



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Procedimiento administrativo para resolver la prescripción
en la administración tributaria como acción o excepción**

(Tesis de Licenciatura)

Edin Obeniel Salguero y Salguero

Guatemala, febrero 2021

**Procedimiento administrativo para resolver la prescripción
en la administración tributaria como acción o excepción**

(Tesis de Licenciatura)

Edin Obeniel Salguero y Salguero

Guatemala, febrero 2021

Para los efectos legales y cumpliendo a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Edin Obeniel Salguero y Salguero**, elaboró el presente artículo especializado, **Procedimiento administrativo para resolver la prescripción en la administración tributaria como acción o excepción.**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sapientia ante todo; adquire sapientia"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintisiete de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA RESOLVER LA PRESCRIPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO ACCIÓN O EXCEPCIÓN**, presentado por **EDIN OBENIEL SALGUERO Y SALGUERO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **LCDA. MARITZA RODRÍGUEZ CAMPOSANO**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779



upana.edu.gt



Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala, 7 de diciembre de 2020

**Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente**

Estimados señores:

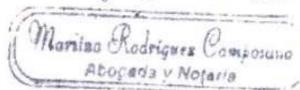
Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como tutor del estudiante Edin Obeniel Salguero y Salguero, carné 201400831. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada Procedimiento administrativo para resolver la prescripción en la administración tributaria como acción o excepción.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,

Maritza Rodríguez
Maritza Rodríguez Camposano



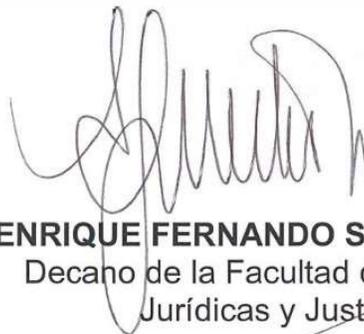


UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sapientia ante todo, adquire sapientia"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de diciembre de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA RESOLVER LA PRESCRIPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO ACCIÓN O EXCEPCIÓN**, presentado por **EDIN OBENIEL SALGUERO Y SALGUERO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LCDA. ADANNETTE ESPERANZA RODRÍGUEZ RODAS**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala, 10 de febrero de 2021

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presentes.

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisora de la tesis del estudiante Edin Obeniel Salguero y Salguero, ID 000007327, carné número 201400831, titulada **Procedimiento administrativo para resolver la prescripción en la administración tributaria como acción o excepción**. Por lo que al respecto manifiesto lo siguiente:

- a) Se realizó una revisión de la versión final de la investigación, tanto de forma como de fondo.
- b) En el proceso de revisión se realizaron sugerencias y cambios al trabajo final, los cuales fueron realizados de manera satisfactoria por parte del estudiante.
- c) Durante el proceso de revisión se constató que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica, el tema abordado a consideración de la suscrita contiene un aporte significativo a la sociedad y el trabajo se encuentra elaborado con las bases y herramientas de solución del problema planteado.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Adannette Esperanza Rodríguez Rodas
Colegiado 20370

*Licda. Adannette Esperanza
Rodríguez Rodas
Abogada y Notario*



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **EDIN OBENIEL SALGUERO Y SALGUERO**
Título de la tesis: **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA RESOLVER LA PRESCRIPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO ACCIÓN O EXCEPCIÓN**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 11 de febrero de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

En la ciudad de Guatemala, el día ocho de febrero de dos mil veintiuno, siendo las catorce horas en punto, yo, **CRISTIAN ANTONIO NAVAS BRAN**, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guion cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **EDIN OBENIEL SALGUERO Y SALGUERO**, de cuarenta y tres años de edad, casado, guatemalteco, bachiller en ciencias y letras, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil quinientos treinta y cuatro espacio cincuenta y tres mil doscientos veinticuatro espacio mil novecientos uno (2534 53224 1901), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **EDIN OBENIEL SALGUERO Y SALGUERO**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: “Procedimiento administrativo para resolver la prescripción en la administración tributaria como acción o excepción”; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AW guion cero cero setenta y cinco mil ciento diecinueve (AW-0075119) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número

dos millones cuatrocientos veintidós mil quinientos noventa (2422590). Leo lo escrito al requirente, quien, enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Cristian Antonio Novas Bratti'.

ANTE MÍ:

A large, stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Cristian Antonio Novas Bratti.

Cristian Antonio Novas Bratti
ABOGADO Y NOTARIO



Nota: *Para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.*

Dedicatoria

A Dios: Por ser el centro de mi vida; darme las fuerzas para no desmayar en esta carrera; y, permitirme la bendición de poder alcanzar este sueño tan anhelado.

A mis Padres: German Salguero Casasola y Raquel Salguero de Salguero por sus consejos y haberme guiado por el camino correcto para hacer de mí una persona de bien.

A mi Esposa: Silvia Verónica Aldana de Salguero por su amor y apoyo incondicional a lo largo de nuestra vida matrimonial.

A mis Hermanos: Nineth, Josué, Dany y Sucely por su amor, paciencia, consejos y apoyo.

A mis Sobrinos: Jose Daniel, Daniela, Sofia y Dany por ser una bendición en mi vida y espero que mi esfuerzo les sirva de ejemplo e inspiración.

A mis Suegros: Maynor Aldana y Evelia Lemus de Aldana por su apoyo moral.

A mis cuñados: Maynor y Patricia por su apoyo y buenos deseos.

A mis Compañeros de Estudio: Por el tiempo que compartimos y por haber estado conmigo en cada momento de mi carrera, en especial, a Juan David Ramirez, Hugo Polanco y Cristian Navas.

A mi Asesor y Revisor: Maritza Rodríguez Camposano y Adannette Rodríguez por el apoyo profesional que me brindaron en la elaboración del presente trabajo.

A la Universidad Panamericana: Por ser la casa de estudios que me abrió las puertas y me brindó la oportunidad de desarrollarme como profesional dentro de sus aulas, así como sus catedráticos y personal administrativo por su paciencia y entrega en la contribución de mi formación académica.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Generalidades del derecho tributario	1
Obligación tributaria	31
Procedimiento administrativo tributario	52
Prescripción como actitud del contribuyente ante la autoridad tributaria	68
Conclusiones	88
Referencias	90

Resumen

La investigación desarrollada versó sobre el planteamiento de un procedimiento administrativo para resolver la prescripción como acción o excepción ante la administración tributaria. El Código Tributario tipifica la prescripción como un modo de extinguir las obligaciones tributarias el cual opera en doble vía en el sentido que tanto el contribuyente o responsable al igual que la administración tributaria o el fisco están sujetos a la temporalidad que establece la norma jurídica tributaria. En el primero de los casos el sujeto pasivo para cumplir sus obligaciones tributarias y el sujeto activo de igual forma tiene un tiempo límite para poder realizar fiscalizaciones tendientes a la verificación del cumplimiento tributario.

La investigación se basó en el artículo 53 del Código Tributario, que presenta la prescripción como acción o excepción, brindando al contribuyente un mecanismo de defensa ante el fisco por extralimitaciones temporales que la autoridad tributaria pudiera tener con ocasión de la verificación tributaria. No obstante, que la norma tributaria reconoce tal derecho, no existe un procedimiento para plantear la prescripción, aun cuando el espíritu de la norma jurídica es frenar la potestad de fiscalización desde el momento en que se inicia la verificación, sin esperar a la notificación de una audiencia de formulación de ajustes, para hacer valer tal derecho. Por lo tanto, por medio de este trabajo se propone una

solución para que el contribuyente pueda contar con una herramienta legal mediante la cual pueda ejercer su derecho de defensa en contra de una posible arbitrariedad de la administración tributaria.

Palabras clave

Derecho Tributario. Obligación Tributaria. Procedimiento Administrativo Tributario. Prescripción. Constitución.

Introducción

La prescripción es una institución jurídica cuya naturaleza le pertenece al derecho civil. De acuerdo con la doctrina y la legislación, existen dos clases de prescripción. A una se le denomina prescripción adquisitiva, que constituye una forma de adquirir el dominio de derechos reales o de propiedad y a la otra se le llama prescripción extintiva ya que tiende a extinguir las obligaciones por la inacción del titular del derecho, durante el trascurso ininterrumpido del tiempo establecido en la norma jurídica.

Desde el punto de vista del derecho tributario, la prescripción es una forma de extinguir las obligaciones tributarias por el transcurso del tiempo la cual opera en doble vía tanto para que la administración tributaria pueda realizar revisiones o requerimientos tendientes a la verificación del cumplimiento tributario como para que el contribuyente o responsable cumpla con sus obligaciones materiales y formales. De acuerdo con la legislación vigente en la materia, el plazo de prescripción son cuatro años si el contribuyente se encuentra registrado ante la administración tributaria. Sin embargo, el plazo se amplía a ocho años si el contribuyente o responsable no se ha registrado ante la administración tributaria.

Las razones de justificación de la presente investigación subyacen en el hecho que, de acuerdo con el Código Tributario, la prescripción se debe interponer como acción o excepción y la administración tributaria debe resolverla dentro de los plazos legales que establece la norma jurídica de la materia. Sin embargo, la norma jurídica tributaria carece de un procedimiento mediante el cual el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria pueda interponer la prescripción como acción o excepción y de esa forma frenar el actuar de la administración tributaria cuando ésta notifica que realizará fiscalizaciones de periodos ya prescritos.

Dentro de la presente investigación el objetivo general es comprobar el cumplimiento de la norma jurídica en relación con la interposición de la prescripción como acción o excepción ante la administración tributaria, asimismo los objetivos específicos son verificar la existencia de las herramientas que permitan la utilización de la prescripción como acción o excepción, dentro del procedimiento administrativo tributario; y, determinar las consecuencia jurídicas que se generan para el contribuyente ante la falta de un procedimiento administrativo tributario para plantear la prescripción.

La metodología para el desarrollo del trabajo será el método deductivo, ya que se recopilará la información partiendo de un todo para luego llegar al punto específico y así determinar los efectos jurídicos producidos a raíz

de los hallazgos encontrados dándolos a conocer y así contribuir para que el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria evite ser citado a una audiencia de ajustes cuando el derecho de fiscalización de la administración tributaria ha prescrito.

En el contenido del presente documento se analizará, comentará y desarrollarán los antecedentes, características y principios del derecho tributario. Luego se explicará la obligación y obligación tributarias, capacidad tributaria y las formas de extinción de éstas. A continuación, se expondrá el procedimiento administrativo tributario, sus formalidades y clases; la facultad de la autoridad tributaria, la formación del expediente y la clases de resoluciones. Por último, se desarrollará la prescripción como actitud del contribuyente ante la autoridad tributaria y se propondrá una reforma al Código Tributario para que el contribuyente pueda contar con una herramienta legal para hacer valer su derecho de prescripción y que este constituya un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad por parte de la administración tributaria, al tratar de fiscalizar periodos fiscales prescritos.

Generalidades del derecho tributario

Antecedentes

A través de la historia se puede constatar que el pago de los tributos siempre ha sido parte de las obligaciones de las sociedades. Su origen se remonta a los albores de la humanidad. Desde los egipcios, pasando por los griegos, por los romanos, por la conquista del nuevo mundo e innumerables acontecimientos sociales, la sociedad se ha visto obligada al pago de tributos. La práctica contributiva sigue vigente hoy en día, pues el hombre, siendo un ser social, necesita vivir en sociedad y, por lo tanto, contribuir al sostenimiento de las organizaciones que fueron formándose para ordenar a las comunidades. Conforme el crecimiento de la sociedad, esta se organizó y creó herramientas para su supervivencia, pero también se vio obligada a tener dirigentes, por lo que surgieron los reyes y gobernantes.

En la antigüedad, los reyes o gobernantes exigían de forma coercitiva el pago de los tributos al pueblo. En este orden de ideas, Alvarado Sandoval y López Cruz (2016) indican: “La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía”. (p. 56) Se puede corroborar a través de la historia, que muchas veces al pueblo se le han impuesto cargas tributarias demasiado elevadas, derivado de una clara relación de fuerza y sometimiento del gobernante sobre sus súbditos.

