferentes relaciones jurídicas que pueden generarse en materia tributaria susceptibles de prescribir, establece en el artículo 47 el plazo común de cuatro años, tanto para los supuestos relacionados con los derechos de la Administración Tributaria como para los derechos de los contribuyentes o responsables, y que fueron analizados en el inciso anterior.

Asimismo, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 48 estatuye: “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.”

Esta norma no ha sido objeto de reformas, por lo que su contenido ha permanecido invariable desde la emisión del código. Claramente establece un plazo mayor para que se produzca la prescripción, lo cual generalmente ha sido regulado así en otras legislaciones, puesto que no se considera justo para los contribuyentes que sí cumplen con el deber formal de inscribirse ante la Administración Tributaria que se establezca el mismo plazo para los que incumplen con el deber aludido. Además,



no correspondería otorgar el mismo plazo, puesto que la autoridad fiscal no ha tenido conocimiento de las actividades de quienes actúan sin registrarse.

En ese sentido, Margain (1976) manifiesta que:

... Puede argumentarse, con razón, que no es justo que el término de la prescripción sea igual para el causante que está empadronado, o sea, controlado por la autoridad, que para aquel que se dedica al comercio clandestino o al contrabando. La solución, pues, residirá en ampliar el término de la prescripción para los actos de defraudación, clandestinaje y contrabando, tal y como lo han hecho ya diversas legislaciones... (p. 333).

Al respecto, una persona que no se encuentra registrada equivale a actuar en la clandestinidad, puesto que formalmente no consta información respecto de ella, ni mucho menos el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, lo cual no solo dificulta el ejercicio de las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, sino que también crea una desigualdad frente a los contribuyentes o responsables que sí cumplen con tal deber.

No obstante, se han efectuado reformas al artículo 120 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, con la finalidad de mejorar los controles de registro de los contribuyentes, y que el supuesto de no inscripción se minimice; en ese sentido, la norma citada en lo conducente estatuye:

...Inscripción de contribuyentes y responsables. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas (...)

Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio en los regímenes de los impuestos que por sus características corresponda, sin perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes (...)



Dicha Administración, en coordinación con los entes encargados del registro de personas individuales, debe establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT-, y la extensión de la constancia respectiva a personas individuales, se efectúe en forma simultánea a la entrega de la Cédula de Vecindad o el Documento Personal de Identificación y el Código Único de Identificación.

También debe coordinar con los entes encargados del registro de personas jurídicas, los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT- y la extensión de la constancia respectiva a personas jurídicas, se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente, debiendo dichos registros, abstenerse de inscribir a toda persona jurídica, sin que se le haya asignado Número de Identificación Tributaria...

Por lo tanto, se establece que el mayor plazo de prescripción que contiene el Código Tributario se encuentra en esta norma que se relaciona con contribuyentes o responsables que incumplen con inscribirse en la Administración Tributaria, y que no obstante tal incumplimiento, los derechos de la misma igualmente son susceptibles de prescribir.

Por otra parte, cabe señalar también el plazo que en el artículo 76 establece el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual norma: "Prescripción. Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente".

En este caso, el plazo para que se extinga por prescripción la responsabilidad de quienes incurran en infracciones tributarias y su correspondiente sanción es de cinco años, como se indica en la norma citada, la cual no ha sido objeto de reformas; lo que induciría a pensar que el legislador determinó un plazo mayor para sancionar a quienes cometan infracciones; sin embargo, el Código Tributario, antes de las reformas efectuadas al artículo 47 establecía el mismo plazo de cinco años para la prescripción de los derechos del fisco, entre los que se encuentran el de liquidar



multas y exigir su pago, con lo cual no existía divergencia entre el artículo 47 y el 76 del referido código. Sin embargo, a partir de la reforma al artículo citado, por el artículo 8 del Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, que redujo a cuatro años el plazo, entre otros, del derecho del fisco para liquidar y cobrar multas, se creó una incongruencia que genera duda de interpretación y falta de certeza en su aplicación, puesto que las multas constituyen generalmente la sanción por excelencia en materia de infracciones tributarias.

Asimismo, cabe señalar que el Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, que se tomó en cuenta para la creación del Código Tributario guatemalteco, no establecía las multas en el texto del artículo 47, porque se encontraban incluidas en el apartado de las infracciones y sanciones. El artículo citado regulaba únicamente lo relativo a las obligaciones tributarias y los intereses, con lo cual la norma era más clara.

En consecuencia, se considera que existe una incongruencia entre el artículo 47 y el 76 del Código Tributario en vigor, en cuanto a la aplicación del plazo de prescripción, particularmente en cuanto a las infracciones que se sancionan con multa, no así con respecto de aquellas que tengan establecida una sanción diferente.

No obstante, efectuando el análisis para salvar la disyuntiva y poder aplicar las normas, de acuerdo con los criterios de interpretación mencionados en el inciso 3.1.1, encontramos que ambas normas pertenecen al mismo ordenamiento jurídico, en este caso el Código Tributario guatemalteco. En cuanto a su ámbito espacial de validez jurídica son aplicables ambas al territorio nacional; en el temporal, la reforma del artículo 47 es posterior. En cuanto al ámbito material, cabe aclarar que el punto de coincidencia es la referencia a multas, cuando es aplicable este tipo de sanción; sin embargo, lo dispuesto por el artículo 76 es específico para las infracciones tributarias y sus sanciones administrativas; en este caso, razón por la cual nos inclinamos por el criterio de la especialidad para tratar de resolver la discrepancia observada entre normas, tomando en cuenta lo establecido por el artículo 4 del Código Tributario, en materia de interpretación y el artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto



número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala (1989), por remisión del referido código, que preceptúa: “Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.” Pese a ello, se considera que lo más adecuado debiera ser una reforma a la ley que aclare dicha discordancia.

3.5 Forma de cómputo

El término cómputo, la Real Academia Española, en el Diccionario de la Lengua Española (2023) lo define como: “cuenta o cálculo”. Es precisamente el cálculo del plazo de la prescripción lo que constituye punto toral para determinar con certeza cuando inicia y cuando termina el mismo, para establecer sus efectos.

En ese orden de ideas, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), en el artículo 8 establece las reglas generales para contar los plazos en materia tributaria de la siguiente forma:

Cómputo de tiempo. Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en la forma siguiente:

1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:
 - a) El día es de 24 horas que empezará a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entiende por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.
 - b) Los plazos serán fijados en horas, días, meses o años, y se regularán según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.



c) En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.

d) Los plazos designados por hora se cuentan de momento a momento.

2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registro.
3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.
4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.
5. En todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.
6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.

