

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

LA PRESCRIPCION COMO MEDIO DE EXTINCION
DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL CODIGO
TRIBUTARIO, DECRETO 6-91 DEL CONGRESO
DE LA REPUBLICA

TESIS

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

POR

ADOLFO WALDEMAR MUNGUIA MILIAN

Previo a optar al Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y a los Títulos de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Abril de 1995

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

04
T (30/17)
C. H.

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL**

DECANO	
(en funciones)	Lic. Manuel de Jesús Elías Higueros
EXAMINADOR	Lic. Oscar Najarro Ponce
EXAMINADOR	Lic. Oscar Hugo Mendieta Ortega
EXAMINADOR	Lic. Vladimir Osmán Aguilar Guerra
SECRETARIO	Lic. Carlos Manuel Castro Monroy

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

**PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central**

Lic. Oscar Emilio Sequén J.
Abogado y Notario

5a. Avenida 11-70, Zona 1 Edificio Herrera 6to. Piso, Oficina 6-G
Teléfonos: 82480 519942 Guatemala, C. A.



623-95

Guatemala, 20 de febrero de 1995

Señor
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARÍA

21 FEB. 1995

RECIBIDO
Horas 14 Minutos 30
OFICIAL

Señor Decano:

De manera atenta me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que en cumplimiento de lo resuelto por esa Decanatura procedí al asesoramiento de la Tesis del Bachiller ADOLFO WALDEMAR MURGUA MELIÁN, quien desarrolla el tema LA PRESCRIPCIÓN COMO MEDIO DE EXTINGCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETADO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA.

El trabajo de mérito se inicia señalando referencias generales de tipo doctrinario del tema, para luego sentar las bases de la obligación tributaria, analizando y comparando con los preceptos legales establecidos en el código Tributario, para finalizar con las conclusiones, las que son acordes con el trabajo desarrollado.

A mi juicio el indicado trabajo reúne y cumple los requisitos de forma y fondo que para esta naturaleza exige el reglamento respectivo, por lo que estimo debe aceptarse para ser discutido en el examen público de graduación del autor.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme su atento servidor.

Oscar Emilio Sequén J.
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
GUATEMALA


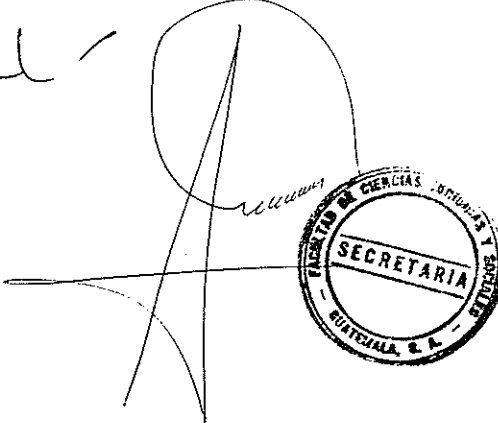


DECANATO DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Universidad, Zona 12
Ciudad de Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, febrero veintitres, de mil novecientos noventa-
cinco. -----

Atentamente pase al Licenciado OSCAR HUGO MENDIETA ORTEGA,
para que proceda a revisar el trabajo de tesis del Bachiller
ADOLFO WALDEMAR MUNGUA MILIAN y en su oportunidad emita el
dictamen correspondiente. -----

[Handwritten signature]
ahg/  

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



[Handwritten signature]

1074-95

Guatemala, 29 de marzo de 1995.-

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARÍA

29 MAR. 1995

RECEBIDO
Horas 17 Minutos 45
OFICIAL

Señor
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor Decano:

Cumpliendo con su providencia del 23 de febrero del año en curso a usted informo que revisé el trabajo del Bachiller ADOLFO WALTER MUNGUÍA VILLAN, titulado "La Prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria en el código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República".

Con algunas modificaciones al texto original, que fueron atendidas por el Bachiller Munguía, considero que el trabajo desarrollado reúne los requisitos mínimos establecidos y puede ser admitido para su discusión en el examen correspondiente.

Respetablemente

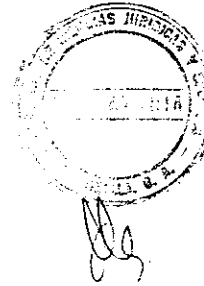
[Handwritten signature]
Lic. Oscar Hugo Mendieta Ortega
Colegiado 1748



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA

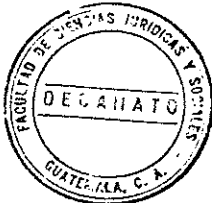


FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Calle Universitaria, Zona 12
Ciudad de Guatemala, Centroamérica

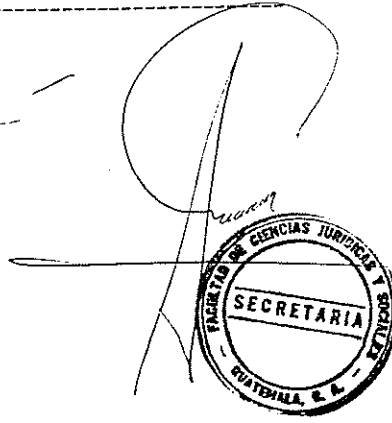


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, abril tres, de mil novecientos noventicinco.--

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la
impresión del trabajo de tesis del Bachiller ADOLFO WALDE
MAR MUNGUA MILIAN intitulado "LA PRESCRIPCION COMO MEDIO
DE EXTINCION DE LA OBLIGACION. TRIBUTARIA EN EL CODIGO TRI
BUTARIO, DECRETO 6-91. DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA". Ar
tículo 22 del Reglamento para Exámenes Técnico Profesional
y Público de Tesis. -----



ahg.-



ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Porque de él viene la sabiduría

A MI MADRE

MARCOS MILIAN HERNANDEZ

A quién amo profundamente que esto
sea una pequeña recompensa, a un buen
trabajo.

A MI ESPOSA

LICDA. MARTA AIDA NAVARRO DUARTE

Por su inmenso amor y apoyo constante
para poder realizar nuestras aspiraciones

A MIS HIJAS

Alicia Raquel y

Sussan Andrea

con todo amor, por ser mi mejor razón
de superación.

MIS HERMANOS

Con cariño

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la Universidad de San Carlos de Guatemala

INDICE

LA PRESCRIPCION COMO MEDIO DE EXTINCION DE LA OBLIGACION. TRIBUTARIA EN EL CODIGO TRIBUTARIO, DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA

	pagina
INTRODUCCION	i
CAPITULO I	
I. OBLIGACION	1
1. Definición	1
2. Elementos de la Obligación	4
3. Características	5
4. Clasificación	9
II. OBLIGACION TRIBUTARIA	
1. Denominaciones	14
2. Definición	15
3. Características	15
4. Elementos	17
5. Hecho Generador	24
6. Clases	25
CAPITULO II	
III. FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	27
1. Pago	28
2. Compensación	32

3. Confusión	34
4. Condonación o Remisión	35
CAPITULO III	
IV.LA PRESCRIPCION	39
1. Clases de Prescripción	44
2. Caducidad	47
3. Diferencia entre Caducidad y Prescripción	48
CAPITULO IV	
V.ANALISIS DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO TRIBUTARIO	51
1. Procedencia	53
2. Formas de Interrupción	54
3. Renuncia de la Prescripción	58
4. La prescripción Como Acción o Como Excepción	58
5. Incobrabilidad de la Deuda Tributaria por Prescripción	60
CONCLUSIONES	63
BIBLIOGRAFIA	67

INTRODUCCION

Cuando el tres de abril de mil novecientos noventa y uno fué publicado en el Diario Oficial el decreto número 6-91, causó un gran impacto en la población, y aunque en la misma ley se dispuso ampliar su vigencia a tres meses después, la ampliación de este plazo no ha sido suficiente, pues nos enfrentamos a que dicho cuerpo legal trajo consigo un cambio total, al ser agrupados en un sólo cuerpo legal, disposiciones generales relacionadas a todas las leyes tributarias, regulando así un sólo procedimiento para las mismas y aún después de algunos años de su vigencia, nos damos cuenta que sigue causando problemas de aplicación como de interpretación.

Muchos nos hemos dedicado únicamente a criticar los problemas que el mismo presenta, por nuestra parte consideramos que aunque presenta algunos contratiempos fué muy acertada la decisión de crear un Código Tributario, en el cual se concentraran los procedimientos concernientes a las leyes fiscales, para ser más efectiva de alguna manera la relación existente entre la Administración Tributaria y los Administrados.

De tal suerte, pretendemos contribuir a solucionar en parte la problemática surgida en relación a nuestro relativamente nuevo Código Tributario, analizando en el presente trabajo la interpretación de la institución llamada prescripción, como un medio de extinción de

la obligación tributaria, ya que, siendo el pago el medio normal p
excelencia, la prescripción viene ha constituirse en un medio especi
para hacer extinguir dicha obligación, y por su misma calidad mere
especial atención, analizándola en aspectos tanto legal como doctrinar
que fundamentan al tema de estudio.

Para poder formarnos un amplio criterio al respecto, partim
en el presente trabajo de la obligación genérica, para luego trata
en forma específica la obligación tributaria, tomando en cuenta su
diversas denominaciones, definición, características y elementos, lueg
en el segundo capítulo esbozamos acerca de las formas de extinció
de la obligación tributaria que enumera el decreto 6-91, para concludi
con el análisis interpretativo de las normas legales relacionadas co
nuestra temática.

EL AUTOR

CAPITULO I

I. LA OBLIGACION LEGAL

1. DEFINICION

Etimológicamente el vocablo obligación viene del latino OB que significa delante o por causa de; y, LIBARE, significa atar, sujetar. De tal suerte, de dichas raíces proviene el sentido material de ligadura y el metafórico y ya jurídico, de nexo o vínculo moral.