También, se debe señalar que las altas cargas tributarias ocasionaron algunas rebeliones en el pasado, las cuales terminaron con grandes imperios que dominaron vastas extensiones territoriales por muchos años. Al respecto Monterroso Velásquez (2006) comenta: “Los altos tributos han sido considerados como una de las causas de guerras, rebeliones y decadencia de las grandes civilizaciones.” (p. 104)

En la edad media, cuando grandes extensiones de tierra se encontraban dominadas por el gran señor feudal y éste a su vez, se encontraba sujeto al rey, los siervos tenían dos clases de obligaciones para con este: la primera, la prestación de servicios tales como destinar un número de días de trabajo en los viñedos del señor y la segunda de tipo económico, que consistía en la entrega de un bien o riquezas tales como el pago de censo anual, servidumbre matrimonial o la entrega de la herencia, en caso que el siervo no tuviera hijos. Estas obligaciones se exigían de forma coercitiva. En la actualidad, existen tributos cuyo origen se remonta a los tiempos del señor feudal, entre los que se encuentran:

Los Aranceles a la Importación, se conocían como derecho de peaje;
El Impuesto sobre Herencias Legados y Dominaciones, como derecho de relieve;
El Impuesto Único Sobre Inmuebles, como censo;
Sanciones de tipo pecuniario en el ámbito administrativo y judicial, como multas;
Impuesto al Valor Agregado, como sistema de imposición indirecta; e,
Impuesto Sobre la Renta, como *tributum* o *stipendium*.¹

¹ Tomado de: “Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas – Tomo I”, por Gladys Monterroso, (Guatemala), 2006. Reproducido por Arte + Arte

Entre los tributos históricos, que de forma forzosa se les impuso a las sociedades en el pasado, también se encuentran el diezmo, la primicia, el mita, el quinto real, la encomienda, el almojarifazgo y el alcabala, entre otros. Estos tributos le generaron grandes riquezas a los reyes y nobles en el pasado. Cabe señalar que muchos de estos tributos siguen vigentes en la actualidad, de forma particular aquellos de origen religioso como el diezmo y la primicia.

El diezmo, como tributo histórico, consistía en el pago del diez por ciento de las ganancias obtenidas en un periodo de tiempo; representaba un impuesto en efectivo o en especie, sobre los frutos obtenidos. Tiene su origen en los tiempos bíblicos del libro de Génesis y fue el patriarca Abraham quien ofreció los diezmos al sacerdote Melquisedec. Este tributo ha trascendido en el tiempo y en la época de la colonia, era cobrado por la real audiencia, del cual una parte se cedía al real patrono, para la fabricación de templos y pagos de la iglesia.

La primicia consistía en entregar lo primero del fruto o cosecha obtenida. Esta forma de tributar, al igual que el diezmo, tiene un origen religioso, lo cual constituyó un compromiso entre el pueblo judío y Dios. Al entrar a la tierra prometida, el pueblo de Israel se comprometió a entregar a Dios lo primero de la cosecha obtenida, tal como se relata en el libro de Éxodo capítulo 23 versículo 16 y Levíticos capítulo 2 versículo 12. Las primicias

pasaron a formar parte de las fiestas judías y en la actualidad siguen formando parte de la cultura de ese pueblo.

La mita es otro de los tributos históricos, el cual cobraban los señoríos indígenas, antes de la conquista española y que se aplicó a varias regiones de América. Consistía en la fuente de recursos económicos que utilizaban los indígenas en la región andina en particular los antiguos indígenas peruanos. Luego de la conquista española, pasó a formar un tributo al trabajo, que pagaban los adultos casados, comprendidos entre los 18 a 50 años de edad.

Osorio (1999) define mita como:

Palabra de origen quechua que quiere decir turno. por cuanto en el antiguo Perú se designaba con ese nombre al turno que correspondía por semana o por mes a los indios repartidos para la ejecución de diversos trabajos, especialmente los que se realizaban en las minas. (p.468)

El quinto real era un tributo que se le pagaba a España. Consistía en un tributo que grababa la extracción de metales preciosos, tales como la plata, el oro, y, las perlas, entre otros. Fue impuesto por la corona española y de éste, se entregaba la quinta parte al Estado español. Sin embargo, es un impuesto que se remonta más allá del imperio español puesto que su verdadero origen también se encuentra en la Biblia. José hijo de Jacob, le pide al pueblo egipcio la quinta parte de los frutos durante los siete años

de abundancia para almacenarlos y tener suficientes alimentos, para dar sustento al pueblo durante los siete años de escasez.

La encomienda tiene su origen en el imperio romano hasta principios de la edad media. Consistía en una relación de dependencia, en donde los súbditos prestaban determinados servicios a cambio de protección. Luego de la conquista, el rey de España encomienda un delegado suyo para cuidar y adoctrinar a los indígenas. La encomienda en realidad grababa la producción de bienes y servicios y representaba un tributo para el rey de España, quien lo repartía entre aquellos que se destacaban en las conquistas.

El almojarifazgo, es un tributo de origen árabe y típico de las exportaciones, que consistía en grabar en un quince por ciento sobre su valor, las mercaderías que se exportaban. Era un impuesto aduanero, que constituye un antecedente importante para las formas impositivas actuales. Se puede decir que el arancel que cada Estado establece para grabar bienes objeto de exportación, en tiempos pasados era conocido como almojarifazgo.

El alcabala es un término genérico que incluye una serie de impuestos que grababan contratos de traslado de dominio, tales como la compraventa y permuta de bienes. Lo relevante del alcabala es que aún sigue vigente en la legislación de Guatemala.

El Código de Notariado, establece en el Artículo 38:

Con el objeto de posibilitar un mejor cumplimiento de las obligaciones de determinación, control y pago del impuesto, sobre la venta y permuta de bienes inmuebles (Alcabala), los notarios al intervenir en las escrituras por actos y contratos relacionados directamente con dichos impuestos deberán dentro del término de 15 días de la fecha de autorización de la escritura, dar aviso a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles y las Municipalidades.

En la actualidad, a este tributo se le conoce como Impuesto Sobre el Valor Agregado, que grava una primera compraventa o permuta con el doce por ciento y Timbre Fiscal, que grava con un tres por ciento a la segunda y subsiguientes compraventa o permuta. Al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 3 numeral ocho establece: “El impuesto es generado por: La primera venta o permuto de bienes inmuebles.” Por su parte la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo en el Artículo 2 numeral nueve indica: “Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes: La segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles.”

En cuanto al surgimiento del derecho tributario, este se instauró para establecer relaciones de derecho entre el Estado y el contribuyente. Ha ido evolucionando paralelamente con el derecho en general. Durante los inicios de vida independiente de Guatemala como Estado, poco a poco, los gobernantes se fueron deslindando de los nombres de los tributos que habían sido impuestos por la corona española. Fue durante el gobierno de Justo Rufino Barrios que se promulgó el Código Fiscal, que reguló lo relativo a los tributos hasta la entrada en vigor del Decreto 6-91, Código Tributario, que fue publicado en el Diario de Centroamérica el tres de abril de 1991. El actual código tributario constituye la ley marco que regula todo lo concerniente a los tributos en Guatemala.

Derecho tributario es la denominación con la que comúnmente se le conoce. Sin embargo, también se le conoce con otras denominaciones. Al respecto, Villegas (2001) indica que:

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Hace notar Giuliani Fonrouge (t 1, p. 37) que en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal” que es la expresión más generalizada. (p. 133)

Monterroso Velásquez (2005) afirma:

Después de la segunda guerra mundial. La importancia del tributo y por ende del derecho tributario, este primero como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos, por tener como

uno de sus fines más importantes, la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.
(p. 3)

Es decir que, el derecho tributario como ciencia autónoma del derecho, ha tenido y sigue manteniendo una trascendencia muy importante en la vida social. De él se deriva la regulación jurídica del tributo y este constituye uno de los medios más importantes con los que cuenta el Estado para captar recursos económicos que le permiten cumplir con su fin supremo, la realización del bien común, por medio de la prestación de los servicios públicos. Para el efecto, el poder legislativo, como representante del pueblo, después de realizar estudios socioeconómicos y atendiendo al principio de legalidad, crea los instrumentos jurídicos que regulan el tributo en base a doctrinas y principios jurídicos, para generar los recursos económicos que permitan el funcionamiento del Estado y así poder satisfacer las necesidades de la población en general.

Tributos

Tributo es toda prestación en dinero que exige el Estado al contribuyente en ejercicio de su poder imperio y que da origen a la relación jurídica tributaria. Es una relación de derecho, entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. La definición legal de tributo se encuentra en el Código Tributario, el cual establece en el Artículo 9: “Tributos son las prestaciones que el Estado exige en ejercicio de su poder

tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” El tributo es una institución del derecho tributario que constituye más que una relación entre el contribuyente y el Estado. Es la institución del derecho tributario en virtud de la cual el Estado puede agenciarse de los recursos económicos que le permitan su funcionamiento, en aras de la realización del bien común.

En la legislación guatemalteca, los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Santiago de León (2008) establece: “Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.” (p. 128) Sin embargo, la tasa no se encuentra regulada en la norma constitucional como parte de la estructura tributaria y tampoco se encuentra en el Código Tributario. La tasa, sin embargo, se encuentra como una forma de financiamiento del régimen municipal.

Impuestos

El impuesto es una clasificación de los tributos cuya prestación exigida al obligado no está vinculada a contraprestación por parte del Estado. Todo impuesto no tiene un fin específico y por tal razón no tiene obligación el Estado de devolvérselo al particular. Es decir, no existe una

contraprestación del Estado para con el contribuyente. El impuesto recaudado, constituye el bolsón o fondo común del Estado para hacer frente a las necesidades en general y estos se dividen en impuestos directos e indirectos. En el mejor de los ejemplos se encuentra el Impuesto Sobre la Renta el cual es directo porque afecta de forma directa el bolsillo del contribuyente y el Impuesto Sobre el Valor Agregado que es indirecto porque se da el fenómeno de la traslación y quien termina pagándolo es el consumidor final. La definición legal de impuesto se encuentra en el Código Tributario el cual establece en el Artículo 11: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Arbitrios

Monterroso Velásquez (2005) indica que arbitrios: “Son medios ordinario y extraordinario que se conceden generalmente a los municipios, para obtener recursos y cubrir sus necesidades.” (p. 141). Constituye una clasificación de los tributos, que en la legislación guatemalteca son decretados a favor de las municipalidades. Al respecto el Código Tributario en el Artículo 12 establece: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” Se puede establecer que los arbitrios son los impuestos que el Estado establece para el desarrollo de la comunidad municipal y por lo tanto es de ámbito territorial

restringido puesto que son decretados a favor de las municipalidades y son éstas quienes tienen la competencia para cobrarlos.

Tasa

La tasa, aunque no figure como una clasificación del tributo en el Código Tributario, constituye una prestación que exige el Estado. Se encuentra regulado en el Código Municipal.

El Artículo 72 del Código Municipal establece:

El municipio debe regular y prestar los servicios públicos de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo a los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.

Existen impuestos que, por sus características, se puede determinar que pueden ser calificados como tasas. No obstante, es importante diferenciar la tasa del impuesto ya que este último, es una contribución obligatoria e impuesta por el poder legislativo y donde no existe una contraprestación del Estado para con el contribuyente en particular. En tanto la tasa tiene una contraprestación hacia el administrado por el uso de ciertos servicios públicos. Un ejemplo, de ello es el pago de agua potable. Se puede establecer que la tasa es una prestación que exige el Estado, en ejercicio de su poder tributario, al contribuyente por el uso de determinado servicio

público, el cual constituye una contraprestación. Santiago de León (2008) establece: “... en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado.” (p. 128)

Contribución especial

Contribución especial es el tributo que tiene como hecho generador, un beneficio directo para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Santiago de León (2008) establece: “... en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.” (p. 128) La contribución especial se diferencia del impuesto y el arbitrio ya que esta clase de tributos la cobra el fisco y se paga por única vez por el contribuyente cuando el Estado realiza la obra pública. Por su parte, el impuesto y el arbitrio se cobra de forma periódica y la tasa cada vez que se hace uso de un servicio público.

Contribución especial por mejoras

En la legislación guatemalteca existe una clasificación adicional denominada contribución especial por mejoras, que constituye un tributo que cobra el fisco para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria. En realidad, es una contribución especial cuyo cobro es

único y debe pagarla el contribuyente al Estado, al momento que se realice la obra pública. El beneficio para el contribuyente es el incremento del valor del inmueble beneficiado.

Elementos del tributo

Toda relación jurídica se caracteriza por tener elementos personales, reales y formales. El derecho tributario como área autónoma del derecho público, tiene sus propias características y elementos que lo hacen único. En la relación jurídica tributaria, entre el contribuyente y el Estado, siempre deben constar los siguientes elementos: sujetos, objeto, base imponible, hecho generador o hecho imponible y tipo impositivo, los cuales se desarrollan a continuación.