El término de la distancia es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias.

De la norma citada, interesa a este trabajo el plazo que se computa en años, conforme el calendario gregoriano como preceptúa dicho artículo, dado que los plazos de prescripción se encuentran establecidos en ese lapso; sin embargo, este plazo se ve afectado por las otras disposiciones referentes a los otros plazos que determina la misma norma.

Lo anterior, debido a que en el numeral 5, el legislador consignó que “en todos los casos”, es decir, se entiende todos los supuestos que anteceden a ese numeral y que contienen los plazos en horas, días, meses y años, si vencieren en día inhábil, se prorrogarán al día hábil inmediato siguiente.

Al respecto, consideramos que no debería haberse legislado la referida prórroga en forma indiscriminada a todos los tipos de plazos que el artículo bajo análisis regula, puesto que al hacerlo contradice dicho numeral, lo que se estableció en los incisos anteriores.

Lo normado en ese precepto es factible en plazos que se cuentan en días, tal como se indica en el numeral 4, o en períodos cortos que permiten su control, no así en plazos largos, como los que se computan en años. Tal el caso de la prescripción, porque en la práctica equivale a una modificación del plazo legal, con lo cual se quebranta la certeza y seguridad jurídicas porque ya no serán los 4 años que establece la ley sino 4 años más los días que sean inhábiles, lo cual podría parecer un tema menor; sin embargo, no lo es, puesto que en esta materia un día puede significar la diferencia entre la extinción de un derecho o la interrupción para efectos de prescripción. Lo indicado en el inciso 5 introduce un elemento de incertidumbre contrario al propósito de la figura en estudio.

Por otra parte, lo comentado se refiere a vencimiento en días inhábiles ordinarios; sin embargo, también se produce el caso en el numeral 6 de la norma de mérito, que se refiere a la facultad de la Administración Tributaria de declarar días inhábiles en casos excepcionales.

Puede haber razones muy justificadas que puedan incidir en el transcurso normal de un determinado período de tiempo, y que por ende amerite su prórroga, como el caso reciente, cuando por dificultades en la movilidad de las personas se emitió la resolución de superintendencia número SAT-DSI-1688-2023, que en el punto primero declara como:



Días inhábiles para los efectos de no tomar en cuenta para el cómputo de los plazos administrativos establecidos en la legislación tributaria, aduanera o administrativa, los días 9, 10, 11, 12 y 13 de octubre de 2023; tanto para los contribuyentes como para la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones y atribuciones.

En el punto segundo menciona: “Declarar como días inhábiles para el cómputo de los plazos para la presentación de declaraciones tributarias y el pago de los impuestos correspondientes, los días 12 y 13 de octubre de 2023”.

Por ende, los diferentes plazos que se aplican en la Administración Tributaria se verán afectados, y sus efectos solo se podrán advertir en el futuro.

Por ello, se considera que debiera reformarse el artículo 8 del Código Tributario en cuanto a clarificar que en el caso de plazos en años no aplica la extensión a días hábiles porque se desnaturaliza y modifica lo regulado en plazos legales largos, como el de prescripción.

Relacionado con lo anterior, y específicamente en cuanto al cómputo de la prescripción tributaria el artículo 49 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), preceptúa: “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 este punto, es de hacer notar que el texto del artículo citado no ha sido reformado, se encuentra tal y como se emitió originalmente en el código de mérito; si se toma en cuenta su tenor literal tendría que ser aplicado a todos los supuestos que contienen tanto el artículo 47 como el 48 del mismo código, que se refieren a la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria; también los derechos del contribuyente o responsable, así como la prescripción especial, por lo que en todos los casos debieran iniciar su cómputo a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo. Esta norma se refiere en particular

al cómputo de los plazos de la prescripción, lo cual no planteaba conflicto con el artículo 47 original, porque la forma de aplicación era similar para todos los casos, lo que simplificaba la misma, aunque los supuestos no fueran homogéneos. Sin embargo, las reformas introducidas al artículo 47, por el artículo 36 de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, estableció formas de inicio del cómputo diferentes para los derechos del contribuyente, no así para los de la Administración Tributaria, y no modificó el artículo 49, que era la norma específica que regula el cómputo de los plazos de la prescripción, con lo cual se creó una incongruencia que dificulta su interpretación y, por ende, su aplicación.

En ese sentido, lo dispuesto en el artículo 49 del Código Tributario resulta aplicable únicamente a los derechos del fisco que se mencionan en el primer párrafo del artículo 47 del mismo código, no así con relación a los supuestos de los otros dos párrafos.

En consecuencia, con relación a los derechos del fisco para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago, el plazo iniciará a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, el cual, como ya se indicó, puede verse afectado cuando de forma ordinaria o extraordinaria se prorrogue el vencimiento al día hábil inmediato siguiente.

Al respecto, la Real Academia Española, en el Diccionario de la Lengua Española (2023) define el término vencimiento como: “Cumplimiento del plazo de una deuda, de una obligación...”; por cumplimiento: “acción y efecto de cumplir o cumplirse”; y, por cumplir: “llevar a efecto algo”.

En ese orden de ideas, el artículo 36 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), señala: “Efecto del pago y



medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación ...”.

Asimismo, dicho cuerpo legal, en el artículo 38, preceptúa: “... El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique...”.

De lo anterior, se colige que los contribuyentes, para liberarse de la obligación tributaria mediante el pago, sin incurrir en sanciones e intereses, deben efectuar este dentro del plazo que la ley respectiva establezca, lo cual pueden efectuar entre el primero y el último día de ese plazo; por tanto, la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación de pagar el tributo debiera ser el día siguiente a dicho plazo y terminar en la víspera de la fecha en que haya iniciado su cómputo. No obstante, el texto da lugar a pensar que el inicio del cómputo ocurre el último día que se tiene para pagar el tributo, por entenderse que esa es la fecha del vencimiento, con lo cual se iniciaría un día antes de que el plazo estuviera concluido. Con lo anterior no estamos de acuerdo, puesto que el contribuyente aún puede efectuar pago válido el último día del plazo legal que haya establecido la ley del impuesto de que se trate, por lo que se estaría iniciando un plazo de prescripción con anticipación al plazo otorgado para el pago en el cual todavía no habría una obligación de plazo vencido.