El antecedente histórico de la obligación, fué el trueque. Aparece luego la idea de incorporar la institución de la obligación a la esfera del Derecho, es decir de confiar en la futura prestación de otro y eso es lo que se llama crédito.

La obligación entonces, como nexo o vínculo , genera una relación comprendiendo con un doble elemento a saber:

- a) DERECHO PERSONAL O DE CREDITO: Que considera a la obligación en atención a un sujeto activo, a quién le asiste el derecho a la prestación o a la abstención del sujeto pasivo u obligado; y
- b) DEUDA U OBLIGACION: Que toma en cuenta la obligación desde el punto de vista del sujeto pasivo u obligado, es decir la persona que está obligada a una abstención o una prestación de carácter patrimonial.

Introduciendo ya al estudio doctrinario de carácter jurídico al tema, se hace necesario recurrir a estudiosos como Bonnecase que dice: "La

obligación es una relación de derechos por virtud de la cual una persona, el acreedor tiene el derecho de exigir de otra, el deudor, el cumplimiento de una prestación determinada, positiva o negativa" (1)

Del derecho Romano se han tomado dos definiciones, una atribuida a Florentino y recogida por Justiniano en sus instituciones y la otra de Paulo, las cuales inspiran a la mayoría de definiciones modernas Tradicionalmente se ha definido la obligación como: " UN VINCULO JURIDICO POR VIRTUD DEL CUAL UNA PERSONA DENOMINADA DEUDOR, SE ENCUENTRA CONSTREÑIDA JURIDICAMENTE A EJECUTAR ALGO EN FAVOR DE OTRA PERSONA LLAMADA ACREEDOR" (2)

De otra manera el autor Clemente de Diego define la obligación como: " LA RELACION JURIDICA CONSTITUIDA EN VIRTUD DE CIERTOS HECHOS, ENTRE DOS O MAS PERSONAS, POR LA CUAL UNA, DENOMINADA ACREEDOR, PUEDE EXIGIR DE OTRA LLAMADA DEUDOR UNA DETERMINADA PRESTACION" (3).

En algunas definiciones modernas, aunque conserven el sentido de la definición romana en cuanto al vínculo personal que liga al deudor frente a su acreedor, se separan dando definiciones de carácter objetivo. En la legislación Guatemalteca, no se encuentra una definición exacta de obligación, únicamente se infiere del artículo 1319 del código civil el cual dice que: "Toda obligación resultante

-
- (1) Julien Bonnacase Elementos de Derecho Civil. Tomo II pag. 8 Editorial José M Cajica, Jr. México 1945.
 - (2) Rafael Rojina Villegas. Derecho Civil Mexicano. Tomo V volumen I pag. 5 Editorial Libros de México 1960.
 - (3) Federico Puig Peña. Compendio de Derecho Civil Español Tomo III pag. 10 Editorial Arazandi Española 1979.

de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa"(4). A pesar de tener orientación objetiva, no define el objeto de la obligación sino el de la prestación, que son dos cosas diferentes.

El concepto de dar, hacer o no hacer alguna cosa unido al principio de Responsabilidad Patrimonial Universal del obligado, hace que el autor Roca Sastre defina la obligación de la siguiente manera: " EL DERECHO DEL ACREEDOR DIRIGIDO A CONSEGUIR DEL DEUDOR UNA PRESTACION DE DAR, HACER O NO HACER ALGUNA COSA, GARANTIZADO CON TODO EL ACTIVO PATRIMONIAL DEL OBLIGADO" (5). Este principio de Responsabilidad Patrimonial Universal del obligado lo encontramos en el contenido del artículo 1329 del Código civil vigente porque indica que: "La obligación personal queda garantizada con los bienes enajenables que posea el deudor en el momento de exigirse su cumplimiento."(6)

En fin existen infinidad de autores que definen a la institución de la obligación, pero desde el punto de vista del Derecho Moderno la definición más aceptada y con la cual estamos de acuerdo es la que dice que: "LA RELACION JURIDICA EN VIRTUD DE LA CUAL UNA PERSONA, PARA SATISFACER INTERESES PRIVADOS, PUEDE EXIGIR DE OTRA, UNA DETERMINADA PRESTACION, QUE EN CASO DE SER INCUMPLIDA PUEDE HACERSE EFECTIVA SOBRE EL PATRIMONIO DE ESTA" (7)

(4) Código Civil Guatemalteco

(5) Puig Peña Ob. Cit. página 13

(6) Código Civil Guatemalteco

(7) Puig Peña Ob. Cit. página 10

2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION:

2.1.-SUBJETIVO: Se conforma de dos elementos que son:

1. Sujeto Activo, Acreedor, Reus Credendi, Reus Estipulandi. Es el titular del derecho de crédito y quien puede exigir el cumplimiento de la obligación.

2. Sujeto Pasivo, Deudor, Debitor, Reus Promittendi: Es la parte llamada a realizar la prestación para dar cumplimiento a la obligación.

2.2.- OBJETIVO U OBJETO: La vinculación entre los sujetos activo y pasivo de la obligación debe referirse a un objeto, éste consiste en la PRESTACION, o sea el comportamiento que tiene derecho de EXIGIR EL ACREEDOR DEL DEUDOR EN VIRTUD DEL VINCULO OBLIGATORIO. Este comportamiento se traduce en un dar, en un hacer o en un no hacer. Afirma Enneccerus "que la prestación debida no debe calificarse de objeto, sino sólo de contenido del crédito. El objeto directo de la obligación es la conducta del deudor bajo la forma de prestación o de abstención."(8)

2.3.- LA RELACION JURIDICA: En el derecho moderno, el estado de sujeción del deudor frente al acreedor, no permite a éste el ejercicio de un poder jurídico frente a su persona, por ello se ha preferido sustituir el término vínculo jurídico por el de relación de derecho, pero esta situación, a juicio del autor Rojina Villegas (9) ha sido desafortunada,

(8) Puig Peña Ob. Cit. página 22

(9) Rafael Rojina Villegas Ob. Cit. página 57

porque se comete el error de confundir la obligación con la relación jurídica. Así, en los tratados de Derecho Civil, constantemente se dice que son tres los elementos de la obligación: El subjetivo, integrado por los sujetos activo y pasivo; El objeto, integrado por la prestación o la abstención; y un tercero que es la relación jurídica. Visto de esta forma, la relación jurídica resulta ser un elemento de la obligación, considerando a ésta como un elemento compuesto, y la relación jurídica como un elemento simple de la obligación, que en unión con los sujetos y el objeto constituye la deuda propiamente dicha.

3. CARACTERISTICAS:

Señalar las características de la obligación, significa hablar de su propiedad, para ello el tratadista Rojina Villegas (10) nos brinda la enumeración de doce atributos que trataremos de interpretar y explicar cada uno de ellos así:

3.1 HETERONOMIA: Las obligaciones pueden nacer de procedimientos autónomos (contratos o declaración unilateral de voluntad) o de procedimientos heteróneos (obligaciones legales) pero en ambos casos, su vigencia es heterónea, es decir que su cumplimiento ya no dependerá de la voluntad del obligado porque la ley les da a las obligaciones la fuerza coercitiva, para que existan como tales. El deudor es libre para imponerse obligaciones, en tanto que la ley reconozca y ampare su voluntad. Cumplidos los requisitos legales, el deudor no puede

(10) Rafael Rojina Villegas Ob. Cit. página 57

autodeterminarse para que su obligación sea autónoma.

3.2 BILATERALIDAD: A toda obligación en el derecho corresponde necesariamente, una facultad jurídica. Esto se explica porque las obligaciones en el derecho se imponen siempre en beneficio de sujetos determinados o determinables que pueden ser: Un particular, el Estado, o un conjunto de particulares. La bilateralidad de la obligación jurídica se caracteriza como perfecta porque el pretensor está facultado para poder exigir imperativamente en su caso, el cumplimiento de los deberes.

3.3. COERCIBILIDAD: La obligación jurídica en general se caracteriza por ser coercible, no por ser coactiva. Todas las obligaciones que se impone el derecho son coercibles, pero no todas son coactivas. Por ejemplo, son coercibles las obligaciones naturales del derecho Civil, las obligaciones de los Estados y las de los altos órganos estatales. En cambio, las obligaciones jurídicas que nacen de los derechos de crédito, si son coactivas porque en caso de incumplimiento encontramos el procedimiento de ejecución forzada ya elaborado, y por lo tanto puede decirse que son coactivas y no simplemente coercibles, este es el caso de la obligación tributaria, tema central de la presente tesis, ya que el código tributario contempla, claramente el procedimiento para hacerla efectiva.

3.4 EXTERIORIDAD: El sentido de validez del cumplimiento del deber jurídico no depende de la intención del que paga, sino de la adecuación externa del acto o forma de conducta con la norma, aún cuando el sujeto

obligado realice el acto contra sus convicciones o sea con otra intención que no es el cumplimiento. Para el derecho es exactamente igual el pago voluntario que el obtenido a través de un embargo o remate.

3.5 PROCESO GENETICO: Las obligaciones de derecho privado, civiles o mercantiles, tienen un proceso de creación definido en las normas. Las fuentes de las obligaciones constituyen el proceso genético de las deudas, y la clasificación que se hace de ellas, permite en el derecho, determinar con precisión ante que supuestos nacen las obligaciones jurídicas.

3.6 EFICACIA: Las obligaciones jurídicas pueden ser: eficaces o válidas e Ineficaces o nulas. Ahora bien dentro de la Nulidad, se establecen dos grados:

i). Nulidad Absoluta o inexistencia del Negocio Jurídico: Se dá por falta de algún elemento que integre el negocio jurídico, exigido en el sistema normativo, y los negocios que adolecen de ella no producen efecto ni son revalidables por confirmación. Esta nulidad Absoluta lo encontramos plasmado en el artículo 1301 de nuestro código civil.

ii). Nulidad Relativa o Anulabilidad: Se produce por incapacidad de las partes o una de ellas, o por vicios del consentimiento. En este grado, la obligación puede llegar a ser válida si la parte interesada: confirma expresamente; o bien lo confirma tácitamente, cuando da cumplimiento a la obligación a sabiendas del vicio que la

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

hace anulable, y cuando no demanda la nulidad dentro del plazo de la prescripción.