El elemento personal de la relación jurídica-tributaria está compuesto por el Estado y el contribuyente. El sujeto activo de dicha relación es el Estado, quien en ejercicio del poder tributario determina, decreta y recauda los tributos e impone sanciones a quienes no cumplen con las obligaciones tributarias. Es importante hacer mención que la legislación guatemalteca establece que determinados impuestos son designados con exclusividad para las municipalidades y son éstas quienes están facultadas para su cobro. En ese sentido, tanto las municipalidades como la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del límite de sus

funciones, tienen competencia para el cobro de los tributos, en representación del Estado. Por su parte, el contribuyente o responsable constituye el sujeto pasivo de dicha relación jurídica.

El objeto del tributo es determinar qué actividad comercial es susceptible de ser gravada. En la actualidad prácticamente toda actividad que se encuentre dentro del comercio está gravada con el pago de tributos. Sin embargo, el ser humano, con su ingenio, es capaz de crear e innovar todos los días, por lo que muy pronto el Estado se verá en la obligación de gravar actividades tales como las ventas en línea, las cuales se dispararon a raíz de la pandemia del Covid-19. Monterroso Velásquez (2006) establece que objeto: “se refiere a la materia imponible que se utiliza para determinar el impuesto”. (p. 126)

Base imponible es la cantidad sobre la cual recae la obligación de contribuir. Osorio (1999) establece: “La base imponible es pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen a liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.” (p. 80) Es una base que fija el Estado sobre la cual se debe calcular el monto a pagar al fisco en concepto de tributos, cuando el contribuyente realiza una actividad que se encuentra gravada con estos.

Hecho generador es el presupuesto legal cuya realización da origen a la obligación tributaria. En la legislación también se le conoce como hecho imponible. La definición legal se encuentra en el Código Tributario el cual establece en el Artículo 31: “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.” El hecho generador tiene similitud a la tipicidad en derecho penal, ya que en el momento que el contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, realiza una actividad que se encuentra gravada con el pago de tributos, trae como consecuencia, la obligación del pago de éstos.

Tipo impositivo es la cantidad que debe cobrarse. Es importante hacer la diferenciación entre la base imponible y el tipo impositivo. La base imponible es el monto base para imponer el tributo y el tipo impositivo es la cantidad que debe cobrarse en concepto de tributos. Puede fijarse en porcentaje o monto fijo. Cada norma de carácter tributario debe regular el elemento del tipo impositivo, ya que en base al monto se determina la cantidad a pagar al fisco. Un tipo impositivo fijado en porcentaje es el impuesto al valor agregado, ya que el contribuyente paga el doce por ciento sobre el valor de las cosas mientras, que un tipo impositivo fijo es el pago de doscientos quetzales (Q.200.00) que realiza el testador en concepto de timbres fiscales en la cubierta de un testamento cerrado.

Derecho tributario

Varios son los autores que han abordado el derecho tributario, definiéndolo de acuerdo con su interpretación. Algunos de los autores lo sitúan como una rama del derecho financiero. Sin embargo, la legislación guatemalteca se limita a determinar que las normas que rigen el Código Tributario son de derecho público sin entrar en mayor detalle. Por lo tanto, se puede afirmar que la naturaleza del derecho tributario es de derecho público.

Santiago de León (2008) indica:

Es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos. (p. 8)

Por su parte, Alvarado Sandoval y López Cruz (2016) establecen:

Derecho Tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado. (p. 61)

Mientras que Villegas (2001) indica que: "... en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos regulándolos en sus distintos aspectos." (p. 133) El derecho tributario es el área del derecho público que contiene doctrinas, principios, instituciones y un conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo relativo a los tributos desde su

nacimiento: clasificación, cumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídica tributaria. Estudia todo lo relativo al tributo como el medio más importante que dispone el Estado a través del *ius imperio*, para agenciarse de los recursos económicos y así satisfacer las necesidades de la población, en aras de la consecución del bien común, creando para el efecto los instrumentos jurídicos basados en principios jurídicos y doctrinarios. El Estado ejerce su poder tributario para obtener de los particulares los recursos económicos para su funcionamiento y que le permitan cumplir con la prestación de los servicios públicos a la población.

Características del derecho tributario

Cuando algunos tratadistas indican que el derecho tributario es una rama del derecho financiero, no están para nada alejados de la realidad ya que, hasta cierto punto, esta área del derecho abarca el lado financiero del Estado. Sin embargo, el derecho tributario estudia la recaudación pública y el derecho financiero estudia la ejecución de esta. Además, el derecho tributario es autónomo porque tiene sus propias características. Las características del derecho tributario son las siguientes: coacción en el origen del tributo, coacción normada, tipicidad del hecho imponible, exclusión de analogía, irretroactividad, finalidad de cobertura del gasto público y capacidad contributiva.

Coacción en el origen del tributo

El Estado tiene la potestad tributaria en virtud del *ius imperium* para crear de forma unilateral los tributos. Surge como consecuencia del poder que el pueblo ha delegado en sus representantes. Para el efecto, la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 171 inciso c) que: “Corresponde también al Congreso: c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios.” Es decir, el Estado, por medio del Organismo Legislativo, determina e impone los tributos y la base tributaria de forma unilateral y sin que exista consenso con la población para decretarlos.

Coacción normada

El Estado no puede actuar fuera del marco jurídico, por lo que la coacción no es ejercitada de forma arbitraria frente a los contribuyentes. Dicha coacción ejercida por el Estado sobre el contribuyente es emanada de la potestad tributaria o poder imperio. Guatemala es una república y, por lo tanto, tiene un sistema de gobierno republicano, democrático y representativo. La Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 141 establece: “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial.” En este sentido, la coacción no es una relación de fuerza sino una relación de derecho, ya que existe un vínculo entre el contribuyente y el fisco. Por lo

tanto, el Estado, a través del Organismo Legislativo, está legalmente facultado para decretar normas jurídicas tributarias de observancia general y cumplimiento obligatorio, mediante las cuales se crean los tributos necesarios para su funcionamiento y el cumplimiento de sus fines.

Tipicidad del hecho imponible

El hecho generador es el presupuesto legal que constituye uno de los elementos del tributo, el cual debe estar plasmado de forma taxativa e hipotética dentro de la norma jurídica tributaria. Es decir, una actividad que no se encuentra tipificada en la ley como hecho generador, no conlleva la obligación tributaria del contribuyente frente al Estado. Cabe señalar que la tipicidad del hecho imponible es una característica fundamental del derecho tributario, ya que la ausencia de ésta no obliga al contribuyente a pagar tributos. Además, dentro del derecho tributario no se pueden crear hechos imponibles por la aplicación análoga de las normas jurídicas tributarias.

Exclusión de analogía

La aplicación, de forma análoga, de la obligación tributaria, se encuentra prohibida de forma expresa por la legislación guatemalteca. Al respecto, el Código Tributario, Artículo 5 establece: "... por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o

suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

En el derecho tributario no se pueden crear figuras que den nacimiento a la obligación tributaria por analogía. La exclusión de analogía constituye una garantía para el contribuyente en virtud que la administración tributaria debe fundamentarse en la literalidad de la ley para el cobro de tributos. De lo contrario no puede nacer la relación jurídica-tributaria y por consiguiente la obligación tributaria.

Irretroactividad

El nacimiento de una norma jurídica presupone su aplicación hacia el futuro y no hacia al pasado. El derecho tributario no es la excepción a la norma. Sin embargo, al igual que en el derecho penal, la retroactividad de la ley es aplicable con efecto hacia el pasado siempre que favorezca al reo, en derecho tributario tiene efecto retroactivo siempre que favorezca al infractor, con la salvedad que ello no debe afectar resoluciones o sentencias firmes. En ese sentido, el Código Tributario en el Artículo 66 establece: “... No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencia firmes.” Es decir, las normas jurídicas tributarias son de cumplimiento obligatorio hacia el futuro y no pueden ser aplicadas fuera del ámbito de su vigencia

salvo que favorezcan al contribuyente por sanciones que la administración tributaria le haya impuesto por el incumplimiento de su obligación fiscal.

Finalidad de cobertura del gasto público

La finalidad de la coacción del tributo es por la necesidad de satisfacer los servicios públicos. El tributo constituye la prestación en dinero que exige el Estado a los particulares para agenciarse de recursos económicos que permitan su funcionamiento y satisfacer las necesidades de la población en general. Además, el tributo constituye una redistribución de la riqueza del país, puesto que quien más gana más paga y en consecuencia, esto se traduce en prestación de servicios públicos para la población en general. A este respecto Monterroso Velásquez (2006) establece que la finalidad de los tributos es, "...trasladarlos a quienes poseen poco o nada, por medio de los Gastos Públicos" (p. 109)

Capacidad contributiva

La capacidad contributiva implica que el aporte del tributo sea en función de pautas económicas. El contribuyente debe tener capacidad económica para poder soportar las cargas tributarias y así contribuir con el gasto público. Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 establece: "Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago." La creación

de todo tributo debe responder a la capacidad del contribuyente de tal forma que no afecte el poder satisfacer sus necesidades básicas.

Principios del derecho tributario

Los principios son los que dan origen a una cosa. Osorio (1999) define principio como: “Fundamento de algo.” (p. 608) En derecho, los principios son los pilares de este. Constituyen aquellas líneas o marcos conceptuales, que contienen directrices que conducen al entendimiento e interpretación del área del derecho que se estudia. Los principios del derecho tributario constituyen los fundamentos o pilares en los que esta área del derecho se inspira. Dichos fundamentos se encuentran enmarcados en la norma constitucional siendo estos: principio de legalidad, igualdad, confidencialidad tributaria, no confiscación, proporcionalidad, generalidad, equidad y justicia, prohibición de doble o múltiple tributación, y, capacidad de pago.

Principio de legalidad

El principio de legalidad es también conocido como principio de reserva de ley. Este principio es la directriz que establece que el Estado únicamente puede cobrar tributos que han sido decretados por el congreso y se encuentran en ley vigente. Se apoya en la máxima de derecho *nullum tributum sine lege*. Ello implica que, si un tributo no se encuentra

tipificado en la norma jurídica ordinaria emanada del poder legislativo, el mismo no tiene existencia jurídica y, por lo tanto, no puede nacer una obligación tributaria del contribuyente frente al fisco. Este principio se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, el cual establece: “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 con la Equidad y justicia, así como determinar las bases de recaudación”.

En este sentido, el Congreso de la República de Guatemala, atendiendo al principio de legalidad, tiene la obligación de determinar e imponer, por medio de un decreto, los tributos y la base de recaudación. Así mismo, debe determinar el monto base para imponer el tributo y la cantidad que debe cobrarse, estableciendo el hecho generador. También debe establecer quiénes están exentos del pago de tributos; el sujeto pasivo, que en este caso es la población en general; las deducciones, descuentos, reducciones y descargos. Por último, debe establecer las sanciones tributarias para quienes infrinjan las normas de la materia.

Atendiendo al principio de legalidad en materia tributaria, desde el punto de vista del contribuyente, la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 5, establece lo siguiente: “Toda persona tiene

derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar ordenes que no estén basadas en la ley y emitidas conforme a ella”. Esto implica que el Estado por medio de las instituciones que ostentan la competencia tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria y las municipalidades, no puede cobrar tributos, si estos no fueron establecidos previamente y de hacerlo, el contribuyente no está obligado acatar puesto que la norma jurídica tributaria debe tener existencia previa a que se dé el hecho generador del tributo respectivo.

Principio de igualdad

El principio de igualdad en materia tributaria es una línea directriz, que establece que todos los contribuyentes son iguales frente a la norma jurídica tributaria. Este es un principio constitucional aplicable a todos los ámbitos de la vida en sociedad puesto que es un valor superior del ordenamiento jurídico. Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 4: “En Guatemala todos los seres humanos son iguales en dignidad y derechos”. Este principio es objeto de diversas interpretaciones ya que el progresismo tiende a confundirlo y es necesario reconocer que por naturaleza los seres humanos son distintos de sus semejantes en cuanto a rasgos propios de cada individuo sea hombre o mujer, pero frente a la ley, son todos iguales y en materia tributaria no es la excepción.

En este orden de ideas, Santiago de León (2008) establece: “... pues no son idénticas las situaciones de capacidad económica de todos los obligados por un determinado tributo y este no puede tratar de igual modo a dichas situaciones desiguales” (p. 33) La igualdad debe ser la base del tributo y de las cargas tributarias; sin embargo, cada contribuyente paga en función de su capacidad de pago. En este sentido, todos los habitantes de la república están llamados a contribuir para el sostenimiento del Estado, en función de su capacidad de pago.