Por otra parte, en el caso del derecho de repetición de los contribuyentes, se observa incongruencia entre el referido artículo 49 que, como se ha apuntado, es la norma específica para el cómputo del inicio del plazo de prescripción, y el 47 del mismo Código. Estimamos que la norma que debió reformarse si se deseaba variar las condiciones del cálculo era precisamente la primera norma citada; sin embargo, el legislador, en lugar de ello, incorporó la reforma dentro del texto del artículo 47 que únicamente se refería al plazo común de prescripción para todos los supuestos. Varió la generalidad e igualdad a la que aspiraba el código original, con lo cual creó el inconveniente de que en dos normas vigentes, del mismo código, de la misma jerarquía, ámbito espacial, personal y material de validez, ocurra discrepancia que puede dar lugar a resultados diferentes si se aplica una u otra norma, sin advertir la modificación efectuada por el legislador.



En ese sentido, se observa que entre estas dos normas existe incompatibilidad de significado si se aplica el artículo 49, bajo la interpretación de que se inicia el último día que se tiene para pago del tributo, o bien lo indicado por el artículo 47, que establece que debe entenderse que inicia a partir del día siguiente de efectuado el pago. Consideramos que deberá acudirse nuevamente a los criterios para resolver antinomias; para lo cual, dado que la reforma del artículo 47 es posterior en fecha a la emisión del artículo 49, en este caso por criterio cronológico prevalecerá lo dispuesto en la reforma más reciente del artículo 47, únicamente para los casos de los derechos de los contribuyentes; por lo que el artículo 49 continúa vigente con relación a los derechos de la Administración Tributaria.

De igual manera sucederá con el caso de las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, lo cual se analizará en el capítulo específico.

No obstante lo anterior, los criterios solo permiten aplicar la norma, pero la incoherencia de las normas siempre causan incertidumbre en la aplicación del derecho para los intérpretes, tanto la Administración Tributaria, los jueces, como los propios contribuyentes, lo que crea inseguridad jurídica y falta de certeza. Lo anterior es contrario al derecho y a la institución bajo estudio, por lo que lo recomendable es que se aclare la norma mediante su reforma legal, puesto que no debe perderse de vista lo dispuesto por el artículo 3 del Código Tributario que establece que las normas relativas a prescripción requieren la emisión de una ley.

3.6 Interrupción

La Real Academia Española, en el Diccionario de la Lengua Española (2023) define interrumpir como “Cortar la continuidad de algo en el lugar o en el tiempo.” De dicho concepto general se extrae, en este caso, la escisión de un tiempo ya iniciado.



Según Rodríguez Lobato (1986), en el ámbito tributario, “El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo” (p. 172).

Este concepto señala el principal efecto de la interrupción del plazo de la prescripción, que consiste en invalidar todo el tiempo que hubiere empezado a transcurrir, y comenzar un nuevo plazo.

La prescripción puede ser interrumpida por actos de la Administración Tributaria o por actos de los contribuyentes. Rodríguez Lobato (1986) los resume así:

... Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación...” (p. 172).

Al respecto, cabe aclarar que muchos autores se refieren a la interrupción de la prescripción principalmente para mencionar la relación jurídica tributaria que se origina de la obligación tributaria; sin embargo, los casos de interrupción también puede incluir causales que afectan otras relaciones jurídicas tributarias que son susceptibles de prescribir.

González y Lejeune (2003) señalan que “la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva” (p. 307).

Esto es así porque las causales de interrupción de la prescripción operan en doble vía, es decir, interrumpen la misma sin importar si beneficia o perjudica a la parte que la invoque.

En ese sentido, el artículo 50 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), establece los actos de interrupción de la prescripción de la siguiente forma:



Interrupción de la prescripción. La prescripción se interrumpe por:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.
2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
6. La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero.
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.



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.

Como puede observarse, los incisos 2, 6 y 8 corresponden a actos de la Administración Tributaria; los numerales 3, 4, 5 y 7 corresponden a actos del contribuyente; el inciso 1 puede ser efectuado por ambas partes; y el numeral 9 se refiere a relaciones jurídicas tributarias diferentes a la obligación tributaria. Todos los actos interruptivos mencionados tienen como efecto inutilizar todo el tiempo transcurrido y, en consecuencia, se iniciará un nuevo plazo en el que se efectúe un acto que sea concluyente de la relación jurídica tributaria de que se trate. Es de hacer notar que en todos los casos establecidos en esta norma, el nuevo plazo iniciará a partir de la fecha en que se produjo la interrupción, por lo que ya no se verán afectados por la discrepancia apuntada respecto del inicio del plazo original.

No obstante, es preciso mencionar el artículo 106 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991), que preceptúa:

Omisión o rectificación de declaraciones. El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Una vez se haya notificado al contribuyente de la audiencia, no podrá presentar declaración o rectificarla de los períodos e impuestos a los que se refiera la audiencia, y si lo hiciere, no tendrá validez legal (...)

Las rectificaciones a cualquiera de las declaraciones que se presenten a la Administración Tributaria, tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción.

Al respecto, cabe señalar que lo establecido en el segundo párrafo corresponde a la reforma más reciente efectuada por el artículo 48 de las Disposiciones para el



Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala; si bien es cierto, menciona que las rectificaciones de las declaraciones que se presenten a la Administración Tributaria “inician” el cómputo de la prescripción, también lo es que dicho texto sugiere que hasta ese momento se inicia el cómputo de la prescripción, por lo que no es claro.

En ese sentido, la norma era más clara con la reforma anterior efectuada por el artículo 17 del Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, que establecía:

Rectificaciones. El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiera corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser requerido o fiscalizado (...) En todo caso, las rectificaciones a cualquiera de las declaraciones que se presenten a la Administración Tributaria tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción, por constituir las mismas determinaciones por parte del sujeto pasivo, de su obligación tributaria.

Como puede observarse de dicha norma, aclaraba el porqué se consideraba que afectaba el plazo de prescripción, debido a que conlleva una determinación de la obligación tributaria. Asimismo, consideramos que probablemente el propósito del legislador era recalcar y aclarar que las rectificaciones de declaraciones poseen carácter interruptivo de la prescripción, cuyo efecto es iniciar un nuevo cómputo, por lo que debió incluirse en el artículo 50 mencionado y no en esta norma. Sin embargo, la redacción literal que se encuentra en la norma en vigor, que es la indicada en la reforma efectuada por el artículo 48 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, cuando menciona que “tendrá como consecuencia, el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción”, sugiere no una interrupción sino el comienzo del plazo. Esto es incongruente con lo normado por los artículos 47 y 49 ya analizados, y se crea otra discrepancia porque supondría que con anterioridad a ello no habría iniciado dicho plazo, lo cual contradiría las normas antes señaladas.





CAPÍTULO 4

EFFECTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4.1 Precisiones previas

Antes de analizar los efectos de la prescripción en el Impuesto al Valor Agregado, consideramos necesario precisar algunos aspectos teóricos y antecedentes legales acerca de dicho tributo para comprender su naturaleza y establecer cómo se aplicaría la figura de la prescripción con relación a este impuesto.