3.7 TRANSMISIBILIDAD: Las obligaciones jurídicas nacidas del derecho de crédito son susceptibles de transmisión ya que puede haber sustitución tanto del deudor como del acreedor, sin que su esencia se altere.

3.8 PATRIMONIALIDAD: Es la posibilidad de reducir las obligaciones jurídicas a dinero. No todas son patrimoniales pero si la mayoría.

3.9 DURACION: Esta característica se refiere a su temporabilidad, es decir que tienen siempre una vigencia determinada en el tiempo.

3.10 PRESCRIPTIBILIDAD: O sea que pueden extinguirse por el transcurso del tiempo, aunque todas las obligaciones jurídicas son precriptibles

3.11 FORMALIDAD: En las obligaciones jurídicas existe la forma como elemento de validez de las mismas. Hay obligaciones formales y obligaciones jurídicas consensuales, en la que se requiere forma determinada.

3.12 NATURALEZA DE LOS SUJETOS: Las obligaciones jurídicas pueden ser a cargo de personas individuales (seres humanos) o de personas colectivas (sociedades, asociaciones, fundaciones), que son creaciones del sistema jurídico, a las que se les ha dotado de personalidad.

Estos entes, individuales o colectivos, pueden ser tanto sujetos activos como sujetos pasivos.

4. CLASIFICACION:

Aunque en la doctrina legal existen diversidad de clasificaciones que fundamentan las obligaciones, en las cuales unas difieren de otras. Pero por la intención del presente estudio únicamente me permito referirme a la que a mi parecer es la mas completa, señalada por el tratadista Federico Puig Peña, en su obra Compendio del Derecho Español Tomo III, y dice al respecto.

4.1.- OBLIGACIONES NATURALES: Son aquellas: " En que el acreedor no puede exigir el cumplimiento, dependiendo éste de que voluntaria y espontáneamente se realice por parte del deudor, pero sin que después de cumplida voluntariamente pueda pretenderse su devolución o repetibilidad por el deudor. (11)

Por ejemplo nuestro código civil en el artículo 1614, establece que "Cuando sin conocimiento del obligado a prestar alimentos, los diese un extraño, tendrá derecho éste a reclamarlos de aquél a no constar que los dió por motivos de piedad y sin ánimo de reclamarlos" de acuerdo con el precepto legal debe constar de alguna forma el hecho de que quién dió los alimentos los hizo por un sentimiento de piedad y sin el propósito de reclamarlos posteriormente. Otro ejemplo y talvés un poco más claro ha cerca de la obligación natural esta contemplado

(11) Puig Peña Ob. Cit. página 89

en nuestro código civil en el artículo 2145 al establecer "No hay acción para reclamar lo que se gane en apuestas o juegos. El que pierde no puede repetir lo que haya pagado voluntariamente, a no ser que haya mediado dolo, o que fuese menor o inhabilitado para administrar sus bienes".

4.2.- OBLIGACIONES CIVILES O PERFECTAS: Son aquellas que la ley obliga a cumplirlas. El derecho reconoce una serie de recursos para exigir su cumplimiento.

4.3.- OBLIGACIONES UNILATERALES: Aquellas en las que los sujetos de la misma prestan la actividad propia de su posición, el acreedor es solamente acreedor y el deudor solamente es deudor.

4.4- OBLIGACIONES BILATERALES O RECIPROCAS: En ellas por existir una contraprestación las partes son simultáneamente acreedora y deudora una de la otra. Hay un entrecruce recíproco de actividades que tienen un mismo origen y una misma razón de ser (12) Es lo típico de los contratos conmutativos.

4.5.- OBLIGACIONES MANCOMUNADAS: Genéricamente es aquella en la que hay pluralidad de acreedores, de deudores o de ambos. Específicamente, aquella en la cual con más de un acreedor más de un deudor, cada uno de los primeros no puede exigir sino su parte y cada obligado no debe sino la suya. Tenemos entonces la mancomunidad simple o prorrata,

(12) Puig Peña Ob. Cit. página 68

apareciendo en ella, desconectadas las exigencias y las responsabilidades. Pero se establece la exigibilidad total por cada acreedor o de cada deudor. La mancomunidad puede ser: Activa cuando hay pluralidad de deudores y mixta, cuando la pluralidad se manifiesta en ambos polos personales.

4.6.- OBLIGACIONES SOLIDARIAS O CORREALES: Aquella en que cada uno de los acreedores puede reclamar por si la totalidad del crédito o en que cada uno de los deudores está obligado satisfacer la deuda entera sin perjuicio del posterior resarcimiento que el cobro o el pago determinen entre el que lo realiza y sus cointeresados(13).

Ahora bien en cuanto al objeto las obligaciones pueden ser:

A.- SIMPLES: Son aquellas en que consta de una prestación única o establece una sola abstención.

B.- MULTIPLES O COMPUESTAS: Se les llama así debido a que los objetos que la constituyen son varios y se subdividen en: a) Conjuntivas: En ellas se deben todos los objetos que en la misma se comprenden; b) Alternativas: Aquellas en las que el deudor se ha obligado a uno de dos o más hechos, o a un hecho o a una cosa. En ésta, los objetos están ligados por la disyuntiva "o" ; c) Facultativas: Tienen por contenido un solo objeto, con la facultad concedida al deudor de cumplir la obligación entregando un objeto distinto. Si el objeto de la

(13) Manuel Ossorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires, Argentina.

prestación principal desaparece sin culpa del deudor, éste queda liberado de la obligación.

En cuanto a la actividad del deudor, la obligación pueden ser :

a.- POSITIVAS: Son las que exigen del deudor el despliegue eficaz de su actividad, es decir éste debe cumplir con un dar o un hacer.

b.- NEGATIVAS: En éstas el deudor debe abstenerse de ejecutar lo que se le prohíbe es decir un no dar o un no hacer.

c.- ESPECIFICAS: Son aquellas que tienen por objeto una cosa cierta y determinada, de tal modo que no puede sustituirse por otra.

d.- GENERICAS: Son aquellas en las que solo ha de prestarse una cosa situada dentro de la amplia clase a la que pertenece. (14)

e.- DE GENERO LIMITADO: El objeto de la prestación ha de salir de una determinada cantidad de cosas con cualidades comunes. Aquí se restringe el contenido normalmente amplio de la obligación genérica.

f.- PECUNIARIA: Consisten en la dación o entrega de una cantidad de dinero, como en los cheques, letras de cambio. etc.

(14) Puig Peña Ob. Cit. página 116

g.- DIVISIBLES: Atendiendo a la naturaleza de la prestación "Las obligaciones son divisibles cuando su objeto es susceptible de cumplirse parcialmente" (Artículo 1373 del Código Civil) .

h.- INDIVISIBLES: Cuando las prestaciones no pueden ser cumplidas sino por entero, por no admitir división material ni intelectual.

i.- PRINCIPALES: "Son aquellas que tienen un fin propio e independiente, subsistiendo por sí mismas como determinantes del vínculo" (15).

i.- ACCESORIAS: Son aquellas que son añadidas a una principal, integrando un complemento de ellas o una equivalente de las mismas, para caso de incumplimiento. Entre ellas podemos mencionar la cláusula penal, que intima al cumplimiento de una obligación por medio de una pena pecuniaria.

Por ultimo en cuanto a la exigibilidad del vinculo, las obligaciones pueden ser:

a.- PURAS: Que es la unica obligación cuya prestación no depende de ningún plazo, condición ni modo alguno.

b.- CONDICIONALES: Son las que dependen de un acontecimiento futuro e incierto, que pueden producir la adquisición de un derecho o la

(15) Puig Peña Ob. Cit. página 116

resolución del ya adquirido. No vician el contrato y se tienen por no puestas las condiciones imposibles y las contrarias a las leyes o a las buenas costumbres. Esta puede ser Suspensiva o Resolutoria. Se llama condición suspensiva, el acontecimiento futuro e incierto de cuyo cumplimiento depende el nacimiento de los efectos del acto. La condición Resolutoria es aquella que cuando al realizarse se resuelven o se destruyen los efectos del acto, volviendo las cosas al estado que tenían antes de la celebración del mismo.

c.- A PLAZO: Son aquellas cuyo cumplimiento depende de un día determinado o indeterminado, pero cierto; es decir es un hecho certero, a contrario sensu de las condicionales que en éstas no se sabe si se producirá el hecho o no .

II. OBLIGACION TRIBUTARIA

Institución jurídica calificada o específica, porque se refiere a una obligación propia existente entre dos sujetos de derecho, la Administración Pública y el administrado.

1. DENOMINACIONES: Así como existe diversidad de autores, hay diversidad de denominaciones, ya que cada uno la denomina o llama de diferente forma, pero siempre encausada de lo que es la obligación, así por ejemplo para el tratadista Giannini es DEUDA TRIBUTARIA; para Giuliani Fonrouge es OBLIGACION TRIBUTARIA, para Narciso Amoros RELACION

TRIBUTARIA; para Ernest Blumenstein CREDITO IMPOSITIVO; para Dino Jarach RELACION JURIDICA TRIBUTARIA SUSTANCIAL; para Hector Villegas RELACION JURIDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL. En fin, solamente las denominaciones cambian, no su esencia o significación, como veremos más adelante.

2. DEFINICION:

Para Carlos M Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria es EL VINCULO JURIDICO EN VIRTUD DEL CUAL UN SUJETO (deudor), DEBE DAR A OTRO SUJETO QUE ACTUA EJERCITANDO EL PODER TRIBUTARIO (acreedor) SUMAS DE DINERO O CANTIDADES DE COSAS DETERMINADAS POR LA LEY.