Principio de confidencialidad tributaria

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 24 establece:

Los libros, documentos y archivos que se relacionen con pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, perdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas con excepción de los balances generales cuya publicación ordene la ley.

La confidencialidad está consagrada en la norma constitucional y por tal razón, las autoridades correspondientes deben preservar la información del contribuyente de forma confidencial, guardando siempre el secreto profesional. De lo contrario, se estaría ante la comisión de un hecho delictivo tipificado en el Código Penal Artículo 422 como revelación de secretos, cuya pena es de prisión. Además, al momento que la

administración tributaria inicie un proceso contra la persona fiscalizada cuya información fue revelada no puede hacer prueba en juicio, puesto que viola una disposición legal que consiste en una prohibición expresa consagrada en la norma constitucional. El principio de confidencialidad es de aplicación exclusiva para los auditores de la administración tributaria, quienes están obligados a guardar el secreto profesional, de acuerdo con el Código de Ética de los Contadores Públicos y Auditores, en el postulado número VI.

Principio de no confiscación

El Estado protege la propiedad privada y por tal razón prohíbe la confiscación de esta. Cabe señalar que la no confiscación es diferente a la expropiación, ya que esta última si está contemplada en la norma jurídica, por razones de utilidad pública. La no confiscación implica que al contribuyente no se le puede privar de su propiedad, por obligaciones fiscales que tenga pendientes. La administración tributaria, como ente fiscalizador y recaudador de los tributos en Guatemala, solo puede imponer una multa del cien por ciento del tributo omitido mas no confiscarle la propiedad al contribuyente por incumplimiento del pago de tributos.

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 41 establece: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” En tanto el Artículo 243 establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”. Es aquí donde toma sentido la necesidad de hacer estudios socioeconómicos para determinar si el contribuyente tiene capacidad de pago, antes de la creación de nuevos tributos o al momento de elevar la carga tributaria.

Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad implica que los tributos deben imponerse de acuerdo con la capacidad contributiva y que el aporte no debe ser desproporcionado. Es obligación de todo guatemalteco contribuir al gasto público, para que el Estado pueda satisfacer las necesidades de la población y así contribuir con la realización del bien común en la proporción que la ley determine. El tipo impositivo en materia tributaria no son montos fijos, sino un porcentaje, por lo que el aporte a las finanzas del Estado es de acuerdo con la capacidad de pago del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria.

Este principio tributario está ligado al de capacidad de pago. Por ejemplo, el contribuyente que va de compras al supermercado y consume quinientos quetzales (Q500.00) está obligado al pago del doce por ciento del Impuesto al Valor Agregado, que representa sesenta quetzales (Q.60.00), mientras otra persona con mayor poder adquisitivo consume mil quetzales (Q.1,000.00) y debe pagar el mismo porcentaje atendiendo al principio de igualdad, pero de forma proporcional, paga ciento veinte quetzales (Q.120.00) en concepto de impuestos.

Principio de generalidad

Alcina Franch (1985) establece que generalidad, “Se refiere a la mayoría de los individuos o de los objetos que componen una clase o un todo.” (p. 363) En ese sentido, la generalidad como principio del derecho tributario, implica que todo guatemalteco y aquel individuo extranjero que realice actividades que están gravadas con el pago de tributos, están obligados al pago de estos. En este orden de ideas, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135 inciso d) establece lo siguiente: “Son deberes y derechos de los guatemaltecos, ...d) Contribuir a los gastos públicos, en las formas prescritas por la ley:”

Es obligación de todos contribuir para que el Estado pueda disponer de los recursos económicos que le permitan su funcionamiento y la prestación de servicios públicos. Por lo tanto, las leyes tributarias cobran vigencia para todos los habitantes de la República de Guatemala, puesto que el pago de tributos le permite al Estado agenciarse de recursos económicos para su sostenimiento. Cabe señalar que existen algunas excepciones en la aplicación del principio de generalidad, ya que en caso de que el tributo sea directo, se toma en cuenta la capacidad de pago del individuo, por lo que hay tributos que van dirigidos a ciertas personas y no a la población en general, tal como las contribuciones especiales.

Principio de equidad y justicia

La equidad no es exclusiva del derecho tributario, sino que constituye un principio general del derecho. Osorio (1999) define equidad como: “Justicia distributiva”. (p. 288) En términos tributarios se refiere a una distribución justa de la carga tributaria en función del principio de igualdad y proporcionalidad en relación con la capacidad de pago del contribuyente. Al respecto La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo.” Lo que la norma constitucional indica es que el contribuyente pague lo justo y de acuerdo con sus capacidades económicas.

Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

El principio de prohibición de doble o múltiple tributación, como todos los otros principios del derecho tributario, se encuentra consagrado en la norma constitucional. Al respecto, la Constitución Política de la República, en el Artículo 243 establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.” En lo que la norma constitucional hace hincapié, es que un hecho generador no puede ser gravado con más de una carga tributaria, durante el mismo periodo fiscal y constituye una prohibición expresa para que el Congreso de la República realice un análisis previo a decretar y determinar un tributo y así se asegure que dicha actividad no se encuentre ya gravada. En caso de decretarse el pago de tributo sobre un hecho generador que ya se encuentra gravado, puede ser objeto de impugnación y constituye una pérdida de tiempo en la actividad legislativa.

Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago se encuentra íntimamente ligado al principio de equidad y justicia. Este principio se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 el cual establece: “...las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” Esto implica que previo a establecer y decretar impuestos, el Congreso de la República debe hacer un estudio

socioeconómico de la población, para determinar si ésta se encuentra en capacidad de soportar el peso de los tributos y no vea afectada la satisfacción de sus necesidades básicas y la de su familia.

Es un principio aplicable a los impuestos directos mas no a los indirectos, ya que toda la población está obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado, siempre que realice el hecho generador. De acuerdo con la capacidad contributiva del contribuyente, así se gravan sus ingresos o su riqueza, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta. Es decir, todo guatemalteco está llamado a contribuir mediante el pago de tributos de forma igualitaria y equitativa, en función de sus capacidades económicas.

Obligación Tributaria

Obligación es un vínculo entre sujetos de derecho en donde una persona es compelida a hacer o no hacer alguna cosa a favor de otra. Constituye una relación jurídica entre dos o más personas en virtud de ciertos hechos donde la persona que tiene la calidad de acreedor puede exigir al deudor determinada prestación. La naturaleza jurídica de la obligación le pertenece al derecho común, cuya fuente legal se encuentra en el Código Civil. Sin embargo, la legislación guatemalteca no brinda una definición sino solo establece en que consiste esta. El Código Civil establece en el

Artículo 1319: “Toda obligación resultante de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer.”

La obligación civil tiene como fuente u origen, la ley, el contrato, el cuasicontrato, el delito y el cuasidelito. Toda obligación civil es resultante de un acto, que puede ser un acto legal o un acto ilegal. Si el acto es legal se encuentra amparado por el derecho. Por citar un ejemplo, la constitución de una sociedad mercantil es un acto que se encuentra amparado por la ley y que tiene consecuencias u obligaciones civiles como es el pago de honorarios al profesional del derecho que faccionó la constitución de esta.

Si el acto es ilegal no se encuentra amparado por el derecho, sino que se está ante la comisión de un hecho ilícito, que constituye un delito. Este, a su vez, puede ser un delito por culpa o dolo. Si es un delito por culpa, la obligación civil es resultante de un acto conocido como cuasidelito o delito culposo. Al respecto el Código Civil establece en el artículo 1424, “La culpa consiste en una acción u omisión perjudicial a otro, en que se incurre por ignorancia, impericia o negligencia, pero sin propósito de dañar.”

Cuando la acción u omisión constituye un delito doloso, la obligación civil es resultante de un acto ilícito conocido como delito ya que se dan los elementos del *iter criminis*, que consiste en una planificación para la

comisión del hecho ilícito y la ejecución material de este. Al respecto, el Código Civil en el Artículo 1646 establece: “El responsable de un delito doloso o culposo, está obligado a reparar a la víctima los daños o perjuicios que le haya causado.” Al respecto el Código Penal en el Artículo 112 establece: “Toda persona responsable penalmente de un delito o falta lo es también civilmente.” Mientras que el Código Procesal Penal en el Artículo 124 establece lo relativo a la reparación digna a que tiene derecho la víctima de un delito, entre el cual se encuentra tanto la reparación del bien jurídico protegido, en la medida de lo posible, como la indemnización por los daños y perjuicios derivados de la comisión del hecho delictivo.

La obligación resultante de una declaración de voluntad constituye un negocio jurídico. La declaración de voluntad puede ser unilateral, bilateral o múltiple. Una declaración unilateral de voluntad constituye un cuasicontrato y quien declara se obliga frente a otra u otras personas. En relación con el cuasicontrato en la legislación civil, se encuentra la oferta al público, promesa de recompensa y los títulos al portador. Ahora bien, si la obligación es resultante de una declaración de voluntad bilateral o múltiple se refiere a aquella que surge como consecuencia de acuerdo de voluntades mediante un contrato. Contrato es un acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de derecho, mediante el cual se crean, modifican o extinguen obligaciones. El Código Civil establece en el Artículo 1517:

“Hay contrato cuando dos o más personas convienen en crear, modificar o extinguir una obligación.” Al respecto Osorio (1999) define contrato como: “Pacto o convenio entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada y a cuyo incumplimiento pueden ser compelidas.” (p. 167)

Clases de obligaciones

En el ámbito del derecho civil, las obligaciones se clasifican en relación con la prestación, el vínculo, el objeto y el sujeto. La obligación con relación a la prestación es aquella que consiste en dar, hacer o no hacer. Al respecto el Código Civil en Artículo 1319 establece: “Toda obligación resultante de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa.” Estas pueden ser positivas, tales como las de dar y hacer; o, negativa, la que consiste en no hacer alguna cosa.

Las obligaciones en relación con el vínculo, pueden ser alternativas y facultativas. Las obligaciones alternativas son las que tienen por objeto dos o más prestaciones de forma independiente y distintas unas de otras y el deudor queda liberado de la obligación civil cumpliendo íntegramente una de ellas. Al respecto el Código Civil en el Artículo 1334 establece: “El obligado alternativamente a diversas prestaciones cumple ejecutando íntegramente una de ellas. El acreedor no puede ser compelido a recibir parte de una y parte de otra. Nótese que es alternativa porque al deudor

corresponde elegir entre una u otra para cumplir la obligación. La elección corresponde al deudor, a menos que de forma expresa, se establezca que se le concede la elección al acreedor.

La obligación facultativa tiene por objeto una prestación. Sin embargo, el acreedor concede al deudor la facultad de poder sustituir la obligación por otra. Al respecto el Código Civil en el Artículo 1341 establece: “Obligación Facultativa es la que, no teniendo por objeto sino una sola prestación, da al deudor el derecho de sustituir esa prestación por otra.” Es una facultad en la que el acreedor concede al deudor de ante mano por medio de un acuerdo, liberarse de la obligación sustituyéndola por otra y por ello se le denomina facultativa.

Las obligaciones en relación con el objeto pueden ser divisibles e indivisibles. La obligación divisible es aquella cuyo cumplimiento de la prestación puede realizarse de forma parcial o fraccionada. Mientras que la obligación es indivisible si el cumplimiento de la prestación solo puede realizarse por entero. En este sentido, el Código Civil en el Artículo 1373 establece: “Las obligaciones son divisibles cuando su objeto es susceptible de cumplirse parcialmente; e indivisibles si las prestaciones no pueden ser cumplidas sino por entero.” En relación con las obligaciones indivisibles, Contreras Ortiz (2007) indica: “Son aquellas cuyo objeto no permite

fraccionamiento por la naturaleza misma de la prestación, porque hay convenio en contrario o porque lo prohíbe la ley.” (p.70)

Por último, la obligación en relación con el sujeto puede ser simple y mancomunada simple o solidaria. Las obligaciones simples son aquellas donde existe un sujeto activo y pasivo, llámese un acreedor y un deudor. Mancomunidad simple es aquella donde habiendo pluralidad de sujetos pasivos o activos, deudores o acreedores, cada cual responde con la parte proporcional que le corresponde, según los términos acordados. Es decir, la prestación es dividida en tantas partes, acreedores o deudores, haya y cada parte constituye una deuda o crédito separado. Mientras que la obligación en mancomunidad solidaria se caracteriza porque habiendo varios sujetos activos y pasivos, cada acreedor puede exigir y cada deudor debe entregar de forma íntegra la prestación. Esta queda extinguida por el pago de un solo deudor.