En ese sentido, es pertinente acotar que, en algunos textos, a este tributo se le denomina Impuesto al Valor Añadido, Impuesto sobre el Valor Agregado, e Impuesto al Valor Agregado, dependiendo de la perspectiva de los autores o de su legislación nacional; por lo que cuando citemos algún autor que exponga sobre algún concepto utilizando dicha terminología nos referimos al Impuesto al Valor Agregado.

Así también, es oportuno aclarar que el análisis de dicho tributo se efectúa desde el punto de vista jurídico, no desde el punto de vista económico o contable, por lo que cuando se efectúen algunas referencias a términos de dichas disciplinas será solo cuando sea necesario explicar o apoyar algún concepto legal o que se menciona en la doctrina jurídica.

4.2 Concepto

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, contiene varias definiciones dentro de su articulado, pero no posee una que defina este tributo; por lo tanto, consideramos conveniente citar algunos conceptos elaborados por la doctrina que tratan de explicarlo.

En ese sentido, Jarach (1999), menciona de manera general que los impuestos “tipo valor agregado” que han adoptado muchos países se tratan de impuestos a las ventas de múltiples etapas, pero no acumulativos, que asumen como hecho imponible

la venta de mercaderías y la prestación de servicios y, como base de medición, el valor agregado por cada empresa interviniente, desde la producción primaria hasta la última venta al consumidor final (p. 782).

Al respecto, consideramos que no se trata solo de un mero impuesto a las ventas, puesto que abarca otros supuestos y porque no es el valor de la venta en sí mismo sino el valor añadido resultante después de deducir sus compras; además, se incluye la prestación de servicios, por los cuales al menos en nuestro ordenamiento jurídico, con respecto a los servicios de los profesionales universitarios no se percibe un precio sino un honorario, y es por disposición de la ley que quedan incluidos en este tributo; sin embargo, este concepto sí aporta la característica de que es un tributo no acumulativo, que se traslada en sucesivas etapas hasta llegar a la persona que se denomina consumidor final.

Por otra parte, para Tamames y Gallego (1996), este tributo al cual se refieren como Impuesto sobre el Valor Añadido, lo definen como:

... un impuesto indirecto que grava el consumo y que se exige con ocasión de las transacciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan en la actividad empresarial o profesional (así como en las importaciones), de modo que en cada una de las fases sólo recaiga sobre el "valor añadido" en la misma... (p. 291).

Consideramos este concepto más comprensivo de lo que abarca el impuesto de mérito y podemos extraer como elementos que se produce en varios ciclos sucesivos, involucra operaciones con bienes y servicios y toma en cuenta para efectos del impuesto solo el valor añadido o agregado en cada etapa.

4.3 Naturaleza y características

Señala Ramírez Gómez (1994) que este tributo grava un índice de riqueza, que tiene prevista su repercusión jurídica, como es el consumo (p. 29), lo cual significa que es de naturaleza indirecta.

Este autor, para la configuración de este tributo (p. 30), añade algunas características que complementan el concepto de la forma siguiente:

- a) Real: es un impuesto cuya descripción del hecho imponible (denominación que utiliza este autor) se lleva a cabo sin referencia al elemento subjetivo;
- b) Objetivo: puesto que no toma en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para determinar la cuota;
- c) Instantáneo: debido a que el presupuesto de hecho, se realiza mediante una acción aislada que se agota en sí misma, por ejemplo, la entrega de un bien, la prestación de un servicio, la importación. Respecto de esta característica, el autor referido llama la atención en cuanto a que si bien es cierto, es un impuesto instantáneo, también lo es que, la liquidación del mismo se realiza periódicamente, abarcando al conjunto de hechos imposables realizados durante un determinado período.

Esta característica será importante tener la presente al momento de analizar la prescripción.

- d) Proporcional: ya que las operaciones sujetas se gravan con un tipo fijo, con independencia de la magnitud de la base imponible.
- e) Recae sobre el consumo: o sea sobre la adquisición de bienes y servicios.
- f) Es general: en contraposición a otros impuestos especiales que gravan consumos específicos.

La mayoría de estas características generales señaladas por la doctrina se podían observar en la primera Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto-Ley número 97-84 del Jefe de Estado (1984), la cual establecía un solo régimen de dicho impuesto con un tipo impositivo del siete por ciento para la generalidad de transacciones y de cero por ciento para ciertas actividades como la exportación o la importación de ciertos productos alimenticios, semillas y petróleo.

En cambio, la ley en vigor establece distintos regímenes y tipos impositivos, en algunos casos en atención a la calidad que ostenten los sujetos por dedicarse a cierta actividad o, en lugar de un porcentaje, se aplica una tarifa fija, con lo cual las características de objetividad, proporcionalidad y generalidad ya no son del todo visibles en el Impuesto al Valor Agregado guatemalteco.

4.4 Sujetos

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), el artículo 5 establece que es sujeto pasivo de ese impuesto el contribuyente que celebre acto o contrato gravado por dicha ley.

Asimismo, el artículo 6 de la ley mencionada incluye también como sujetos pasivos del impuesto al importador; contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala; al beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala; el comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el artículo 52 de esta ley, es decir, cuando un contribuyente emite facturas por cuenta del vendedor; las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

4.5 Hecho generador

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado se encuentra establecido en el artículo 3 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual se puede resumir en las transferencias de dominio a título oneroso de bienes, la prestación de servicios, las importaciones y los autoconsumos.

4.6 Derechos de la Administración Tributaria que pueden prescribir



Cabe recordar lo expresado en el capítulo anterior en cuanto a que la prescripción regulada en el Código Tributario vigente no se refiere únicamente a la obligación tributaria, entendida como la obligación de pago del tributo, en este caso del Impuesto al Valor Agregado, sino que en la regulación establecida, particularmente en los artículos del 47 al 53 de dicho cuerpo normativo, se incluyeron otras vinculaciones entre el fisco y los contribuyentes, que pueden verse afectadas por esta figura tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

En ese orden de ideas, se examina en primer lugar la aplicación del cómputo del plazo de la prescripción desde la perspectiva de los derechos del fisco para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, que pueden decaer según los distintos regímenes y, posteriormente, los derechos del contribuyente que pueden extinguirse por la aplicación de dicha figura en este tributo.