Otra definición afirma que la obligación tributaria es "La que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su

soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le dá origen. (16)

Por otra parte, nuestro código Tributario la define de una manera sencilla pero muy completa: "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella". artículo 14.

3. CARACTERISTICAS: En la estructura de la obligación tributaria, se pueden identificar varios aspectos, externos unos, internos otros.

(16) Gomez Navarro; citado por Manuel Ossorio Ob. Cit.

Así en rigor jurídico, la obligación tributaria se mire como configurada por la sola interacción de sus elementos internos, y los externos se tengan como meros supuestos, estos son implícitamente considerados en el análisis de aquellos.

Mientras en las obligaciones privadas las partes se atan voluntariamente en un acuerdo sobre una prestación y una contraprestación, constituyendo el contrato una ley entre ellas cuyo cumplimiento genera responsabilidades concretas, en la obligación tributaria las partes contribuyente y Estado, se atan al verificarse el presupuesto de hecho. El beneficiario del impuesto es la misma colectividad a través de un órgano de gestión que es la administración pública, encargada de prestar los servicios públicos financiados en esta forma.(17). Es decir que no sólo los contribuyentes se benefician de los servicios públicos sino también las personas que por alguna razón no son contribuyentes, que comprende toda la colectividad.

A razón de lo antes expuesto las características de la obligación tributaria son las que a continuación se señalan:

3.1. AUSENCIA DE CONTRAPRESTACION: Es decir que hecho el pago o la prestación pecuniaria a favor del Estado no puede exigirse una contraprestación específica a favor del que ejecuta el pago, sino más bien es un servicio público que beneficia a la colectividad.

"En el impuesto no existe equivalencia alguna entre lo dado como erogación y el servicio público prestado que puede valer más o menos para el contribuyente favorecido, según la conveniencia social." (18)

(17) Alejandro Ramírez Cardona Derecho Tributario Editorial Temis
página 20

(18) Alejandro Ramírez Cardona Ob. Cit. pag. 20

3.2.- LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Esto se refiere a la realidad económica del sujeto pasivo, es decir no se le puede exigir más de su capacidad económica a las personas individualmente hablando para la satisfacción de necesidades de la colectividad.

3.3.- OBLIGATORIEDAD: Por su ausencia de contraprestación y al estar fundada la obligación tributaria en la capacidad económica de los sujetos , ha de ser obligatoria. Si el impuesto no fuera obligatorio nadie lo pagaría por ausencia del beneficio directo o contraprestación equivalente al pago o erogación efectuada a ese título .

3.4.- UNILATERALIDAD: La obligación tributaria surge mediante la ley tal es el caso de los distintos impuesto creados por el Estado a la diferentes actividades de sus administrados, y regulada específicamente en el código tributario. Es por lo tanto una obligación ex lege, surgida por ministerio de la ley y no de un acuerdo de voluntades o contrato.

4 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

4.1 SUBJETIVOS: Identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria es tan importante como señalar al sujeto activo "El sujeto pasivo es aquel ente quién puede atribuirse la realización del hecho imponible en cuanto beneficiario, poseedor o consumidor de determinada forma de riqueza.

Desde el punto de vista del sujeto con poder de imposición fiscal, el sujeto pasivo del impuesto comprende aquellas personas, entidades o masas de bienes que pueden pagar determinada suma de dinero a favor del Estado como fisco o sujeto activo a este título en cuanto posean capacidad contributiva. En consecuencia se debe analizar la capacidad para ser sujeto pasivo del impuesto y las diversas formas que puede ostentar: potencial y efectivo, pasivo y exento, del impuesto y del crédito fiscal, económico y jurídico." (19)

"La relación tributaria se establece entre un ente público y los particulares el que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe el sujeto pasivo. "Por consiguiente, los entes públicos en el campo nacional, seccional o local son los sujetos activos de esta relación; y las personas jurídicas individuales y colectivas y otros entes, los sujetos pasivos de la misma" (20).

Visto de otra manera podemos decir que Sujeto Activo de la obligación Tributaria corresponde por excelencia al Estado como consecuencia del ius imperium que ejercita a través del poder tributario y Sujeto Pasivo es toda aquella persona individual o colectiva que se encuentra constreñida, es decir quién está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Nuestro código Tributario vigente define acertadamente los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria en los artículos 17 y 18 así:

SUJETO ACTIVO: Sujeto Activo de la Obligación Tributaria es el Estado

(19) Alejandro Ramírez Cardona Ob. Cit. pag. 94

(20) Alejandro Ramírez Cardona Ob. Cit. pag. 99

o el ente público acreedor del tributo. Es decir por definición legal única y exclusivamente puede ser el Estado.

SUJETO PASIVO: Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. Aquí es necesario aclarar, tal como lo contempla nuestro Código tributario que contribuyente y responsable son dos situaciones totalmente diferentes que explicamos a continuación :

"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" artículo 21 del código tributario guatemalteco.

En este caso es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tomó en cuenta el legislador al crear el tributo, es entonces el realizador del hecho generador y quién por consiguiente sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

Así mismo el artículo 25 del referido código manifiesta que: 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 así mismo responsable, la persona jurídica sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aún cuando de las

mismas no resulte la obligación de pagar tributo.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente".

Es decir es una tercera persona que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria asignándole también el carácter de sujeto pasivo.

Un ejemplo claro sobre esta situación lo establece nuestro código tributario en el artículo 28 "Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente...."

4.2. OBJETIVO

Formal o Jurídico: Este viene a convertirse en un elemento principal de la obligación tributaria, ya que se refiere a la competencia y forma de expedición, hace referencia a la validez, ya que una ley únicamente puede ser válida en cuanto sea creada por el organismo técnica y constitucionalmente facultado para ello, que según nuestro ordenamiento jurídico, "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.

Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Explica también el mencionado artículo en su párrafo segundo

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 facilitan su recaudación."

Como podemos observar sólo el Congreso de la República posee la facultad de crear tributos. Denominado el principio de legalidad.

Además de la facultad constitucionalmente otorgada al Congreso de la República se debe tomar en cuenta también los requisitos que dichas leyes deben cumplir para su validez, tal como lo establecen los artículos del 174 al 180 de nuestra Constitución Política de la República.

4.3 Temporal: Este elemento se refiere a que la obligación tributaria debe ser preexistente, debe existir antes que se realice o se verifique

el hecho imponible, ya que sólo puede aplicarse hacia el futuro.

Esto debido al precepto Constitucional que contiene el principio de irretroactividad estableciendo que "La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Considero de vital importancia mencionar aquí que nuestro código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República en el artículo 66 establece que: " las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor sin afectar resoluciones o sentencias firmes".

Artículo que considero adolece de inconstitucionalidad, ya que en ningún momento una ley puede contradecir los preceptos establecidos en nuestra ley suprema como lo es la Constitución Política de la República, aún cuando en él se establezcan beneficios a favor de los contribuyentes.

Por otra parte es necesario acotar lo que al respecto menciona un especialista en la materia "Pero el factor tiempo no se entiende en materia tributaria de la misma manera que en las leyes de otra categoría o materia, reguladora de derechos y obligaciones sustanciales, ante todo las relacionadas con impuestos de período. En estos casos comprende la vigencia de una ley los hechos ocurridos a partir de su promulgación y los hechos verificados durante el lapso anterior hasta

el comienzo del período fiscal. No puede fraccionarse la aplicación de la ley tributaria dentro de este en el sentido de que hasta el momento de su promulgación se ha de aplicar la ley anterior derogada a los hechos verificados antes y aquella a partir de dicho momento. Puede ocurrir que a pesar de verificarse el hecho imponible según la ley vigente en ese momento, esta no puede aplicarse si no es la vigente al finalizar el período fiscal."(21).

He aquí la importancia que conlleva el hecho que toda ley establezca la época de su vigencia, para los efectos de su aplicación e interpretación; a este respecto es importante señalar que de acuerdo con nuestra Constitución Política de la República en el artículo 180, se establece que "La ley empieza a regir en todo el territorio nacional, ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo."

4.4 Cuantitativo: Sergio de la Garza afirma "que todo hecho generador como presupuesto debe contener además en la ley un elemento cuantitativo, pues el hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. Es la base medible del aspecto material de la hipótesis de la ley tributaria, que va a permitir fijar el criterio para la determinación en cada obligación tributaria concreta, es una parte del aspecto material del hecho generador que se puede expresar en peso, volumen, altura, valor, cantidad, precio".(22)

(21) Alejandro Ramírez Cardona Ob. Cit. pag. 71

(22) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano Editorial Porrúa, S. A. XII edición pag. 435

4.5 IMPOSITIVO: Está constituido por el tanto por ciento o parte alícuota del impuesto, es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo y el parámetro que se utiliza para determinar el monto de la obligación tributaria; en consecuencia conocido el monto del objeto gravado, resulta fácil determinar la cantidad adeudada.

4.6 HECHO GENERADOR: Aunque es necesario, ilustrante y educativo conocer una definición doctrinaria, considero que si la propia ley tributaria nos proporciona una definición, que a mi parecer es muy completa, se debe partir de ella; así nuestro código tributario en su artículo 31 establece el acto que genera la obligación y dice: " Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Hector Villegas define dicho acto: " como el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona da pie a que el estado pretenda un tributo" (23).

Sergio de la Garza lo define: "Es el presupuesto de hecho que necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero, a un determinado ente público" (24).

(23) Hector B. Villegas. Curso de Finanzas. Ediciones de Palma Buenos Aires, tomo I 3a. edición.