Al respecto, el Código Civil en el Artículo 1352 establece:

La obligación mancomunada es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de manera que todos o cualquiera de ellos pueden ser constreñidos al cumplimiento total de la obligación, y el pago hecho por uno solo libera a los demás; y es solidaria con respecto a los acreedores cuando cualquiera de ellos tiene el derecho de exigir la totalidad del crédito, y el pago a uno de ellos libera al deudor.

Las obligaciones no solo se circunscriben al ámbito del derecho común, aunque, su naturaleza jurídica le pertenezca a este. Existe una gama de obligaciones que cada ciudadano debe cumplir como parte de una sociedad jurídica y políticamente organizada dentro del Estado. Algunas de las obligaciones se encuentran en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras se encuentran en leyes ordinarias, tales como el Código Tributario.

Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 establece:

Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:

- a) Servir y defender la patria;
- b) Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República;
- c) Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico, y social de los guatemaltecos;
- d) Contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;
- e) Obedecer las leyes;
- f) Guardar el debido respeto a las autoridades; y
- g) Prestar servicio militar y social, de acuerdo con la ley.

Con el ánimo de no hacer tan extensiva la lista de obligaciones que cada ciudadano debe cumplir, el presente se limita con exclusividad a los deberes cívicos contenidos en la Carta Magna y en particular el inciso d), el cual insta al guatemalteco a contribuir con los gastos del Estado en la forma que prescribe la ley. Es decir, el pacto social de la sociedad guatemalteca demanda de cada ciudadano, la contribución por medio del

tributo en sus diferentes clasificaciones, en aras de que el Estado pueda agenciarse de los recursos económicos para sufragar los gastos de funcionamiento y pueda prestar los servicios públicos necesarios para el bien común.

La obligación tributaria

La obligación tributaria tiene su fuente en la ley. Consiste en un vínculo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de dicha relación. Es un vínculo de carácter personal, coercitivo, principal y cuya fuente se encuentra en la ley tributaria. Por un lado, se encuentra el Estado quien, en calidad de sujeto activo de dicha relación, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria o las municipalidades, exige de forma coercitiva el pago de tributos. Por otro lado, se encuentra el contribuyente quien, en calidad de sujeto pasivo de dicha relación, está obligado a pagar los tributos al realizar el hecho generador y cumplir las obligaciones formales que establece el Código Tributario.

Villegas H. B (2001) indica:

La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. (p. 246)

La definición legal de la obligación tributaria se encuentra en el Código Tributario el cual establece en el Artículo 14: “La obligación tributaria constituye un vínculo, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”. En cuanto al sujeto pasivo, existe una variedad de ellos, entre los que se encuentran: el contribuyente, el agente de retención, el agente de percepción y el responsable. Todos estos constituyen sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y cada cual tienen obligaciones específicas para con el sujeto activo o el Estado.

Clases de obligación tributaria

En el ámbito del derecho tributario, las obligaciones se clasifican en materiales y formales. Monterroso Velásquez (2006) indica: “Para su estudio y aplicación el Derecho Tributario se clasifica en Derecho Tributario Sustantivo y Derecho Tributario Formal.” (p. 44) La obligación material consiste en el pago de los tributos en sus distintas clasificaciones que es la materia por excelencia del derecho tributario. Mientras que las obligaciones formales son todas aquellas formalidades que la norma jurídica tributaria le exige a los sujetos pasivos de dicha relación.

Obligación Material

Tener una relación tributaria no implica tener una obligación con el fisco. Toda persona desde su nacimiento ya puede generar obligaciones tributarias. Sin embargo, en sentido estricto, una relación jurídica tributaria nace desde el momento en que se obtiene un número de identificación tributaria y se asocia a los distintos impuestos, pero la obligación como tal, nace en el momento que se realiza el hecho generador. Surge una obligación material que consiste en el pago de los tributos correspondientes. Es decir, que consiste en una obligación de dar.

Esta obligación se clasifica con relación a la prestación, al sujeto, y, al objeto, más no así en relación con el vínculo, puesto que este, es la relación en sí, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. En este orden de ideas, no existe una obligación alternativa o facultativa para pagar el tributo como en el derecho común. El Estado es quien determina de forma coercitiva cómo y cuándo se deben pagar los tributos y para ello lo establece en la norma jurídica tributaria.

El Código Tributario en el Artículo 20 tercer párrafo, indica: “En materia tributaria se aplican las normas que sobre la solidaridad establece el derecho común”. Es decir, que la obligación tributaria con relación al sujeto puede ser simple o mancomunidad simple o solidaria. Por lo tanto, con respecto a la obligación material tributaria se puede establecer lo

siguiente: En relación con la prestación, consiste en dar o pagar los tributos. En relación con el sujeto, esta puede ser solidaria como el caso del contribuyente individual o mancomunidad solidaria si existe más de un obligado tales como en la fusión de sociedades mercantiles o al haber donatario y legatarios, entre otros. En relación con el objeto, el pago del tributo puede ser divisible o indivisible, a elección del fisco, quien está facultado para exigirlo de forma total o parcial.

El contribuyente es quien realiza actividades, las cuales están sujetas al pago de tributos. Es quien paga al realizar el hecho generador o el presupuesto legal establecido en la norma tributaria y ve afectada su economía personal por el impacto del tributo. Este puede ser una persona individual o jurídica. Muchas veces cuando el contribuyente realiza el hecho generador debe pagar el tributo a un agente de percepción, quien lo cobra incluyéndolo en la factura. Los agentes de percepción son personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto, recargos o multas y entregarlo al fisco. El agente de percepción puede ser el supermercado donde el contribuyente de forma regular realiza sus compras. Está obligado a percibir el tributo correspondiente y luego entregarlo al fisco.

El agente de retención a diferencia del de percepción, es quien retiene del contribuyente la cantidad de dinero en concepto de tributos y lo entrega al fisco en la forma que establece la ley. El agente de retención aplica tanto para los impuestos directos como los indirectos. Por lo tanto, son sujetos que al pagar o acreditar cantidades gravadas, están obligados a retener una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de los contribuyentes. Este puede ser la empresa en donde labora el contribuyente, la cual le retiene el impuesto sobre la renta al final de cada mes y luego lo paga al fisco. También puede ser el acreedor de una empresa quien retiene el impuesto al valor agregado al momento de realizar una transacción comercial con esta. Por último, se encuentra el tercero responsable quien nada tiene que ver con la transacción, pero está obligado a pagar los impuestos. Es el caso típico del notario, quien al faccionar un instrumento público sujeto al pago de impuestos, está obligado a entregarlos al fisco en la forma y plazo que le corresponde de conformidad con la ley o el fiduciario en un contrato de fideicomiso, por citar dos ejemplos.

Obligación Formal

Las normas jurídicas tributarias establecen una serie de obligaciones formales las cuales debe cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Es decir, que las obligaciones formales son aquellas que, en

relación con el vínculo, obligan al sujeto pasivo a hacer. Monterroso Velásquez (2006) indica: “... el Derecho Tributario Formal no regula la Relación Jurídica Tributaria, ya que se encarga de la parte técnica del cobro del Tributo y el cumplimiento de obligaciones formales como: presentación de declaraciones, avisos y otros.” (p. 45)

Las obligaciones formales de la relación-jurídica tributaria están contenidas en el Código Tributario artículos 112 y 120 las cuales son aplicables tanto para los contribuyentes como los terceros responsables. Estas obligaciones consisten en inscribirse o registrarse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria; conservar en forma ordenada los libros, documentos y archivos relacionados con actividades comerciales dentro del plazo de prescripción; rehacer los registros contables, en caso de pérdida o destrucción. Si es contribuyente, tercero responsable o una persona exenta del pago de tributos que presta servicios de salud, debe informar a la administración tributaria mediante declaración jurada dentro del plazo legal, si no facturó dichos servicios en el lugar donde estos se prestaron.

Además, si es un comerciante individual o una sociedad mercantil, la administración tributaria le exige lo siguiente: llevar los libros y registros referentes a las actividades que se vinculen con la tributación; inscribirse en los registros; presentar las declaraciones que correspondan; formular

las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitados; facilitar a los funcionarios fiscales autorizados las verificaciones e inspecciones en cualquier instalación sin ningún inconveniente; comunicar cualquier cambio de la situación tributaria, así como del domicilio fiscal; emitir factura de acuerdo con la ley; utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas; concurrir a las instalaciones de la administración tributaria cuando se le requiera; proporcionar la información que se le requiera en relación a actos o contratos u otros hechos mercantiles, entre otras.

La capacidad dentro de la obligación tributaria

La capacidad civil constituye un atributo de la persona, la cual se adquiere después de cumplir la mayoría de edad. Es una institución de derecho civil que consiste en la aptitud para poder ejercer derechos y contraer obligaciones después de cumplir los dieciocho años. En la obligación tributaria, se prescinde de la capacidad legal según el derecho privado ya que la obligación nace al verificarse el hecho generador y sin importar si quien lo realizó tenía o no capacidad de ejercicio. Al respecto el Código Tributario en el Artículo 21 establece lo siguiente: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, y las personas jurídicas, que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

En derecho tributario no existe la capacidad de ejercicio para cumplir con la obligación tributaria puesto que una persona menor de edad está obligado al pago de los tributos por medio de quien ejerce la patria potestad o quien tenga su tutela, siempre que se verifica el hecho generador. Además, los representantes de las personas incapaces están obligados a cumplir con las obligaciones tributarias de estos, lo que implica que no les exime del pago de los tributos. Es decir que, como sujetos de derecho, los menores de edad e incapaces tienen obligaciones materiales con el Estado, sin embargo, ello no implica que estos tengan una relación jurídica tributaria con el fisco.

La extinción de la obligación tributaria

El medio, por excelencia, para cumplir y así extinguir las obligaciones tributarias, es el pago. Sin embargo, existen otros medios por los cuales el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria. Estos medios o figuras jurídicas constituyen formas anormales de extinguir las obligaciones tributarias. Atendiendo al principio de legalidad, los medios para extinguir las obligaciones tributarias se encuentran establecidos en el Código Tributario como ley marco, que regula lo relativo a los tributos en Guatemala. El medio normal de extinguir las obligaciones tributarias es el pago, mientras los medios anormales son: compensación, confusión, condonación o remisión y prescripción.

Pago

En las obligaciones formales, el pago no se refiere a pagar los tributos sino cumplir con las obligaciones de hacer que establecen las normas tributarias. Sin embargo, el pago es el medio común de extinguir la obligación material tributaria, el cual consiste en la realización de la prestación. Existen varias formas de hacer efectivo el pago, cuyo fundamento legal se encuentra en el Código Tributario del Artículo 36 al Artículo 40 y las cuales se detallan a continuación:

- por el contribuyente o responsable de forma directa;
- por un tercero en cuyo caso la administración tributaria acredita quien lo efectuó;
- bajo protesta y consignación judicialmente;
- a cuenta, en los casos que la imposición sea anual; y,
- por cuotas siempre que lo autorice la administración tributaria y no puede exceder de dieciochos meses.

Compensación

La compensación es una forma anormal de extinguir la obligación tributaria. Es una figura jurídica que se da cuando el Estado y el sujeto pasivo reúnen la calidad de deudor y acreedor de forma recíproca y por derecho propio. Al respecto Osorio (1999) define compensación como: “extinción, hasta el límite de la menor, de dos deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas.” (p. 139) Cabe mencionar que la figura jurídica de la compensación solo puede utilizarse cuando su recaudación

se encuentra a cargo del mismo órgano de la administración tributaria y tiene como fin una dispensa de forma mutua entre este y el contribuyente.

El legislador guatemalteco en materia tributaria también creó la figura de compensación especial, la cual se puede emplear en determinadas circunstancias siempre y cuando la apruebe el Ministerio de Finanzas Públicas. Sin embargo, es el contribuyente o responsable quien debe solicitar una compensación especial ante el Ministerio de Finanzas Públicas sobre deudas que tenga de forma recíproca entre este y la administración tributaria y sus diferentes órganos para que este la apruebe y pueda extinguir la obligación tributaria.

Confusión

La confusión, como medio de extinguir la obligación, es la reunión en una misma persona, de la calidad de deudor y acreedor. El caso típico de la confusión se da cuando el heredero tiene deudas con el causante y este le hereda. Osorio (1999) les llama confusión de derechos e indica que: “Es una de las formas típicas de extinción de las obligaciones. Tiene lugar cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o cualquier otra causa la calidad de acreedor o deudor”. (p. 152)

Cabe señalar que la confusión en materia tributaria solo se da cuando es el Estado o sus órganos de la administración tributaria quienes se sitúan en la condición de deudor de sí mismo. El Código Tributario en el Artículo 45 establece: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.” Es evidente que la obligación se extingue puesto que el Estado no puede ser deudor y acreedor de sí mismo.