4.6.1 Régimen normal o general

De acuerdo con Tamames y Gallego (1996), el impuesto puede calcularse: "... por el método de adición, que suma los costes del producto, o por el de sustracción, o diferencia entre precio de venta y de compra..." (p. 291). Al respecto, consideramos que esta última forma de cálculo es la que sigue la ley guatemalteca en el denominado régimen normal o general, que sería el régimen más similar al que se refiere la doctrina.

En ese sentido, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), en vigor, en el artículo 50 expresa:

... Debe entenderse como Régimen Normal o General del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo.



En similares términos, el legislador reitera en el artículo 54 D de la ley citada, la definición del régimen normal o general.

Dichas normas respecto a ese régimen, se complementan con lo dispuesto en el artículo 14 de la misma ley que establece: "... El débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo" y lo normado en el artículo 15 de dicha ley, que estatuye: "... El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período".

Así también, debemos tomar en cuenta el artículo 19 del mismo cuerpo normativo, que indica que el impuesto a pagar corresponde a la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, la cual es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados, y el 40 de la misma ley, que preceptúa:

Declaración y Pago del Impuesto. Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el Reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Dirección al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante...

Relacionado con lo anterior, cabe recordar la característica de este tributo señalada por la doctrina en cuanto a que es un tributo de tipo instantáneo, por cuanto su hecho generador se produce en el momento que se lleva a cabo el presupuesto previsto en la ley. Tal el caso, por ejemplo, al realizar una venta, pero no obstante, es un tributo de liquidación mensual, es decir, acumula todos los hechos generadores durante un período, en este caso mensual, para efectuar el pago. Es ese período de liquidación, indicado en la norma anterior, al que pensamos se refiere el artículo 49 del Código Tributario cuando indica que el plazo para efectos de la prescripción se cuenta a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para

pagar el tributo; por lo que en este régimen el plazo para que el ente exactor pueda ejercer su derecho de efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables. Se debe considerar que el período es mensual y que el plazo para presentar su declaración es el mes calendario siguiente, es decir, el mes completo sin excluir los días inhábiles. Pensamos que para efectos de prescripción debiera iniciar el día siguiente al de la terminación del plazo que se tiene para presentar ordinariamente la respectiva declaración, porque entonces se habrá producido el vencimiento de dicho plazo. Sin embargo, es en este punto donde se encuentra la discrepancia en la aplicación de las normas, puesto que no se efectúa el cómputo de ese modo, como puede observarse en el calendario tributario que publica mensualmente la Administración Tributaria. En este se observa, por ejemplo, que para declarar las transacciones efectuadas durante el mes de agosto de 2023, un contribuyente tenía para presentar la declaración hasta el 30 de septiembre, el cual fue día sábado, por ende día inhábil, por lo que se prorrogó al día hábil inmediato siguiente, que en este caso fue el lunes 2 de octubre de 2023. Si bien es cierto que se beneficia y le da más oportunidad al contribuyente para que cumpla con su deber formal y, de ser el caso el pago del impuesto, basado en la disposición del artículo 8, numeral 6, también lo es que se inobserva por una parte la regulación específica de esa misma norma en el numeral 1. Este indica que los meses y años terminan en la víspera de cuando inicia su cómputo; la norma especial de la ley tributaria específica como la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece el plazo en un mes y expresamente indica que se trata del mes calendario, o sea todos los días sin distinguir en hábiles o no.

Lo anterior afectará para el cómputo del plazo de prescripción, puesto que de acuerdo con los artículos 47 y 49 del Código Tributario, para que el fisco ejerza sus derechos, el plazo se cuenta a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo. Esto da lugar a interpretar que puede ser el último día que se tenía para efectuar el pago o al día siguiente, y si a eso se suma que al final del plazo, si se trata de día inhábil se aplica el criterio que se prorroga al inmediato hábil siguiente, se tendría una suspensión de la prescripción en esos días no regulada



específicamente por la ley, lo cual es contrario a lo preceptuado por el artículo 3, numeral 7 del Código Tributario, que requiere una ley específica para modificar las normas relativas a la prescripción y al principio de certeza jurídica al cual debe servir esta figura.

4.6.2 Regímenes especiales

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor presenta varios regímenes dentro de su texto que atienden a características especiales de los sujetos a los que van dirigidos, que poseen su propia regulación, la cual difiere de la operatoria ordinaria de este impuesto en el régimen general. Se trata de regímenes simplificados que no se calculan sobre la diferencia entre débitos y créditos en un período, sino más bien sobre los ingresos obtenidos durante el mismo.

4.6.2.1 Régimen de pequeño contribuyente

De conformidad con el artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil quetzales en un año calendario, pueden solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente.

De acuerdo con el artículo 47 de la ley citada, en este régimen se aplica el tipo impositivo de cinco por ciento sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios que obtenga en cada mes calendario. Se puede pagar mediante retención que le efectúen agentes de retención cuando le pongan a disposición los ingresos dentro de quince días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago, lo cual será dicho agente el que traslade a la Administración Tributaria, o cuando no le retengan será el pequeño contribuyente quien hará el pago al fisco directamente, en cuyo caso tendrá un mes calendario inmediato siguiente al vencimiento de cada período mensual para efectuarlo.



Como puede apreciarse, este régimen presenta la complejidad de un doble plazo según el pago se efectúe mediante la retención que le realicen o mediante pago directo. En el primer caso, las reglas generales aplicables a plazos en días no presentan conflicto porque la ley admite su prórroga sin problemas, pero siempre subyace la duda de interpretación en cuanto a si se toma el último día que se tiene para pagar el tributo o el día siguiente, al que se refiere el artículo 49 del Código Tributario. En el caso de que sea el pequeño contribuyente el que deba efectuar el pago directamente se presentará el mismo conflicto que en el supuesto de los contribuyentes en el régimen general, puesto que la ley menciona el mes calendario siguiente para que efectúe el pago.

Por otra parte, este régimen en el artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presenta dentro de las obligaciones de estos contribuyentes la de conservar por el plazo de la prescripción las facturas de sus adquisiciones de bienes y servicios y, de no hacerlo así, podrán ser sancionados conforme el Código Tributario, lo cual está directamente vinculado con las facultades de verificación de la Administración Tributaria.

4.6.2.2 Régimen especial de contribuyente agropecuario

El artículo 54 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario pagarán mensualmente un tipo impositivo del cinco por ciento sobre las ventas brutas para criadores de ganado vacuno, equino, porcino y caprino. Para el caso de compradores, vendedores y engordadores es el cinco por ciento sobre las utilidades. Queda excluida de este régimen cualquier prestación de servicios agropecuarios, o servicios de cualquier otra naturaleza.