(24) Sergio de la Garza Ob. Cit. pag. 397

5. CLASES DE HECHOS GENERADORES:

5.1. Instantáneos: Son los hechos generadores (obligaciones tributarias simples en lo que respecta a las situaciones de hecho a decir de Merck) que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surjan dan lugar a una relación obligacional tributaria autónoma, por ejemplo el hecho generador venta".(25)

5.2 Conjuntivos o Periódicos Son los hechos generadores "obligaciones tributarias complejas en lo que respecta a las situaciones de hecho" (26) cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados, por ejemplo la renta.

(25) Amílcar de Araujo Falcao. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. pag. 100

(26) Idem.

CAPITULO II

FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Al respecto dice el tratadista Guillermo Cabanellas(27), que extinguir es: cese, cesación, término, conclusión, fin o desaparición de personas, cosas y situaciones. La disolución de una unidad o instituto. Asimismo, extinción de acciones que, es toda causa que las anula o las torna ineficaces, por carecer el actor de derecho para entablarlas. Tanto las acciones civiles como las mercantiles se extinguen por satisfacción del derecho, cumplimiento de la obligación, prescripción, transacción, sentencia, renuncia y muerte (esto si son de naturaleza personal). y extinción de derechos, es el hecho de que cesen o acaben, ya por haberlos satisfecho, por haberlos abandonado o renunciado o por ser ya legalmente inexigibles. La prescripción en sentido estricto, la extintiva (en contraposición a la adquisitiva o usucapión), es una de las causas más frecuentes de la extinción de derechos; y en su eficacia se extiende a todos ellos; que los extingue en perjuicio de personas.

De acuerdo con Puig Peña, desde un punto de vista amplio, podemos definir las causas de extinción de las obligaciones diciendo, que son todos aquellos acontecimientos que ponen fin a la vida de la relación obligatoria.

(27) Cabanellas Guillermo. Diccionario Usual tomo II 1976.

La Obligación Tributaria nace para ser cumplida y extinguida mediante los modos de extinción, ante esta manera que el código tributario guatemalteco señala para el efecto, los siguientes modos de extinción:

- 1.-Pago
- 2.-Compensación
- 3.-Confusión
- 4.-Condonación o remisión
- 5.-Prescripción

Tratando de explicar un poco los modos extintivos, diríamos:

1.- EL PAGO:

Definición: Es el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. Pero más específicamente significa el cumplimiento de obligaciones de dar, con muy escasas excepciones, en dinero. Por lo demás, es un acto jurídico bilateral que supone el concurso de la voluntad de ambas partes, tendiente a extinguir la obligación.

En la exposición de motivos de nuestro Código Civil, se relaciona que "el pago técnicamente debe figurar como efecto de las obligaciones, pues para que éstas se extingan deben antes satisfacerse o cumplirse y este cumplimiento es el efecto inmediato y directo de la obligación, puesto que las partes contratan para que la prestación se realice".

Guillermo Cabanellas establece: "Pago: Es el cumplimiento de una

obligación.(28))

Planiol nos dice: "El pago es el cumplimiento efectivo de la obligación, la prestación de la cosa o del hecho debido" (29)

En el Derecho Romano, el pago, y no entendido en la acepción vulgar, reducida exclusivamente a la entrega que al acreedor se hace de la suma de dinero que se le debe, sino en el sentido jurídico general, de prestación de cada una de las partes obligadas, y se denominaba solutio; que estuvo sujeta, en los primeros tiempos de aquel pueblo, al formalismo que presidía todos sus negocios jurídicos. En mismo sentido la constitución de éstos se regía por palabras establecidas y por una especie de rito, al igual modo la extinción de las obligaciones llevaba anejo el cumplimiento efectivo de un acto formal agregado. Posteriormente, al aligerarse de trabas la generalidad de las instituciones jurídicas de Roma, el pago como fase final o principal de todas las obligaciones, se vió liberado de las solemnidades; y se concluyó con que el cumplimiento producía la extinción plena del nexo obligacional.

Guillermo Cabanellas menciona que Sohm concreta así el término de esta evolución: " El pago puro y simple, desnudo de formas, engendra la solutio, o pago efectivo del Derecho Clásico, cuya virtud cancelatoria radica en el resultado efectivo que el acreedor alcanza,

(28) Guillermo Cabanellas Ob. Cit. tomo IV pag 173

(29) Planiol Marcel. Tratado Elemental de Derecho Civil tomo IV pag 12

y no en la mera forma".(30) De ahí que se aceptara el pago de persona distinta del deudor y aún hecho con cosa diferente de la debida, siempre que el acreedor la aceptara con satisfacción de la obligación o deuda.

De conformidad con el mencionado Código Tributario recoge en su artículo 36, los efectos del pago y dice: "El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables extingue la obligación".

Ahora bien, dentro de la institución del pago hay elementos sustanciales que vale la pena reflexionar acerca de ellos, diciendo:

A.- Elemento Personal: Constituido por el sujeto acreedor y el sujeto deudor —Que para efectos del presente estudio son sujeto pasivo y sujeto activo— El sujeto deudor trata de liberarse de la carga que para él significa la deuda que tiene y el sujeto acreedor lo que persigue es obtener un enriquecimiento un acrecentamiento patrimonial, recibiendo la prestación que el sujeto deudor le debe satisfacer.

B.- Elemento Real: El elemento real hace referencia al objeto del pago, es decir, que es lo que se ha de entregar para que se entienda realizada la prestación extintiva del vínculo obligacional.

Según Puig Peña este elemento del pago está sometido a los siguientes principios: a) Identidad de la prestación; b) Integridad de la prestación; y, c) Indivisibilidad de la prestación.

C.- Elemento Formal: El elemento formal hace referencia a la forma o modo de hacer el pago. Por regla general, el modo de hacer el pago será realizando el servicio o entregando materialmente la cosa objeto

(30) Cabanellas Guillermo Ob. Cit. tomo IV pag 12

de la obligación, siempre que se reúnan los requisitos de integridad, identidad e indivisibilidad. Pero pueden existir otras formas especiales, que el mismo Código Tributario guatemalteco determina y son: Bajo protesta y consignación, Pagos a cuenta, y facilidades de pago; Tal es el caso que establece nuestro código tributario en el artículo 38 último párrafo "Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.

Así también el referido código en el artículo 39 establece los pagos a cuenta así: " En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo...."

No está demás agregar que el pago es el único modo normal por excelencia de extinguir la obligación tributaria, a parte de los beneficios inmediatos que conlleva para la Administración Tributaria al agenciarse de fondos, los que serán invertidos en beneficio para la colectividad, a contrario sensu de los otros modos de extinción,

ya que como veremos más adelante no representan ningún beneficio para la propia Administración

2.- LA COMPENSACION:

En el Derecho Romano Clásico, la compensación no llegó a operar ipso jure, sino que era menester que el demandado la invocara por vía de excepción, a efecto de que el juez la declarará, si las partes previamente no habían llegado a un acuerdo para que ésta funcionara independientemente de la declaración judicial.

En la época de Justiniano, se discutió si la compensación llegó a operar ipso jure, es decir, de pleno derecho, como ocurre en el código de Napoleón, en el Italiano y en el Argentino. La mayoría de autores concuerdan en que en el derecho clásico la compensación no fué apta para extinguir las obligaciones en forma necesaria y obligatoria, independientemente de la voluntad de las partes. Sólo se aceptó en forma obligatoria en el caso del banquero (*argentarius*) quién podría accionar solamente por el saldo de cuenta contra su cliente; y en el adquiriente de los bienes del quebrado (*bonorum emptor*), que estaba obligado a deducir lo que al deudor quebrado debía éste a su vez.

Justiniano se propuso introducir la compensación legal como un medio necesario y forzoso de extinción de las obligaciones, por el sólo hecho de ser invocada por el deudor en juicio al oponer la

excepción correspondiente.

Para Guillermo Cabanellas La compensación es "Igualdad entre lo dado y lo recibido; entre lo que se adeuda y lo que se nos debe; resarcimiento, nivelación" (31) Tiene lugar cuando los sujetos, activo y pasivo de la obligación tributaria, son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor. La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias.

A este respecto es necesario señalar que la compensación como un medio de extinguir la obligación tributaria, está aceptada en nuestra legislación, tal como se encuentra plasmada en el artículo 43 del código tributario vigente, es decir que en la obligación tributaria se permite la compensación por disposición legal.

Del mismo tema se refiere el tratadista Puig Peña y manifiesta es, "un modo matemático de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio son recíprocamente acreedores la una de la otra" (32)

La compensación es un modo especial de extinguir la Obligación Tributaria, y aunque muy acertadamente lo contempla nuestro código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República, en la realidad muy difícilmente se lleva a cabo, en primer lugar porque los

(31) Guillermo Cabanellas Ob. Cit. pag. 47-433 tomo V

(32) Puig Peña Ob. Cit. pag 190

contribuyentes casi nunca lo llevan a cabo, ésto debido a que antes de ser declarado o aceptado por la Administración, es necesario que se practica una revisión exhaustiva sobre los documentos que presenten, situación ésta que los contribuyentes no se arriesgan por temor a cualquier reparo por parte de la Administración y en segundo lugar porque, aún cuando la ley lo establece existe un marcado escepticismo por parte de la Administración para declararla.

3.- CONFUSION:

Otra forma o manera de extinción de la obligación tributaria. Es la que consiste en la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación. Forma también que recoge nuestra legislación, artículo 45 del código tributario referido.

A decir del tratadista Alfonso Brañas "Desde el derecho Romano se aceptó, en forma explícita, que una misma persona no puede simultáneamente ser acreedora y deudora, en razón de la misma obligación. En esa virtud, si tal circunstancia ocurre, la obligación se extingue, el vínculo obligatorio desaparece" (33)

Puig Peña define esta forma de extinción como: "El modo de extinguir una obligación cuando en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor, siempre que tal reunión no se proyecta sobre entidades patrimoniales autónomas". (34)

(33) Alfonso Brañas Ob. Cit. pag. 85

(34) Puig Peña Ob. Cit. pag. 336

Cuando un sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produce iguales efectos que el pago, es decir, se reúnen la calidad de deudor y acreedor simultáneamente.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a confusión y se extingue la obligación tributaria sólo en esa parte o con respecto a ese sólo obligado, respectivamente.