Remisión o condonación

El hecho de no pagar los tributos en el tiempo que establece la ley conlleva a que el contribuyente se constituya en mora y esta, en materia tributaria, opera de pleno derecho, por lo que la administración tributaria sanciona al sujeto pasivo por cada día atrasado. La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República. Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 183 inciso r) establece: “Son funciones del Presidente de la República: ...r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales por actos u omisiones en el orden administrativo.” Es decir, el Presidente de la República es quien perdona las multas e intereses que los contribuyentes tengan pendientes con el fisco.

La remisión o condonación es una forma de extinguir las obligaciones por medio del perdón de la deuda. Osorio (1999) define condonación como: “Acción y efecto de condonar; de perdonar o de remitir una pena, multa u obligación.” (P. 148) En materia tributaria la condonación del pago de tributos solo puede ser por medio de la ley. Atendiendo al principio de legalidad, el Congreso de la República de Guatemala entre sus atribuciones, está facultado para reformar y derogar las leyes tributarias, lo que implica que a través de un decreto legislativo puede condonar obligaciones tributarias a los contribuyentes. Al respecto, el Código Tributario en el Artículo 46 establece: “La obligación de pago de tributos causados, solo puede ser condonados o remitidos por ley.” Por tanto, en materia de multas e intereses, quien redime o perdona al contribuyente es el Presidente de la República y el Congreso es quien se encarga de perdonar el pago de tributos por medio de un decreto legislativo.

Prescripción

La prescripción es una institución jurídica cuya naturaleza le pertenece al derecho común. Tanto la legislación como la doctrina reconocen dos clases de prescripción. A una se le denomina prescripción adquisitiva que constituye una forma de adquirir el dominio de derechos reales o de propiedad. La otra clase de prescripción se le denomina extintiva, ya que tiende a extinguir las obligaciones por la inacción del titular del derecho,

durante el transcurso ininterrumpido del tiempo establecido en la norma jurídica.

Al respecto, Alcina Franch (1985) define prescripción como:

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 o pena por cumplirse el lapso de tiempo señalado también a este efecto para cada caso. (p. 555)

Es importante hacer mención que, en materia tributaria, la legislación no hace una distinción entre las dos clases de prescripción puesto que el tributo es un bien cuya propiedad le pertenece al Estado y no al contribuyente. Desde el punto de vista del derecho tributario, la prescripción es un modo típico de extinguir las obligaciones tributarias por el paso del tiempo establecido en la ley. De acuerdo con la legislación vigente en la materia, el Código Tributario, son cuatro años si el contribuyente se encuentra registrado ante la administración tributaria. Sin embargo, si el contribuyente o responsable no ha cumplido con la obligación formal de registrarse ante la administración tributaria, el plazo de prescripción se amplía a ocho años.

Prescritos los plazos legales, la obligación del contribuyente se extingue y la administración tributaria no puede hacer revisiones o requerimientos tendientes a la verificación del cumplimiento tributario, pues estaría actuando fuera de la ley. Alvarado Sandoval y López Cruz (2016) indican:

“Una de las características de la prescripción tributaria, es que tiene que ser declarada por el sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho.” (p. 261) En este orden de ideas, el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria debe solicitar la prescripción al reunir los siguientes requisitos: la existencia de un derecho a ejercitar; la inacción por parte del fisco para cobrarlo; y, el transcurso del tiempo establecido en la ley tributaria. No obstante, la no declaración del sujeto activo, no limita que el contribuyente pueda invocar la pérdida del derecho de la administración tributaria para hacer cualquier reclamación, cuando por el transcurso del tiempo, las obligaciones tributarias se encuentran extinguidas.

En materia de prescripción, el Código Tributario en el Artículo 47 establece:

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

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

Al tenor de lo que establece la norma tributaria, la prescripción opera en ambas vías. Es decir, tanto el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del aparato estatal, como el derecho del contribuyente de ejercer su derecho de repetición, deben ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. Mientras que la excepción a la regla general se encuentra en el Código Tributario Artículo 48 el cual establece: “...el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.”

Procedimiento administrativo tributario

En el ámbito del derecho procesal, el procedimiento es una serie de actos realizados por el juez, las partes y terceros dentro de un proceso. Mientras que el proceso es el instrumento o herramienta con el que cuenta el Estado para administrar justicia por medio del Organismo Judicial. En relación con el procedimiento y el proceso, Álvarez Mancilla (2020) indica: “... si bien se complementan tienen una significación de género a especie.” (p. 145) En este sentido, procedimiento es la especie y proceso es el género, el cual se lleva a cabo ante un órgano jurisdiccional y quien resuelve es un juez unipersonal o un tribunal colegiado, imparcial.

El derecho procesal administrativo contiene dos vías. La primera es la administrativa y la segunda es la vía judicial. Es decir, el procedimiento se lleva a cabo ante un órgano de la administración pública, ya sea porque el administrado ha hecho uso del derecho constitucional de petición o porque el órgano administrativo, de acuerdo con sus atribuciones, ha realizado actos encaminados a la formación del expediente administrativo, el cual sigue su curso dentro del procedimiento administrativo. Calderón Morales (2012) indica: “Se le denomina vía administrativa, puesto que los medios de impugnación o recursos se van a plantear ante los órganos administrativos y los mismos órganos de la administración revisan su propia actuación y resuelven de los mismos.” (p. 65) Por su parte Osorio (1999) define el procedimiento administrativo como: “El que no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial.” (p. 613)

Guatemala es un Estado cuya estructura administrativa estatal está compuesta por órganos centralizados, descentralizados y autónomos. La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada y dentro de sus funciones, resalta la recaudación y la fiscalización tributaria, en cuyo ejercicio nacen expedientes administrativos, producto de auditorías de gabinete o de campo, así como aquellos iniciados por el contribuyente en ejercicio del derecho de

petición. Los expedientes administrativos pueden tomar un curso en el cual la autoridad tributaria debe, además de dirigir la tramitación del procedimiento, velar por el fiel cumplimiento del debido proceso y del derecho de defensa, dentro del que se encuentra el derecho de impugnación y resolver los recursos que los contribuyentes planteen como parte de su inconformidad con lo resuelto por las distintas intendencias.

Es decir, el procedimiento administrativo tributario es aquel por medio del cual, la Superintendencia de Administración Tributaria puede formular y/o confirmar ajustes al contribuyente por falta de determinación o determinación errónea de la obligación tributaria o en su caso por medio del cual el contribuyente formula peticiones a la administración tributaria, encaminadas a solicitar la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente; créditos fiscales sujetos a devolución; y, solicitar respuestas vinculantes o no vinculantes a la autoridad tributaria, debiendo, esta, en todos los casos, concluir con un acto administrativo, el cual puede o no ser impugnabile.

Principios que rigen al procedimiento administrativo tributario

Los principios que inspiran el procedimiento administrativo en general se encuentran dispersos en distintitos cuerpos legales. Algunos de los principios rectores se encuentran en la Ley de lo Contencioso

Administrativo, Artículo 2, el cual establece: “Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita”

Otros principios rectores del procedimiento administrativo tributario se encuentran tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala, como en el Código Tributario. Lo trascendental de los principios del procedimiento administrativo tributario es que constituyen garantías que permiten una labor eficaz por parte de la administración tributaria y dan seguridad jurídica al contribuyente, puesto que le permiten plantear o presentar los medios de impugnación para hacer valer sus reclamaciones o peticiones de conformidad con la ley de la materia. Entre estos principios del procedimiento administrativo tributario se encuentran: el derecho de defensa, derecho de petición, debido proceso, impulso de oficio, procedimiento escrito, gratuidad y exención de impuestos y poco formalismo.

El derecho de defensa es un principio consagrado en la norma constitucional, la cual establece en el Artículo 12, que la defensa de la persona es inviolable y que nadie puede ser condenado sin antes haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez competente y preestablecido. Dentro del artículo anteriormente citado, se encuentran

los verbos rectores más importantes de la norma, mismos que garantizan los derechos de cualquier persona frente al actuar administrativo o judicial. En primer término, la citación constituye la intimación del acto administrativo por parte del órgano administrativo hacia el administrado; luego el administrado, al considerarse afectado por lo que le fuere comunicado, tiene el derecho a verter sus argumentos de defensa y ser escuchado para que finalmente se pueda emitir una resolución apegada a derecho. Tanto en la vía administrativa o judicial, antes de decidir sobre el fondo del asunto, se debe hacer un análisis, razonamiento y valoración de los medios probatorios puestos a disposición.

Por su parte el derecho de petición es también un principio de rango constitucional que se encuentra en el Artículo 28 y el cual garantiza a todos los habitantes de la República de Guatemala el poder hacer su solicitud de forma individual o colectiva ante la autoridad competente, quien está obligada a resolver dentro del plazo legal. Para tal efecto, el órgano administrativo receptor de las peticiones que le formule el administrado, debe, en todo momento, velar por el estricto cumplimiento de los principios del procedimiento administrativo en general y principalmente el principio de sencillez.

El principio del debido proceso el cual también se encuentra regulado en el artículo 12 del texto constitucional, no es de aplicación exclusiva en el ámbito judicial, sino también abarca la esfera administrativa. Dentro de la administración pública fungen servidores y funcionarios públicos que son depositarios del poder soberano y, en consecuencia, según su cargo, gozan de facultades especiales para poder conocer y resolver sobre controversias en específico y además deben observar y cumplir obligaciones en todo momento de su actuar, en especial, las contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala. Aunado a lo anterior, se debe tomar en cuenta que, en todo proceso o procedimiento enmarcado dentro de la legislación guatemalteca, contiene etapas o fases. En materia tributaria, el inicio puede ser de oficio o a solicitud de parte, formándose el expediente administrativo y observando en todas las fases de este, el cumplimiento de las normas generales y específicas aplicables al caso concreto.

El impulso de oficio es un principio que se encuentra consagrado en el Código Tributario, Artículo 121, el cual establece que el proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio. Es decir, que el procedimiento debe agilizarse sin que el contribuyente lo solicite. En este sentido, es la administración tributaria, la responsable de la tramitación y de darle continuidad al procedimiento, debiendo cumplir con los etapas y plazos definidos en la norma especial.

El principio de escritura es un principio que se encuentra regulado en el Código Tributario, Artículo 122 y el Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual establece que el expediente debe formalizarse por escrito, reuniendo una serie de formalidades, que le permitan al órgano administrativo individualizar los documentos presentados por el contribuyente o responsable para poderlos organizar y direccionar, de acuerdo a la naturaleza de los mismos, a los distintos sub-órganos responsables de conocer cada uno de ellos.

El principio de gratuidad y de exención de impuestos es un principio que se encuentra regulado en el Código Tributario, en su Artículo 124, el cual establece que todas las actuaciones ante la administración tributaria están exentas del impuesto de papel sellado y timbres fiscales. Además, el Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, establece que la actuación administrativa es gratuita. Este principio reviste vital importancia para el derecho administrativo y es conteste con lo establecido en el artículo 29 Constitucional, el cual garantiza el acceso a todo administrado a las distintas dependencias del Estado.

El principio de poco formalismo no implica que el expediente que contiene la solicitud ante la administración tributaria no deba llenar requisitos mínimos, sino que la solicitud puede realizarse en papel bond, por lo que el recurrente, el contribuyente o responsable no tienen que hacer uso de

papel sellado. Al respecto, el Código Tributario establece en el Artículo 122 que la administración tributaria no puede negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Además, dentro del ámbito administrativo se exime de la formalidad del auxilio profesional de un abogado colegiado.

Formalidades del procedimiento administrativo tributario

Como ya se estableció con anterioridad, el hecho de que uno de los principios rectores del procedimiento administrativo tributario es que sea poco formalista, no implica que no se deban llenar los requisitos mínimos que debe reunir todo escrito que se formule ante la administración pública. En este sentido, como en todo escrito ante cualquier entidad del Estado, el solicitante debe establecer la respectiva introducción, el cuerpo del escrito y sus conclusiones o peticiones. Lo mismo sucede al hacer una solicitud ante la administración tributaria debiendo reunir los requisitos formales que exige la norma.

Al respecto. El Código Tributario en su Artículo 122 establece lo siguiente:

La primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria deberá contener:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.

2. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante.

Clases de procedimientos administrativos tributarios

En el ámbito tributario y de acuerdo con las normas contenidas en el Código Tributario, pueden suscitarse tres tipos de procedimientos administrativos dentro de los cuales el contribuyente juega un papel determinante y es requisito *sine qua non* que la autoridad tributaria observe y cumpla fielmente con los principios rectores del procedimiento administrativo, principalmente el principio de defensa y del debido proceso. El procedimiento administrativo tributario se subdivide en procedimiento de consulta, de determinación de la obligación tributaria y de restitución.

El procedimiento de consulta se encuentra regulado en el artículo 102 del Código Tributario, y es aquel por medio del cual el contribuyente o responsable que tenga un interés personal y directo, puede formular consulta a la autoridad tributaria, a efecto que esta emita una respuesta. Es importante resaltar que dicha respuesta puede ser vinculante únicamente para la autoridad tributaria, mas no así para el contribuyente o responsable.

En este caso, la autoridad tributaria debe resolver lo consultado dentro del plazo legal de sesenta días hábiles.

El contribuyente también puede formular consultas con la finalidad de conocer el criterio que la autoridad tributaria pudiera tener institucionalizado respecto de un tema fiscal específico, el cual no necesariamente puede arrojar una respuesta vinculante. Sin embargo, en todos los casos, es obligación de la autoridad tributaria emitir una respuesta. La importancia de este tipo de procedimientos consiste en que el documento emitido por la autoridad tributaria reviste la calidad de una opinión, no susceptible de ser impugnada por el contribuyente.

Por otra parte, el Código Tributario regula el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, el cual no es más que el uso de la facultad de fiscalización que la propia ley le atribuye a la autoridad tributaria, a efecto de verificar que el erario público no se vea afectado por falta de cumplimiento del pago de los tributos. Dentro del sistema fiscal guatemalteco existe la autodeterminación, en donde el contribuyente, atendiendo a las normas específicas de cada tributo, determina su obligación tributaria y paga el impuesto que corresponda. No obstante, también en el ejercicio de las facultades de fiscalización y recaudación, la propia autoridad tributaria puede realizar auditorías de campo o de gabinete, con la finalidad de establecer que en la autodeterminación el

contribuyente no haya infringido las normas en detrimento del fisco. Para el efecto los artículos 103 al 111 del Código Tributario regulan dicho procedimiento con la finalidad de establecer la existencia y cumplimiento de la obligación tributaria.

En cuanto al procedimiento de restitución, el mismo se encuentra regulado en el artículo 153 del Código Tributario. Tiene como finalidad que al contribuyente le sea restituido todo aquello que de acuerdo con la autodeterminación haya pagado de forma indebida o en exceso. Puede, además, dicho procedimiento, ser la vía para solicitar los créditos fiscales susceptibles a devolución. En este tipo de procedimiento, es también deber de la autoridad tributaria, confirmar que lo solicitado como pago en exceso, lo indebidamente pagado o los créditos fiscales que el contribuyente se atribuya, sean existentes, por lo que es imprescindible la auditoría fiscal, como medio de comprobación de los argumentos vertidos por el contribuyente.

Facultad de la autoridad tributaria

Como se estableció en párrafos anteriores, la Superintendencia de Administración Tributaria es el órgano de la administración pública de naturaleza descentralizada y cuyo objeto radica en ejercer con exclusividad la administración tributaria, para lo cual tanto en su ley

orgánica como en el Código Tributario se han establecido funciones y atribuciones encaminados a tales fines. Las facultades de la administración tributaria para fines prácticos se clasifican en funciones administrativas, aduaneras y tributarias. Las funciones aduaneras y tributarias se subdividen en funciones de recaudación, fiscalización y sanción.

Las funciones administrativas son aquellas encaminadas a establecer los procedimientos internos de funcionamiento del órgano administrativo como tal. Estas funciones están contenidas en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración las cuales se describen a modo de resumen. Es de su competencia administrar los recursos humanos, materiales y financieros con arreglo a la ley y a sus reglamentos, asesorar al Estado en materia tributaria y aduanera y opinar sobre efectos fiscales de incentivos, exenciones y deducciones.

Dentro de las funciones aduaneras, le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer la política sobre el contrabando aduanero, establecer mecanismos de verificación de precios en aduanas, origen de mercancías, clasificaciones arancelarias, facilitar el comercio exterior, de acuerdo con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala. Esto conlleva poder establecer mecanismos de control para el despacho y levante de mercancías en las importaciones y

verificaciones de exportaciones. Sus funciones aduaneras implican, además, establecer mecanismos tecnificados de recaudación y fiscalización de la obligación aduanera y resolver las impugnaciones que se deriven de procedimientos administrativos en materia aduanera por medio del Tribunal Administrativo Aduanero, incluyendo la facultad de formular denuncias, por delitos dentro del régimen aduanero.

En cuanto a las funciones tributarias, la administración tributaria está facultada para clasificar a los contribuyentes, en razón a especialidad, por volumen de ingresos o transacciones de acuerdo con parámetros internos que le permitan una mejor fiscalización y que ello conlleve a un incremento en la recaudación. Esto deviene de su función de planificación anual en cuanto a recaudación, fiscalización y control de los tributos. Es además su función, establecer índices de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta o utilidad neta por actividad económica para tener un parámetro de recaudación y que ello le permita enfocar sus esfuerzos a los distintos sectores de los cuales pudiera obtener una mayor recaudación.

Además, la normativa vigente permite a la administración tributaria, que, en ejercicio de sus facultades, pueda revisar por medio de auditorías fiscales, los registros contables de los contribuyentes, siguiendo los procedimientos legales. Lo anterior conlleva a poder formular los ajustes

que considere pertinentes, garantizando el derecho de audiencia y de impugnación que la ley de la materia confiere, para que por medio del Tribunal Administrativo Tributario pueda resolver los recursos que fueren planteados por el contribuyente.

La resolución dentro del procedimiento administrativo

Alcina Franch (1985) define resolución como: “Decreto, providencia, auto o fallo, de autoridad gubernativa o judicial.” (p. 667) Por su parte Osorio (1999) la define de la siguiente forma: “solución del problema, conflicto o litigio.” (p. 672) Las definiciones anteriores enmarcan la finalidad de la resolución, que no es más que la determinación asumida por el órgano administrativo o judicial, para poner término a un conflicto. En el ámbito del procedimiento administrativo, la resolución es el acto administrativo por medio del cual el órgano administrativo da a conocer su posición en relación con el asunto discutido dentro del expediente administrativo, que pone fin al asunto.

Clases de resoluciones

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, las resoluciones se clasifican en providencias de trámite, siendo éstas las que impulsan la tramitación del expediente administrativo y las resoluciones de fondo que son las que

resuelven el fondo del asunto y que deben cumplir con la condición de ser razonadas y redactadas con claridad y precisión por el órgano emisor. En el ámbito tributario, el Código Tributario no hace una distinción de resoluciones. De esta cuenta, el artículo 150 del Código Tributario enumera de forma taxativa los requisitos que deben ser observados en la emisión de la resolución, sin los cuales la misma adolecería de validez. Dicho artículo resalta de forma puntual y clara, los requisitos que debe cumplir toda resolución, indistintamente si ésta es de trámite o resuelve el fondo del asunto.

En este sentido, la resolución, además de contener un apartado de antecedentes en donde se hace referencia al contribuyente, impuesto, expediente y la naturaleza del procedimiento, debe contener una parte considerativa tal como lo resalta el numeral cinco del artículo citado. Además, dentro de la parte considerativa, debe tener los elementos de juicio, fundamentos de hecho y de derecho que le permitan al ente administrativo arribar a una conclusión. La carencia de estos elementos vicia el procedimiento administrativo, debiéndose enmendar el mismo, a efecto que dentro del procedimiento se haga valer el debido proceso en todo momento y se garantice el derecho de defensa.

Habiéndose anotado lo anterior, es preciso también distinguir que, dentro del procedimiento administrativo, además de la clasificación de resolución que para el efecto hace la Ley de lo Contencioso Administrativo, es pertinente puntualizar que las resoluciones emanadas de los distintos órganos administrativos se clasifican en originarias y resoluciones que ponen fin a la instancia administrativa. En materia tributaria, las primeras son susceptibles de impugnarse en la vía administrativa mediante la interposición del recurso de revocatoria, a efecto que el Tribunal Administrativo Tributario conozca del procedimiento y emita la resolución que pondrá fin a la instancia administrativa, la cual únicamente podrá ser recurrida en vía judicial, por medio del proceso contencioso administrativo tributario, para que la juridicidad del acto administrativo sea revisada por un órgano jurisdiccional.

Atendiendo a lo anterior, la resolución administrativa, en materia tributaria, persigue poner fin a etapas dentro del procedimiento administrativo y tener un pronunciamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria en torno al procedimiento que se tramita, sea este de consulta, determinación de la obligación tributaria o de restitución, a efecto que el contribuyente pueda hacer uso de las acciones que la ley le otorga, tomando en consideración el sentido en el cual la resolución ha sido dictada; es decir, favorable o desfavorable a sus intereses.

Prescripción como actitud del contribuyente ante la autoridad tributaria

Se ha dejado plasmado en párrafos precedentes, que dentro de las amplias facultades que la ley le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra la de fiscalización. Esta facultad constituye una de las más relevantes, pues es en el ejercicio de esta función, la autoridad tributaria tiene acceso a conocer la autodeterminación de los distintos impuestos por parte del contribuyente. La fiscalización cumple con el objetivo de establecer, a través de la auditoría de campo o de gabinete, si hay detrimento al fisco y permite formular los ajustes que proceden, de acuerdo con las reglas propias de cada impuesto. Es decir, que, en ejercicio de esta facultad, la autoridad tributaria puede formular ajustes y de declararse éstos procedentes, o en algún momento ser aceptados por el contribuyente, contribuye al recaudo tributario.

No obstante, que la autoridad tributaria tiene plenas facultades legales para poder fiscalizar al contribuyente, es importante también resaltar que tiene un límite, el cual radica en la temporalidad que la ley le permite fiscalizar las obligaciones tributarias que se derivan de esa relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y el fisco. Una vez la obligación se haya extinguido por el transcurso del tiempo, no es viable tal fiscalización. Al respecto, el Código Tributario, en el Artículo 47 establece la prescripción

como un modo de extinguir la obligación tributaria y como un mecanismo de defensa que limita el actuar de la autoridad tributaria por haberse perdido tal derecho, por el transcurso del tiempo. La norma citada establece:

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

La referida norma opera en doble vía, ya que la misma limitación ha sido considerada también por el legislador para el contribuyente. De esta cuenta, en el segundo párrafo del Artículo 47 del Código Tributario establece: “En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.” En ambos casos, tanto del lado de la administración tributaria, como del contribuyente, se debe tener presente el cómputo del referido plazo o en su caso las acciones ejecutadas por cada uno de los sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria, que pudieran haber interrumpido dicho plazo, en cuyo caso, se reinicia el cómputo del mismo.

La institución de la prescripción extintiva o liberatoria es plenamente aplicable a la relación jurídico-tributaria, tal como lo establece el Código Tributario. Dicha institución supone la existencia de un derecho a ejercitarse; es decir, la existencia de un derecho para exigir el pago del tributo. Sin embargo, la solicitud de prescripción exige que, en el transcurso del tiempo, haya habido inacción por parte del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria por el plazo que la propia ley establece. Para el caso guatemalteco, es de cuatro años, computables a partir del día que la obligación es exigible, si el contribuyente se encuentra registrado ante la administración tributaria y ocho años si el contribuyente o responsable no ha cumplido con la obligación formal de registrarse, tal como lo establece la norma jurídica.

Giuliani Fonrouge (1999) indica:

En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que el deudor, por consiguiente, puede liberarse por inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro Código Civil con carácter general. (p. 362)

Conforme lo anterior, la prescripción es importante para el derecho tributario ya que se traduce en una facultad para que el contribuyente pueda evitar la fiscalización de la autoridad tributaria, cuando ésta se pretenda realizar fuera del plazo permitido por la ley. Tanto el fisco, como el contribuyente en su calidad de sujeto activo y pasivo, pueden invocar la

prescripción, como un modo de extinguir la obligación tributaria, tal como lo establece de forma taxativa el Artículo 47 del Código Tributario. Sin embargo, cabe señalar que la prescripción se interrumpe por las causales que la misma norma jurídica tributaria para el efecto establece.