Como puede observarse, este régimen se aplica sobre los ingresos en el caso de criadores de ganado y sobre las utilidades en el de compradores, vendedores y engordadores. Puede efectuarse retención por agente de retención y se declara dentro del plazo de diez días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúa



el pago. Cuando no se efectúe la retención, el contribuyente en este régimen debe pagar el impuesto directamente dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual.

Es de hacer notar la variación en el plazo para declarar la retención, que en este caso será de diez días hábiles, y el pago directo del impuesto por el contribuyente, puesto que la ley le otorga un mes calendario. Respecto a la prescripción, cabe efectuar los mismos comentarios que en el régimen general.

En este régimen también se consigna la obligación para los contribuyentes de conservar por el plazo de prescripción las facturas que soporten las adquisiciones que realicen; de lo contrario, serán sancionados conforme el Código Tributario.

4.6.2.3 Régimen electrónico de pequeño contribuyente y régimen especial de contribuyente agropecuario

El artículo 54 E de la ley de mérito, señala que los pequeños contribuyentes y los contribuyentes del régimen especial de contribuyente agropecuario pueden incorporarse a este régimen, cuya particularidad es el uso de una plataforma electrónica y documentos electrónicos para sus operaciones. Se aplica un tipo impositivo del cuatro por ciento, con la obligación de registrar ante la Administración Tributaria una cuenta bancaria y autorizar a esta para que el décimo día hábil de cada mes calendario, debite automáticamente de dicha cuenta el monto equivalente a aplicar el tipo impositivo del cuatro por ciento (4%) sobre el total de ingresos reportados en el mes inmediato anterior, de conformidad con las facturas electrónicas emitidas para tal efecto.

A este régimen no le son aplicables las retenciones, y si el contribuyente de este régimen no cuenta con fondos suficientes para cubrir el impuesto, deberá presentar declaración dentro de los días que falten para finalizar el mes calendario y pagar un tipo impositivo de 5% sobre los ingresos reportados en el mes inmediato anterior. Como puede apreciarse en el caso del débito de la cuenta registrada, es un



día específico por lo que es más clara la fecha en que puede iniciarse el cómputo, en este caso para efectos de prescripción, no así en el segundo caso, en el que se incurre con la misma dificultad que los anteriores.

4.6.2.4 Inmuebles y vehículos

Aunque no se encuentra normado como un régimen, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en los artículos del 55 al 57 D las disposiciones especiales para la enajenación de vehículos e inmuebles. Aquí interesa únicamente lo referente al plazo de pago que preceptúa el artículo 57, para aquellas personas que no son contribuyentes del impuesto o su giro habitual no es comerciar con vehículos o inmuebles, porque para ellos el plazo de pago es diferente al señalado para los contribuyentes que se dedican a efectuar transacciones con este tipo de bienes, a quienes se les aplicará lo establecido en el régimen general.

En ese sentido, para el caso de los vehículos deberá pagarse el impuesto por el adquirente dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de la fecha en que se legalice el endoso por la enajenación, venta, permuta o donación del vehículo en el certificado de propiedad de vehículos. En el supuesto de bienes inmuebles, el impuesto se paga dentro del plazo de quince días siguientes al de la fecha de autorización de la escritura pública, se haya o no compulsado el testimonio.

En consecuencia, para el inicio del cómputo del plazo de la prescripción de los derechos del fisco tendrá que tomarse en cuenta la fecha en que se produjo el vencimiento para el pago del tributo que, en este caso, es de quince días hábiles.

4.7 Derechos de los contribuyentes o responsables que pueden prescribir

4.7.1 Pago de más o indebido

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, pareciera que los supuestos de pago de más o de lo indebido no deberían producirse, sobre todo en el régimen normal o general, por su propia operatoria; sin embargo, puede ocurrir, por ejemplo, en el

caso de personas exentas del impuesto. Si por alguna circunstancia no se les aplica la exención y pagan por error, tendrán derecho de reclamar su devolución y para ello, de acuerdo con el artículo 47 del Código Tributario, tendrán un plazo de cuatro años para solicitarlo, contado a partir del día siguiente al día en que se realizó el pago de lo indebido o en exceso. Esta forma de cómputo es clara; sin embargo, como se apuntó al analizar el Código Tributario, la misma deriva de la reforma efectuada al artículo 47 de dicho cuerpo legal, por el artículo 36 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República. Con este se introdujo incongruencia con el artículo 49 de ese código, respecto de los cuales como remedio para su aplicación, debido a que las autoridades administrativas no pueden dejar de resolver, ni los contribuyentes dejar de ejercer sus derechos. Se toma en consideración las reglas de interpretación indicadas en el anterior capítulo, no obstante considerar que lo técnico deberá ser reformar tales normas.

Por otra parte, también es preciso destacar que si quien paga de más o en forma indebida presenta con posterioridad al inicio del cómputo del plazo de la prescripción su solicitud, de acuerdo con el artículo 50 numeral 9 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República (1991), que preceptúa:

... La prescripción se interrumpe por: (...)

9. (...) La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

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.

En consecuencia, los efectos de la prescripción en el caso de pagos de más o indebidos será que su derecho de repetición se extinguirá liberando a la Administración Tributaria de la obligación de su devolución, pero si presenta su

solicitud antes de que venza dicho plazo, esta interrumpirá, con lo cual tendrá un nuevo plazo de cuatro años para que se pueda obtener la devolución.

4.7.2 Devolución de crédito fiscal

La operatoria de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, salvo los supuestos de los regímenes especiales descritos, es enterar al fisco la diferencia entre los débitos y los créditos en un período mensual; sin embargo, ciertos sujetos, por las características de sus actividades, no tienen la posibilidad de recuperar el crédito fiscal vía deducir el débito fiscal, puesto que no realizan operaciones que generen el mismo, o no las realizan en porcentaje suficiente que les permita recuperar lo pagado en sus compras de bienes o adquisiciones de servicios.

En ese sentido, el legislador estableció dos supuestos que admiten devolución de crédito fiscal fuera de la operatoria ordinaria de dicho impuesto, y son: a) los contribuyentes que realizan ventas o prestación de servicios a personas exentas; y b) los exportadores de bienes y servicios.

En tales supuestos, si los contribuyentes no ejercen su derecho de solicitar que se les reconozca y devuelva dicho crédito, también es susceptible de prescribir.

4.7.2.1. Contribuyentes que venden o prestan servicios a personas exentas

De conformidad con el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), que en lo conducente preceptúa:

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

Asimismo, el artículo 23 de la ley citada, establece:

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta Ley. La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general (...)

Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario.

Así también, el artículo 23 "A" de la misma ley estatuye:

Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas...