La confusión como un medio de extinguir las obligaciones, es una institución que muchas veces se lleva a cabo cuando, tanto el sujeto activo, como el sujeto pasivo de la obligación son particulares, pero al referirnos a la obligación tributaria me atrevo a asegurar que es una situación que casi nunca se lleva a cabo en la realidad, ésto debido al escaso desarrollo que como país contamos en cuanto a materia tributaria. Por otra parte considero que aún cuando en estos momentos resulta de muy escasa aplicación, es bueno que se encuentre establecido en nuestro código tributario, con la esperanza que en algún momento el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir el Estado lleve a cabo o cuando menos se limite a cumplir lo que se encuentra establecido en nuestras leyes vigentes.

4.- CONDONACION O REMISION:

Puig Peña, dice al respecto "De la misma manera que el titular de un crédito puede transmitir el mismo a favor de un tercero, puede también

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

disponer de él en beneficio del deudor, liberándolo del vínculo obligatorio. Ello da lugar a la llamada remisión o condonación de la deuda, y también "quitamiento", como se decía en nuestro viejo Derecho, porque el acreedor le "quita" al deudor el peso de su obligación. Pero así cuando se trata de la cesión del crédito del Ordenamiento jurídico tropezó en un principio con serios obstáculos, en cambio, como quiera que la ley no tiene interés alguno en conservar la obligación contra la voluntad del acreedor, la remisión o condonación de la deuda ha sido siempre reconocida en el campo jurídico y exenta, además, del formalismo típico de otras instituciones propias del Derecho de obligaciones". (35)

Todo lo anterior, consiste en la renuncia que de su derecho al crédito hace el acreedor. Es el perdón de la deuda.

El artículo 46 del código tributario guatemalteco establece: La obligación de pago de los tributos causados solo puede ser condonado o remitida por la 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.

Finalmente el autor Rojina Villegas establece que "La remisión

(35) Puig Peña Ob. Cit. pag. 331



CAPITULO III

LA PRESCRIPCION

Fundamentando nuestra exposición con Guillermo Cabanellas, la prescripción es "aquel medio que constituye una forma de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el curso del tiempo. Es por lo tanto un modo de adquirir derechos o de perder otros adquiridos, obrando el tiempo, en realidad como el productor esencial de estas situaciones jurídicas".(37)

Relacionado con lo mismo el autor Manuel Ossorio dice "...Es el medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina; y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles, y según también que se posean o no de buena fé y con justo título. La prescripción llámase adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho; es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación. Estos plazos liberatorios son muy variables, conforme a la acción que se trate de ejercitar.

El Diccionario de la Academia define con acierto esta institución cuando dice que es la acción y efecto de prescribir, o de adquirir una cosa o un derecho por la virtud jurídica de su posesión continuada durante el tiempo que la ley señala, o caducar un derecho por el lapso señalado también a este efecto para los diversos casos".(38).

(37) Guillermo Cabanellas Ob. Cit.

(38) Manuel Ossorio Ob. Cit.

El autor Italiano Mario Pugliese por su lado la define: "Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no haya ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley" (39).

Analizando nuestra legislación, establecemos que el Código Tributario no contempla una definición exacta respecto de la prescripción, únicamente encontramos limitadamente en el artículo 47 al señalar el plazo para hacerla efectiva así: "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."

Pero haciendo un estudio comparado de la prescripción con otros países en relación a como esta regulado en sus respectivo códigos establecemos que:

Para NICARAGUA: En la legislación tributaria común en el artículo 29 se establece que: Todo crédito fiscal prescribe en cuatro años a contar de la fecha en que comenzare a ser exigible, según el artículo 30

(39) Mario Pugliese. Instituciones de Derecho Financiero

de la deuda es el medio liberatorio por excelencia, ya que implica un acto jurídico unilateral o bilateral por virtud del cual el acreedor libera al deudor de su obligación (36)

En relación con este medio de extinción de la obligación tributaria, puedo asegurar que en la realidad no se lleva a cabo, ó al menos yo, hasta ahora no he conocido ningún solo caso en el cual opere la compensación, aún cuando nuestro código tributario lo establece, ya que puede condonarse o remitirse las multas e intereses más no así la obligación principal para que se lleve a cabo la extinción de la misma.

De acuerdo con el segundo párrafo del referido artículo por disposición constitucional corresponde al Presidente de la República la facultad de condonar o remitir multas y recargos, pero es el caso en nuestro país que aún cuando está debidamente establecido por nuestra ley suprema, solo es aplicable a personas allegadas a la cúpula de gobierno que se encuentra de turno, por lo tanto los de clase media que no tenemos ningún parentesco ni amistad con el gobierno no tenemos derecho ni siquiera a pensar que se nos puede otorgar una condonación sobre alguna multa o recargo.

(36) Rojina Villegas Rafael Ob. Cit. tomo III pag. 493

la prescripción no puede ser declarada de oficio por las autoridades fiscales, pero pueden invocarla los contribuyentes cuando se les quiera hacer efectivo un crédito fiscal prescrito, así también el artículo 32 establece que la prescripción no corre para los impuestos que gravan actos o contratos contenido en documentos que deban inscribirse.

Para COSTA RICA: El código de Normas y Procedimiento tributarios establece en el artículo 51: La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige a los efectos de exigir el pago del tributo y sus intereses. Dicho término se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o que estándolo, hubiere presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hubieren presentado las declaraciones juradas. En lo referente al cómputo, el término se debe de contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

Para COLOMBIA: El Estatuto Tributario De Los Impuestos Administrados Por La Dirección General de Impuesto Nacionales establece en el artículo 817: La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Los mayores valores y obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de

la fecha de su ejecutoria. La prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor.

Para CHILE: El código tributario de este país en el artículo 200 establece que: El servicio de Impuestos Internos podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo señalado en el inciso anterior será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

Para ARGENTINA: En la ley de procedimientos para la Aplicación, Percepción y Fiscalización de Impuestos en el artículo 59 establece que: Las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas en ella previstas, prescriben: Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscritos, así como en el caso de contribuyentes no inscritos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Dirección General o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

Y. por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscritos.

Para BOLIVIA: El Código Tributario en el artículo 53 establece que: La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes, y exigir el pago de tributo, multas intereses y recargos, prescribe a los cinco años. Dicho término se extenderá a siete años, cuando el contribuyente o responsable no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias y, en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho. A los efectos de la extensión del término, se tendrá en cuenta si los actos del contribuyente son intencionales o culposos.

Como hemos podido observar los códigos relacionados contienen ciertas similitudes con el nuestro, y esto es debido que para la creación de nuestro código tributario se tomaron como base los códigos tributarios existentes en Latinoamérica. Es por eso mismo que ninguno de los códigos relacionados contiene en sí una definición acerca de la prescripción, ya que todos se limitan a señalar el plazo y las situaciones en que procede.

1.- CLASES DE PRESCRIPCION:

1.1.- ADQUISITIVA, POSITIVA O USUCAPION:

Es el modo de adquirir la propiedad en virtud de la posesión prolongada durante el período de tiempo exigido por la ley. Los precedentes de la usucapión fueron dos figuras existentes en el derecho romano denominadas Usucapio —propia del ius civile y que tenía lugar respecto al dominio quirritario— y la Praes criptio —que regía en el ius gentium y se aplicaba a los fondos provinciales—. Justiniano unificó ambas instituciones haciendo surgir la usucapión actual.

Según Ossorio "Es el derecho por el cual el poseedor de una cosa adquiere la propiedad de ella por la continuación de la posesión durante el tiempo fijado por la ley. (40)

Doctrinariamente se distinguen dos tipos de prescripción adquisitiva:

Ordinaria: Que se fundamenta en la existencia del justo título y la buena fé.

Extraordinaria: Que no requiere estas exigencias, determinada, eso sí, por un plazo más largo para obtener la propiedad.

(40) Manuel Ossorio Ob. Cit.

1.2.- EXTINTIVA, NEGATIVA O LIBERATORIA:

El autor Giuliani Fonrouge se refiere a esta institución en los siguientes términos " En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo."(41)

Sergio de la Garza al respecto expresa: "Las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción, esta opera tanto en favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso del tiempo, como también opera a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios" (42)

Puede entonces definirse la Prescripción extintiva o liberatoria como un modo de extinguir la obligación tributaria, por la falta de acción del sujeto activo, durante el tiempo determinado por la ley.

El autor Italiano Mario Pugliese la define de la siguiente forma: "Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y condiciones determinadas una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no haya ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley" (43).

(41) Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero Vol. I

(42) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano

(43) Mario Pugliese Ob. Cit.

El autor Manuel Ossorio la define así: "Excepción para repeler una acción por el solo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere. De ese modo, el silencio o inacción del acreedor durante el tiempo designado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación, sin que para ello se necesite ni buena fe ni justo título.(44)

La institución de la prescripción extintiva es perfectamente aplicable a la obligación tributaria, pues a decir de Ianninni " el crédito impositivo se extingue, como cualquier otro derecho de crédito cuando no se hace valer dentro de un determinado período de tiempo.

CLASES DE PRESCRIPCION NEGATIVA, EXTINTIVA O LIBERATORIA:

Se debe distinguir, sin perjuicio de la división civilista de esta institución, dos clases de prescripción, o, dicho de otra manera, dos formas en que la misma opera a saber, a) Prescripción de los derechos y acciones del Estado, y b) Prescripción de los derechos de los contribuyentes.

a.- PRESCRIPCION DE LOS DERECHOS DEL ESTADO: Es aquella que consiste en la pérdida de los derechos y acciones del Estado para determinar y exigir el pago de los tributos y las obligaciones accesorias que estos generan, produciendo, en consecuencia la liberación del contribuyente de tales obligaciones.