En este supuesto, las normas antes citadas son las que establecen el derecho a devolución de crédito fiscal a los contribuyentes que presten servicios o vendan bienes a sujetos exentos del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, para ejercerlo deben cumplirse las condiciones previstas en la ley de este tributo, entre ellas que las adquisiciones que efectúen se encuentren directamente ligadas con la actividad antes señalada y aunque el período impositivo de este tributo es de un mes, para el reclamo de la devolución de crédito fiscal deberá acumular en forma trimestral o semestral, períodos vencidos, es decir, ya consumados y declarados.

En este caso, es de hacer notar que las normas antes citadas no indican en qué momento puede presentar su solicitud el contribuyente. Al respecto, el Código Tributario en el artículo 47 estatuye que el plazo de prescripción empieza a contarse desde la fecha en que el contribuyente conforme la ley tributaria específica puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito.

En ese sentido, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado no encontramos una fecha determinada para presentar esa primera solicitud, lo cual genera incertidumbre. Se deduce que el contribuyente deberá tomar en cuenta que debido a disposición de dicha ley, el crédito fiscal a solicitar su devolución debe acumularse por lapsos trimestrales o semestrales.

En consecuencia, si por ejemplo se acumulan los períodos de enero, febrero y marzo de un año dado, y este el último mes de ese trimestre debería haberse declarado en abril de ese año, la fecha en que podría solicitar por primera vez la devolución sería el día (la fecha) en que presentó la declaración de ese último mes, en abril. Esa fecha determinará el inicio del cómputo del plazo de prescripción, por lo que si no la presenta en ese momento, sino con posterioridad a esa fecha, dicha solicitud de devolución, de acuerdo con el artículo 50, numeral 9 del Código Tributario, citado en el apartado anterior, interrumpirá dicho plazo, lo que producirá como efecto no tomar en cuenta el plazo transcurrido e iniciar de nuevo su cómputo.

La devolución a estos contribuyentes queda sujeta a revisiones posteriores por la Administración Tributaria dentro del plazo de prescripción; no obstante, en este caso se encuentra divergencia puesto que como se ha indicado, el inicio del cómputo del plazo para que el contribuyente solicite la devolución del crédito fiscal no es el mismo que el inicio del cómputo del plazo de prescripción para que la Administración Tributaria ejerza su derecho de verificación, el cual se cuenta a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, según el artículo 49 del Código Tributario, el cual no ha sido reformado. Constituye una divergencia innecesaria producto de la última reforma al artículo 47 del Código Tributario, lo que genera falta de certeza.

4.7.2.2 Exportadores

Con relación a la devolución de crédito fiscal a los exportadores, el legislador ha establecido varios regímenes, todos ellos con reglas propias y que se comentan a continuación.

4.7.2.2.1 Régimen general

Respecto de los exportadores que soliciten la devolución de crédito fiscal en este régimen se aplica lo dispuesto por los artículos 16, 23 y 23 "A" de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya mencionados, por lo que el contribuyente deberá acumular los períodos impositivos en forma trimestral o semestral. A este respecto, lo comentado para los contribuyentes que venden bienes o prestan servicios a personas exentas es válido, puesto que para este caso también se genera la misma incertidumbre en cuanto a determinar cuándo se considera la fecha en la que puede el contribuyente solicitar por primera vez la devolución, lo cual por deducción se presumirá que será en la fecha que corresponde presentar la declaración del último mes que integre el período trimestral o semestral acumulado.

4.7.2.2.2 Régimen optativo

Este régimen para reclamar devolución de crédito fiscal, como su nombre lo indica, es una opción, es voluntario, no aplica para quienes venden o prestan servicios a personas exentas. Tiene como característica particular que requiere un dictamen de contador público y auditor que avale la procedencia del crédito fiscal solicitado. Se encuentra regulado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala que indica:

... Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tenga derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:

- 1) Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la



presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo...

En cuanto a este régimen, es preciso destacar que a diferencia del anterior, este sí establece en su texto un plazo determinado para presentar la solicitud, cuando indica dentro los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del impuesto.

En ese sentido, dicho plazo será el aplicable para solicitar por primera vez como indica el Código Tributario, la devolución y a partir del cual habrá de computarse el inicio del plazo de prescripción.

4.7.2.2.3 Régimen especial

El artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), establece: "... Los contribuyentes que se dediquen a la exportación (...) tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal (...) en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 25 de esta Ley para los calificados en ese régimen."

El artículo 25 de la ley citada, preceptúa:

... Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución (...)



Para obtener la devolución del crédito fiscal, los exportadores registrados en el régimen especial procederán así:

1. Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión en original y copia, solicitarán la devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución (...)

6. Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Dirección, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario. Cuando la Dirección determine ajustes al débito fiscal o al crédito fiscal devuelto, conferirá audiencia al exportador e informará al Banco de Guatemala, para que el valor del impuesto por los ajustes sea deducido temporalmente de las siguientes devoluciones solicitadas. Una vez resuelta en definitiva la discusión sobre los ajustes, informará nuevamente al Banco de Guatemala, para que proceda a la devolución de los montos deducidos temporalmente.

Del examen de la regulación de este régimen, se observa que no aplica a quienes venden bienes o prestan servicios a personas exentas. Se reclama por período mensual ante el Banco de Guatemala y establece plazo determinado para presentar la solicitud, que será dentro de los 30 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución.

En consecuencia, consideramos que el inicio del cómputo del plazo de prescripción ocurrirá en la fecha que dentro de ese plazo de 30 días, el contribuyente presente su solicitud de devolución de crédito fiscal, lo que interpretamos constituirá la primera vez a la que se refiere el Código Tributario.

Por otra parte, la norma también establece que la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones dentro del plazo de prescripción. En ese sentido, para



establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción para que el ente fiscalizador pueda ejercer su derecho de verificación, efectuar ajustes y exigir el cumplimiento de pago si fuere el caso, deberá tomar en cuenta lo dispuesto por el artículo 49 del Código Tributario; es decir, a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, con lo cual en este régimen se refleja una clara divergencia entre los derechos del fisco y los del contribuyente en materia de prescripción.

4.7.2.2.4 Régimen especial electrónico de devolución

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992), en el artículo 25 *bis* establece:

... Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, y los contribuyentes que se dediquen a la exportación de servicios y que conforme al artículo 23 de esta Ley, tengan derecho a la devolución de crédito fiscal, podrán solicitar a la Administración Tributaria, la devolución del cien por ciento (100%) del remanente de este. La devolución se efectuará por períodos impositivos mensuales vencidos (...)

El contribuyente que opte por utilizar el presente régimen, utilizando la plataforma electrónica descrita, presentará la solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria quien verificará el cumplimiento de los requisitos y mecanismos de certificación y validación, resolviendo dentro del plazo de treinta (30) días contados a partir de la recepción de la solicitud la procedencia o no de la misma...

Este régimen incorpora la exportación de servicios, no aplica a quienes venden o prestan servicios a personas exentas. Se caracteriza por el uso de una plataforma electrónica y no establece una fecha o plazo para presentar la solicitud de devolución de crédito fiscal; únicamente indica que será por períodos impositivos mensuales vencidos. Se deduce que deberá cumplirse primero con consumarse el período impositivo de que se trate, luego deberá efectuarse la presentación de la declaración dentro del plazo mensual correspondiente y posterior a ello, podrá presentar la solicitud de devolución; sin embargo, no lo establece expresamente, lo que provoca falta de certeza.



CONCLUSIONES

1. El concepto de relación jurídica tributaria es amplio y comprensivo de las diversas vinculaciones de orden jurídico. Incluye tanto la obligación de pago del tributo propiamente dicha como todas aquellas que, derivadas o no de esa obligación de dar, pueden producirse en materia tributaria.
2. La regulación del plazo de prescripción establecida en el artículo 47 del Código Tributario incluye, además de la obligación tributaria, otros derechos tanto de la Administración Tributaria como de los contribuyentes que son susceptibles de prescribir.
3. La prescripción en materia tributaria es una institución que debe apoyar a los principios de certeza y seguridad jurídicas. Se incumple dicha función si las normas que la regulan dan lugar a dudas o son incompatibles.
4. La norma que establece la forma de cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado es ambigua en el Código Tributario. Indica que el plazo empieza a contarse desde la fecha en que el contribuyente puede solicitar por primera vez dicha devolución, puesto que aunque remite a la ley específica para determinar esa fecha, en algunos regímenes la misma no está definida claramente.
5. Los múltiples regímenes de tributación, así como de devolución de crédito fiscal establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hacen compleja su aplicación para ambas partes de las relaciones jurídicas tributarias que genera, lo que tiene incidencia también en la aplicación de la institución de la prescripción y provoca como principal efecto falta de certeza y seguridad jurídicas.



6. Se comprobó la hipótesis planteada al inicio de la investigación, puesto que del análisis del Código Tributario se identificó y verificó la existencia de contradicciones y ambigüedades en las normas vigentes que regulan el cómputo del plazo de la prescripción, debido a reformas legales posteriores a la promulgación del texto legal original efectuadas de forma poco integral.



REFERENCIAS

Libros:

Libro impreso

- Bocchiardo, J. (2003). Parte 3, *Derecho Tributario Sustantivo Material*. En H. García Belsunce (Director). *Tratado de Tributación*. Tomo 1. Derecho Tributario. Volumen 2. (p. 124). Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo DePalma, SRL.
- De Barros Carvalho, P. (2004). *Derecho Tributario*. Fundamentos jurídicos de la incidencia. (H. Guillén, traductora, 1ª, ed. 2002) (2ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- De Pina, R. y De Pina Vara, R. (1986). *Diccionario de Derecho*. México: Editorial Porrúa, S. A.
- Díaz, R. (1997). *Teoría General del Derecho*. Madrid, España: Editorial Tecnos, S. A.
- Fundación Tomás Moro, (1999). *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid, España: Editorial Espasa Calpe, S.A. Giuliani, C. (1997). *Derecho Financiero*. Volumen 1. (6ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario*. Tomo 1. (2ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario*. Tomo 2. (2ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Godoy, N. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.



González, E. y Lejeune, E. (2003). *Derecho Tributario I*. (3ª. ed.). Salamanca, España: Plaza Universitaria Ediciones.

Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (3ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

Jiménez, A. (2001). *Lecciones de Derecho Tributario*. (7ª. ed.). Mexico: Ecafsa Thompson Learning

Margain, E. (1976). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. (4ª. ed.). México: Editorial Universitaria Potosina.

Martínez, L. (1976). *Derecho fiscal Mexicano*. México, D.F.: Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

Monroy, M. (2003). *Introducción al Derecho*. (13ª. ed.). Bogotá, Colombia: Editorial Temis, S. A.

Monterroso, G. (2015). *Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala*. (4ª edición). Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Ossorio, Manuel, (1999). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina: Editorial Heliasta.

Pereira-Orozco, A. (2012). *Introducción al Estudio del Derecho*. Tomo 2. (7ª. ed.). Guatemala: Ediciones De Pereira.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid, España: Editorial Civitas, S. A.

Recuero, J. (1999). *Relación tributaria*. En Fundación Tomás Moro, Diccionario Jurídico Espasa. (p. 861). Madrid, España: Editorial Espasa Calpe, S.A.



Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal*. México: Harla.

Rodríguez, M. (2004). *El acto administrativo tributario*. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Soler, O. (2002). *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Soriano, R. (1993). *Compendio de Teoría General del Derecho*. Barcelona, España: Editorial Ariel, S.A.

Tamames R. y Gallego S. (1996). *Diccionario de Economía y Finanzas*. Madrid, España: Alianza Editorial, S. A.

Valdés Costa, R. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. (3ª. ed.). Bogotá, Colombia: Editorial Temis S. A.

Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo único. (7ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Fuentes electrónicas:

Luchena, G. (s.f) *La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*. Recuperado de:
<https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/06-La-relacin-jurdico-tributaria.ashx>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.6 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario panhispánico del español jurídico*, 2023. <<https://Dpej.rae.es>>

Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, segunda edición 1968.



https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/CodigoTributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

Leyes:

Constitución Política de la República de Guatemala (1985). Corte de Constitucionalidad. IV magistratura. 2001-2006. Guatemala. 2002.

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

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

Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 58-96. Reformas al Código Tributario, Congreso de la República de Guatemala.

Decreto número 03-04. Reformas al Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 4-2012. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 36-2016. Reformas al Código Tributario, del Congreso de la República de Guatemala.

Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-1688-2023 del 11 de octubre de 2023. Superintendencia de Administración Tributaria.
<https://portal.sat.gob.gt/portal/biblioteca-en-linea-sat/archivo-de->



[documentos/?q=SAT-DSI-1688-](#)

[2023%20&catid=0&show_pagination=1&paged=1&limit=15](#)

Sentencia en expediente 4833 del 5 de marzo de 2014. Corte de Constitucionalidad.

<https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>

Sentencia en expediente 2836 del 18 de diciembre de 2012. Corte de Constitucionalidad.

<https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>

Sentencia en expediente 2654-2021 del 21 de febrero de 2023. Corte de Constitucionalidad.

<https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>