(44) Manuel Ossorio Ob. Cit.

b.- PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE: Es aquella que consiste en la pérdida o extinción de los derechos de los particulares, llamados en la ley contribuyentes, para exigir del Estado la devolución o reintegro de sumas pagadas de más o indebidamente en concepto de tributos, multas e intereses y que extinguen la obligación del Estado.

LA CADUCIDAD

En sentido etimológico llámase caduco del latín CADUCUS, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable. Se dice que ha caducado, de lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad; caducidad es la acción y efecto de caducar acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público etc. Puede decirse que la caducidad pertenece al campo de lo que ha dejado de ser.

Al respecto de esta institución existen varias definiciones de las cuales considero más importantes las siguientes:

Según Von Tuhr "La caducidad es la pérdida de un derecho como consecuencia legal de un acto del titular" (45)

Según el tratadista José Guillermo del Alamo " Caducidad es la extinción de la facultad de ejercicio de la acción para reclamar un derecho por el transcurso del tiempo fijado de antemano" (46)

Sin embargo la caducidad es una figura jurídica de rara y difícil configuración debido a la interpretación con que hasta hoy día ha

(45) Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo II, Argentina

(46) José Gutierrez del Alamo. Administración Económica del Estado
2da. ed. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957 pag. 69

sido conceptuada, ya que no existe unanimidad de criterios por los tratadistas para distinguirla de otras instituciones análogas como la prescripción. Hablando en el terreno propiamente jurídico se puede decir que caducidad es la pérdida de un derecho o de una acción por su no ejercicio durante el plazo señalado por la ley o fijado por la voluntad de las partes.

Aunque de acuerdo con los distintos tratadistas es evidente que entre la prescripción y la caducidad no puede establecerse una separación radical y verdadera entre ambas, me permito enumerar de acuerdo a los autores modernos algunas diferencias entre dichas instituciones:

- 1.- La caducidad o decadencia puede ser convencional o legal mientras que la prescripción tiene su origen en la última.
- 2.- La caducidad es una institución predominantemente procesal a diferencia de la prescripción que se opera más ampliamente en el derecho sustantivo.
- 3.- La prescripción opera generalmente a través de una excepción en tanto la caducidad produce sus efectos de manera directa y automática.
- 4.- En la caducidad a diferencia de lo que ocurre con la prescripción no se admiten generalmente causas de interrupción o suspensión.

5.- El objeto de la caducidad es consolidar ciertas situaciones legales para con ello agilizar un proceso debido a lo cual sus plazos son generalmente muy breves, mientras que la prescripción tiene por objeto ordenar relaciones entre acreedor y deudor en forma armónica, buscando un equilibrio social, debiendo a ello la extensión de sus plazos.

6.- La prescripción tiende a extinguir la obligación tributaria mientras que a través de la caducidad solamente decaerán facultades dentro de un proceso la cual puede provocar que declarada ésta vuelvan las cosas a su estado original.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Respecto de la prescripción extintiva nuestro código tributario vigente cuenta con una redacción bastante simple y fácil de interpretar aparentemente; sin embargo, es necesario reflexionar sobre algunos aspectos importantes relacionados con la prescripción como por ejemplo lo referente al plazo, como es de nuestro conocimiento una de las primordiales funciones de la administración tributaria es la de fiscalizar, es decir velar por el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Hasta aquí estamos claros en esto, pero cuando no ha existido el debido cumplimiento por parte del sujeto pasivo, la Administración tributaria procede en primer plano a determinar de oficio la obligación incumplida, ya sea ésta total o parcialmente y, en segundo lugar debe proceder al cobro por la vía económico coactiva de dicha obligación tributaria.

De acuerdo con lo anterior, al dividir la función de la Administración Tributaria en dos etapas, una primera que comprende, la determinación de la obligación tributaria y una segunda que sería, el cobro por la vía económico coactiva. De manera que, debemos de establecer si existe de acuerdo con la ley un sólo plazo para las dos etapas o un solo plazo para ambas etapas. Esta situación se deriva

de la redacción del artículo 47 de nuestro código tributario, el cual me permito transcribir "El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables vence en el plazo de cinco años..." -el subrayado es mío-.

Si nos damos cuenta de esta redacción se desprende la situación antes mencionada, ya que pudiera o mejor dicho frecuentemente se da que la administración tributaria, parte del hecho de que la determinación es una situación constitutiva, estableciendo así dos plazos, es decir cinco años para poder hacer las determinaciones y otros cinco años para poder realizar el cobro por la vía económico coactiva. Pero por otra parte se da otra situación y con la que estoy en completo acuerdo, es que si pensamos que la determinación es un acto declarativo de la misma obligación tributaria, la cual lógica y necesariamente nació al momento de producirse el hecho generador, lo ideal y legal sería establecer un sólo plazo es decir cinco años tanto para la DETERMINACION como para el COBRO de la obligación tributaria.

Es más al recurrir al referido código en busca de una solución encontramos que en el artículo 49 establece: "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".

Considero que dicho precepto legal al referirse a que el plazo se contará a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación se refiere tanto a la determinación, es decir las diferentes diligencias que la administración tributaria deberá realizar para establecer que existe la obligación, así como para realizar las acciones pertinentes para lograr el pago de dicha obligación.

1.- PROCEDENCIA:

De conformidad con nuestro y ya referido código tributario existen dos formas de procedencia de la prescripción así:

1.1 Declaración de oficio: Esta forma de proceder en cuanto a la prescripción está contenida en el artículo 55 numeral dos, literal d; lo que nos conduce a dos puntos de análisis, uno que sería el tratamiento uniforme que reciben los contribuyentes y los gastos en que la Administración Tributaria deja de incurrir al tratar de entablar una acción de cobro de una obligación que legalmente ha dejado de existir, si lo vemos desde este punto de vista es aplaudible, pero por otra parte también debe de pensarse en los ingresos que la Administración Tributaria deja de percibir por negligencia por parte de los funcionarios o empleados de dicha administración, pero aún con la existencia de la trascendencia económico-social que dicho asunto conlleva considero muy oportuna la inclusión de dicha norma dentro de nuestro ordenamiento, ya que a decir de Jarach ésta es la tendencia moderna.

1.2. Invocación de parte: Puede darse también al invocarse como acción por parte del administrado y resuelta ya sea por la administración tributaria o por un órgano jurisdiccional, nuestro código tributario así lo establece en el artículo 53; de esta forma no se deja al contribuyente sin defensa alguna, ya que puede pasar, es más ha pasado que la administración tributaria a sabiendas que una obligación ha prescrito pretende hacerla efectiva, ya sea por la vía administrativa o por la vía judicial, es aquí donde el contribuyente hace efectivo su derecho, aunque la petición formulada por el contribuyente debe seguir un costoso y largo procedimiento administrativo hasta conseguir la aprobación de la resolución que declare la prescripción por parte del Ministerio de Finanzas públicas.

2.- FORMAS DE INTERRUPCION:

Nuestro código tributario establece seis causas por las cuales puede interrumpirse la prescripción, y el efecto de dicha interrupción es el de no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo, pero a este respecto es necesario señalar específicamente cuales son las causas que puede realizar tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo de la obligación tributaria para ello decimos que:

2.1. Por parte del sujeto activo:

El mencionado código, manifiesta que "La determinación del tributo, intereses, recargos y multas, ya sea que ésta se efectúe por la

Administración Tributaria, por el contribuyente o por el responsable, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la fecha de la notificación de la determinación, o en su caso, la fecha de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la solicitud de la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, efectuada por el contribuyente o responsable". Artículo 50 numeral 1. Al respecto permito incluir esta causa dentro de lo que puede realizar el sujeto activo de la obligación, aunque contemple dentro de su contexto la posibilidad de que lo realice también el sujeto pasivo de la obligación, debido a que en la práctica es muy escaso encontrar casos en que después de transcurrido algún tiempo a favor de la prescripción el sujeto pasivo, realice cualquiera de las actividades antes enumeradas en el texto legal, a sabiendas que con dicha actitud interrumpirá la prescripción. Esto debido a que como guatemaltecos no contamos con la suficiente conciencia social, ya que por lo general siempre tratamos de evadir nuestra responsabilidad para con la administración tributaria, a excepción del enunciado que se refiere al pago hecho en exceso o indebidamente por lo demás considero que es aplicable únicamente por el sujeto activo de la obligación.

Otra causa de interrupción según nuestra legislación, es cuando se notifica una demanda judicial presentada ante tribunal competente; es decir, cuando un particular o administrado es demandado por la Administración Tributaria. Esta interrupción se establece en el artículo 50 numeral cuarto del código tributario cuando dice: "La

notificación de demanda judicial presentada ante tribunal competente, para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Generalmente y por excelencia esta es la forma que la Administración tributaria utiliza para interrumpir la prescripción, la cual se hace a través del procedimiento económico coactivo.

Por último nuestra legislación establece que también se interrumpe la prescripción "Por cualquier providencia precautoria o medida de garantía debidamente ejecutada". Lo que es una actividad realizada por la Administración cuando aún no tiene los elementos necesarios o suficientes para iniciar una demanda en contra del sujeto pasivo para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y muy acertadamente establecido en nuestro código tributario en el artículo 170, ya que esto le dá un margen prudencial de tiempo a la administración tributaria para poder iniciar el correspondiente procedimiento económico coactivo, sin correr el riesgo de que opere la prescripción.

A este respecto es necesario señalar que de acuerdo con lo establecido en nuestro código tributario en el artículo 185 supletoriamente se aplicará el código procesal civil, por lo que de acuerdo con éste pueden aplicarse las medidas de garantía que para el efecto señala nuestro código procesal civil y mercantil como por ejemplo, el embargo, secuestro, intervención, así como las providencias de urgencia.

2.2. Por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria

Como primer causa por la que se interrumpe la prescripción por parte del sujeto pasivo de la obligación resulta cuando el sujeto pasivo realiza el reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables. Hecho establecido en el artículo 50 numeral 2 del código tributario. Generalmente se da cuando el sujeto pasivo reconoce ante la administración tributaria el hecho de tener pendiente obligación fiscal, a través del alguna solicitud, ya sea ésta de facilidades de pago, o cuando a través de algún memorial acepta alguna obligación y niega otra ó pagando efectivamente su obligación tributaria.

Otra causa es La solicitud de facilidades de pago que realiza el sujeto pasivo, tal como se establece en el numeral 3 del artículo 50 del código tributario. Esta es una causal muy usual, debido a que el sujeto pasivo ante la eminente obligación tributaria prefiere solicitar un convenio de pago es decir, facilidades para hacer efectiva dicha obligación, aunque con esto se interrumpa la prescripción, aspecto regulado en el artículo 40 de nuestro código tributario.

Por último, tenemos que otra causa por la que se interrumpe la prescripción por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria es, el pago parcial que realiza el sujeto obligado de la deuda fiscal de que se trate, también establecido en el artículo 50 numeral 5 del código tributario. Se da cuando el sujeto pasivo no puede cumplir con la obligación tributaria o tiene duda al respecto de su obligación y hace un pago parcial sobre la misma, automáticamente interrumpe la

prescripción, ya que es como si tácitamente aceptara la existencia de la misma.

No está demás recalcar, que el efecto de la interrupción es el de no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo.

3.- RENUNCIA DE LA PRESCRIPCION:

De acuerdo con el autor Manuel Ossorio, se debe entender por renuncia a la "dimisión o dejación voluntaria de una cosa que se posee, o de un derecho que se tiene. La renuncia puede también ofrecer un sentido negativo, que se manifiesta rechazando o no admitiendo una cosa o un derecho que son ofrecidos". (47)

No existe gran diferencia entre la definición doctrinaria y lo que legalmente debemos entender por renuncia en nuestro caso específico de la prescripción, ya que en nuestro caso particular basta con que el deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria, acepte o pague, ya sea total o parcialmente la deuda sin alegar prescripción.

4.- LA PRESCRIPCION COMO ACCION O COMO EXCEPCION

Como hemos podido interpretar a través de nuestra exposición, la prescripción cuenta con dos formas o maneras de interponerse, o de llevarse a cabo. Es decir como ACCION y como EXCEPCION, que son dos formas totalmente diferentes que se pueden llevar a cabo y en diferentes estados del proceso realizado por la Administración para

(47) Manuel Ossorio Ob. Cit.

hacer efectivo el cobro de la obligación tributaria, lo que veremos a continuación.

La prescripción puede hacerse valer no solo como medio de defensa contra el que pretende ejercitar el derecho que se encuentra ya prescrito, sino también como medio de ataque. Dicho de otra forma, no solo como excepción cuando el proceso ya está iniciado, sino también como acción antes de que este sea iniciado.

4.1. LA ACCION DE PRESCRIPCION:

Tal como lo he afirmado anteriormente la prescripción puede plantearse como acción por el deudor, en vez de esperar la demanda por parte de la administración tributaria para luego tener que interponerla como excepción, dicho de esta manera suena muy fácil y pareciera que es lo que todos los deudores fiscales debieran de hacer, o sea, antes de que la administración los demande, iniciar, una vez dada las condiciones para la prescripción la acción de prescripción, para evitarse el problema de ser demandado y así no incurrir en gastos para presentar una excepción de prescripción, es más, nuestro código tributario lo establece en su artículo 53 cuando dice que: " La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la administración tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazo que establece este código. La resolución debe ser aprobada por el Ministerio de Finanzas públicas". (48)

Pero resulta que al iniciarse la acción de prescripción se pone

(48) Código Tributario

en marcha un gran y complejo aparato burocrático que tardará meses en resolver dicha acción, por lo que resulta mejor optar por la vía más corta que sería la excepción de prescripción, y quizás sea esta la razón por la que nunca se plantea o se ha planteado como acción.

4.2. LA EXCEPCION DE PRESCRIPCION:

Por otra parte al sujeto pasivo de la obligación tributaria le es mucho más fácil esperar una demanda por parte del sujeto activo, y presentar la excepción de prescripción ya que de acuerdo con el Derecho Procesal resulta muy difícil que una demanda prospere respecto de un derecho prescrito, de esta manera es un medio de defensa utilizado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria ante una demanda iniciada en su contra, me atrevo a afirmar que es mucho más fácil que prospere como excepción debido a que no está sujeto a ningún procedimiento burocrático como lo sería el caso de la acción de prescripción. No está demás agregar que la prescripción como excepción únicamente se puede plantear ante un órgano jurisdiccional no así ante la propia Administración Tributaria.

5.- INCOBRABILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR PRESCRIPCION

Al analizar nuestro código tributario podemos darnos cuenta que el artículo 55 establece, que la incobrabilidad de la obligación tributaria por prescripción lo contiene como caso excepcional, la que puede declararse de oficio como lo he mencionado antes; por eso

considero que es lo menos que la administración tributaria puede hacer ante un caso de prescripción, pues que caso tendría incurrir en el uso de recurso de la administración, tanto humanos, como económicos y materiales, al tratar de hacer efectiva una deuda que legalmente ha dejado de existir, pues no solo es ilógico, sino que se estarían usando fondos que perfectamente podrían invertirse en algo muchos más productivo tanto para la propia administración como para los administrados

El efecto inmediato de la declaratoria de incobrabilidad por prescripción, por supuesto es dejar en suspenso la iniciación o prosecución del procedimiento de cobro, cuestión que considero muy acertada, por las razones antes expuestas, aunque es una situación que se lleva a cabo únicamente cuando el funcionario a cargo de la ejecución es un profesional responsable, consciente de los gastos que se ahorrará la administración.

CONCLUSIONES:

1.- La emisión del Decreto 6-91, del Congreso de la República Código Tributario, recoge el Principio de Legalidad en materia tributaria que contiene la Constitución Política de la República.

2.- La vigencia del Código Tributario reviste enorme importancia dentro del orden jurídico Guatemalteco, ya que en su aplicación se evitan arbitrariedades y abusos de poder; y norma adecuadamente lo relacionado entre el fisco y los contribuyentes.

3.- De manera singular el código tributario agrupa los medios de extinción de la obligación tributaria en el capítulo IV del título II, incluyendo entre ellos a la prescripción extintiva.

4.- De los medios de extinción de la obligación tributaria que establece el artículo 35 del Código Tributario, el pago y la prescripción, son los únicos que se habían contemplado en legislaciones de la materia anteriormente. En consecuencia, son totalmente nuevos la Compensación, la Confusión y la Condonación.

5.- La Prescripción puede interponerse ante la administración tributaria únicamente como acción, ya que como excepción procede sólo ante un órgano jurisdiccional.

6.- La prescripción extintiva es un medio especial de extinguir la obligación tributaria, siendo el pago el único medio normal por excelencia. Por lo que ha sido regulado con especial importancia dentro de nuestro código tributario.

7.- La prescripción como acción tiene como efecto liberar al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria, la que deberá ser declarada por el Ministerio de Finanzas Públicas, dejando extinguida la obligación.

8.- La prescripción como excepción procesal tiene como efecto al ser declarada judicialmente con lugar, dar por terminado el proceso respectivo liberando al sujeto pasivo de la obligación a que estaba obligado.

9.- La prescripción puede ser declarada por parte de la Administración tributaria a instancia de parte o de oficio. Situación ésta que excepcionalmente se lleva a cabo en la práctica, ocasionando gastos innecesarios a la Administración al pretender cobrar una deuda por derecho inexistente.

10.- Aunque es evidente que la intención del legislador contenida en el artículo 66 del Código Tributario fué la de beneficiar a los contribuyentes, dicha norma al contravenir nuestra Constitución Política de la República, deviene inconstitucional.

BIBLIOGRAFIA

TEXTOS:

- 1 Amoros Narciso
Derecho Tributario
Editorial de Derecho
Financiero, Volumen
I, Madrid 1963.
- 2 Araujo Falcao Amilcar
El Hecho Generador
Ediciones Depalma
Buenos Aires 19641
- 3 Bonnecase Julien
Elementos de Derecho
Civil, tomo I,
Editorial José M Cajica
Jr. México 1945.
- 4 De la Garza Sergio Francisco
Derecho Financiero
Mexicano.
- 5 Giuliani Fonrouge Carlos M.
Derecho Financiero
Volumen I, 3a. Edición
ediciones Depalma,
Buenos Aires 19872
- 6 Gutiérrez del Alamo José
Administración económi
ca del Estado,
2da. edición. Editorial
de Derecho Financiero
Madrid, 1957.

- 7 Manautou Margain
Introducción al Estudio
del Derecho Tributario
México, Editorial
Porrúa, S. A. México
1989.
- 8 Pérez de Ayala José Luis y
Eusebio Gonzalez
Curso de Derecho
Tributario, tomo II,
2a. edición, Editorial
de Derecho Financiero
Madrid 1979.
- 9 Planiol, Marcel y Jorge Ripert
Tratado Elemental
de Derecho Civil
tomo IV, Mexico 1947
José M Cajica
Insituciones de
Derecho Financiero
1ra. edición 1939,
Imprenta Manuel León
Sanchez S. C. L.
México.
- 10 Pugliese Mario
Derecho Tributario
Sustancial y
Procedimental, tercera
edición, Editorial
Temis, Bogotá Colombia
1985.
- 11 Ramírez Cardona Alejandro

ENCICLOPEDIA

1. Enciclopedia Jurídica Omeba

Tomo II, Argentina

LEYES:

1.- Constitución Política de la República

2.- Código Tributario

3.- Código Civil

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central