De conformidad con el Código Tributario, Artículo 50 establece de forma taxativa los actos por la cuales se puede interrumpir la descripción. Dentro de las acciones que pueden provocar la interrupción en el cómputo del plazo de prescripción se encuentra la determinación de la obligación tributaria. Esta la puede realizar tanto la administración tributaria como el contribuyente o responsable, dentro de las cuales se encuentra la rectificación de declaraciones de impuestos, siempre que conlleve una determinación y no solo corregir aspectos de forma en la declaración.

Otro de los actos por las cuales se puede interrumpir la prescripción es la notificación de resolución que confirme ajustes por parte de la administración tributaria. Es importante tomar en cuenta que la condicionante de esta acción es que se hayan confirmado ajustes. Es decir, que al contribuyente ya se le otorgó su derecho de audiencia. Sin embargo, la notificación por parte de la administración tributaria para conferir una audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas no constituye interrupción de la prescripción. Al respecto el Código Tributario en el Artículo 50 numeral uno establece: “La notificación de conferimiento de

audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas no interrumpe la prescripción.” En este sentido, la formulación de ajustes no interrumpe la prescripción.

En esa misma línea, el contribuyente también puede interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, haciendo uso de su derecho de impugnación de resoluciones emanadas de la administración tributaria; por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria mediante solicitud de facilidades de pago, el pago parcial de la deuda tributaria, o solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente. Por último, la notificación a cualquiera de las partes, de la acción judicial promovida por la administración tributaria, interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de la obligación tributaria.

El fin que cumple la interrupción, conforme lo establecen los últimos dos párrafos del Artículo 50 del Código Tributario, es que no se compute para la prescripción, todo el tiempo transcurrido antes del acto interruptivo. Una vez interrumpida la prescripción, comienza a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción. En este sentido, dentro de un procedimiento administrativo de determinación habrá varias acciones de interrupción del plazo de prescripción y ésta, como modo de extinguir la obligación, debe computarse luego de cada interrupción.

Ahora bien, transcurridos cuatro u ocho años desde el momento en el que la obligación tributaria es exigible o transcurrido los cuatro u ocho años desde el último acto interruptivo, sin que el sujeto activo haya ejercido su derecho de verificación y fiscalización, le otorga al contribuyente el derecho a no permitir una auditoría fiscal sobre periodos impositivos prescritos. La disyuntiva que genera la normativa fiscal vigente es que el legislador, al momento de promulgar el Código Tributario no previó que el ente fiscalizador pudiera excederse en su función fiscalizadora, pretendiendo hacer verificaciones más allá del plazo establecido en la ley. En este sentido, el contribuyente no cuenta con los mecanismos normativos que le permitan frenar el actuar de la autoridad tributaria, debiendo esperar a que le sea notificada una audiencia, conforme el Artículo 146 del Código Tributario y hasta entonces, invocar la prescripción.

El Artículo 53 del Código Tributario establece:

Acción o excepción de prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme la ley.

Si bien, el artículo citado establece el ejercicio de la prescripción como acción o excepción, la referida norma es escueta, ya que precisa de un procedimiento y plazos que no fueron incluidos en dicho cuerpo

normativo. Debe tomarse en cuenta que, dentro de la esfera administrativa, todo órgano administrativo debe actuar dentro del marco del principio de legalidad, el cual demanda que su actuar se ajuste en lo regulado de forma expresa y tácita en la norma ordinaria. Es decir, que los órganos administrativos no pueden crear procedimientos que no emanen de la ley.

Para que el contribuyente pueda oponerse a la fiscalización de periodos impositivos prescritos, se encuentra limitado por la propia ley, puesto que la misma carece de un procedimiento específico para la tramitación de una acción o excepción de esta naturaleza. A ello, se debe sumar que en los Artículos 4 y 5 del Código Tributario se regulan las reglas de aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, quedándole expresamente prohibido al ente fiscalizador, suprimir beneficios de los contribuyentes haciendo aplicaciones analógicas de otras normas.

La ausencia de un procedimiento específico para que el contribuyente pueda invocar la prescripción como acción o excepción, con el objeto de evitar la función fiscalizadora del ente fiscalizador, en la actualidad, genera incertidumbre para el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria. En este sentido, el contribuyente o responsable se ve expuesto a ser sancionado al considerar que se resiste a la acción fiscalizadora, lo cual puede desencadenar acciones penales en su contra. Debido a esta incertidumbre, por ausencia del procedimiento respectivo en el Código

Tributario, el contribuyente se ve imposibilitado de hacer valer la prescripción como acción o excepción y se ve obligado a esperar la notificación de una audiencia donde se le conceda el plazo de treinta días para poder manifestar sus argumentos de defensa, y es hasta ese momento puede invocar la prescripción.

El artículo antes mencionado es muy claro al establecer que la prescripción se debe interponer como acción o excepción y la administración tributaria debe resolverla conforme los plazos legales. Es importante hacer mención que lo que se busca con la interposición de prescripción es frenar el actuar de la autoridad tributaria cuando el plazo de fiscalización ha prescrito. Se entiende que el espíritu del Artículo 53 va encaminado a que en tanto no exista una resolución que resuelva la prescripción, el contribuyente no puede ser sujeto de auditorías o verificaciones y en la actualidad se puede alegar esa circunstancia, hasta en una audiencia de ajustes.

Los procedimientos administrativo-tributarios deben realizarse con observancia de los principios constitucionales, principalmente el principio de seguridad y certeza jurídica, que no es más que la confianza que debe tener el contribuyente, dentro de un Estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico. Es decir, el contribuyente debe tener confianza en el conjunto de normas que garantizan su seguridad, para lo cual se requiere que las mismas sean coherentes e inteligibles, en tal virtud, los

procedimientos tributarios deben enmarcarse dentro de las normas ordinarias, pues atendiendo al principio de legalidad, contenido en el Artículo 239 constitucional, es competencia del Congreso de la República normar todo lo relativo al tributo, debiendo las normas reglamentarias limitarse al cobro administrativo y procedimientos que faciliten la recaudación.

Cualquier procedimiento que constituya un mecanismo de defensa para el contribuyente debe estar contenido en la norma jurídica, para que éste pueda invocarlo y que el órgano administrativo, en el caso, la Superintendencia de Administración Tributaria, le garantice la facultad que el legislador le otorgó, por medio del Artículo 53 del Código Tributario. De esta cuenta, la invocación de la prescripción como acción o excepción debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación de requerimiento o de nombramiento para auditoria; ello, con la finalidad que la autoridad tributaria no señale una supuesta resistencia a su acción fiscalizadora, conforme lo regulado en el artículo 93 del Código Tributario.

De esta cuenta, se hace imprescindible la creación de un procedimiento específico para el planteamiento de la prescripción como acción o excepción, dentro del Código Tributario. Para el efecto, se debe reformar el Artículo 53 en mención, pues de lo contrario, la autoridad tributaria

seguirá suponiendo que el contribuyente puede hacer valer la acción de prescripción dentro de un procedimiento de determinación. La intención del procedimiento que se pretende instaurar es tratar de forma independiente la resolución de prescripción para que el contribuyente se encuentre dentro de un marco de confianza y seguridad, como se establece en el Artículo 2 Constitucional.

Es importante hacer mención, que el procedimiento de determinación puede iniciar de dos formas. La primera, por una auditoría de campo en donde ya ha sido nombrado un auditor tributario para que realice la fiscalización de determinado tributo y en determinado periodo impositivo. La segunda, porque la autoridad tributaria, de oficio, realiza una auditoría de gabinete, la cual no requiere del nombramiento de un auditor fiscal y en cuyo caso inicia el procedimiento, mediante la notificación de la audiencia, la cual confiere al contribuyente el plazo de treinta días para poder manifestar su conformidad o inconformidad con el ajuste. Se considera necesario que el Congreso de la República desarrolle dicho procedimiento. Se debe tener presente que el mismo nace dentro de un procedimiento de determinación y el contribuyente debe contar con los mecanismos adecuados de defensa, por lo que se debe incluir en el Código Tributario el procedimiento para hacer valer la prescripción, dentro del procedimiento de determinación, y no esperar la audiencia de ajustes, para hacer valer dicha circunstancia.

En el marco del principio de seguridad y certeza jurídica, dentro del procedimiento de determinación es qué, si en la auditoría de campo o de gabinete se pretende verificar años prescritos, el contribuyente pueda actuar en el primero de los casos al momento que el auditor fiscal se presenta a sus instalaciones, solicitando que se pongan a la vista los registros contables de dichos periodos fiscales. En el segundo de los casos, antes de poder evacuar la audiencia conferida el contribuyente puede hacer valer la prescripción como acción o excepción, dejando en suspenso el plazo de la audiencia conferida hasta que exista una resolución que resuelva la prescripción, tal como lo establece el Artículo 53 del Código Tributario al que se ha hecho mención.

Para desarrollar el procedimiento específico, se debe reformar el Código Tributario, con el objeto de proveer al contribuyente del procedimiento necesario para poder plantear la prescripción previo a iniciar los procedimientos de determinación. Ello implica, que se puedan establecer las fases del procedimiento y los plazos con los que puede contar el contribuyente, para hacer valer su derecho de defensa, pues es innecesario que se fiscalice y se impongan obligaciones por periodos fiscales ya prescritos. Para ello a continuación se proponen los pasos que debieran considerarse en su desarrollo.

Primera fase

Una vez el contribuyente sea notificado de una audiencia por determinación de oficio, de una auditoría de gabinete o reciba la visita de un auditor fiscal para la verificación de periodos impositivos prescritos, dentro del mismo Artículo 53 del Código Tributario se le otorgue al contribuyente un plazo de tres días para poder invocar la prescripción, como acción o excepción, con el objeto de evitar la fiscalización, ya que por el transcurso del tiempo, la autoridad tributaria ha perdido tal derecho. En esta fase, si es importante resaltar que, de haberse iniciado un procedimiento de determinación de oficio en el cual haya sido notificado una audiencia, el plazo de evacuación de dicha audiencia queda en suspenso hasta en tanto se resuelva la acción o excepción de prescripción.

Segunda fase

En esta segunda fase, el contribuyente plantea su acción o excepción de prescripción a efecto de que la autoridad tributaria pueda conocer de la misma. Nótese que por la naturaleza del procedimiento de donde deriva la acción, el mismo es de determinación, por lo que corresponde a la intendencia de fiscalización conocer y resolver de la misma. Previo a ser planteada o a que la intendencia de fiscalización resuelva la acción o excepción, tanto la autoridad tributaria, como el contribuyente, deben

tener plena certeza que no hubo actos interruptivos de la prescripción, que invaliden la acción o excepción de prescripción.

En esta fase es importante que, para la tramitación de la acción o excepción de prescripción, al momento de introducirse la reforma al Artículo 53 del Código Tributario, se establezca de forma expresa, el plazo para que la misma sea resuelta por la autoridad tributaria. Para ser contestes con lo estipulado en el Artículo 28 constitucional, dicho plazo no puede exceder de 30 días. Es dentro de este plazo que se deberán recabar los dictámenes que fueren necesarios de la intendencia de asuntos jurídicos, tomando en cuenta que la prescripción es un aspecto eminentemente jurídico que requiere de un dictamen profesional de expertos en derecho.

Tercera fase

En esta fase, el contribuyente se encontrará a la espera de una notificación por parte de la autoridad tributaria. Para el efecto, el Artículo 132 del Código Tributario, de forma taxativa establece el plazo de diez días para que la autoridad tributaria pueda notificar la resolución que resuelva la acción o excepción de prescripción iniciada por el contribuyente. Ahora bien, esta resolución puede ser emitida en un sentido favorable o desfavorable para el contribuyente. Ello significa, que en caso de que la

resolución sea favorable a los intereses del contribuyente, la autoridad tributaria queda limitada de poder verificar los periodos que pretende verificar para el caso de las auditorías de campo o en su caso, que invalide la audiencia que haya sido notificada al contribuyente.

Por el contrario, en el caso que la resolución fuere desfavorable al contribuyente, esto genera dos situaciones específicas. La primera, que al contribuyente le asiste el derecho de impugnación tal como se establece en el Artículo 154 del Código Tributario, en el cual puede interponer recurso de revocatoria en contra de la resolución que resuelve la acción o excepción de prescripción a efecto que el Tribunal Administrativo Tributario pueda conocer de las actuaciones dentro del procedimiento, en cuyo caso la norma establece el plazo de los diez días.

En caso de que el contribuyente no hiciera uso del recurso de revocatoria, la resolución quedaría firme, lo cual permite que la autoridad tributaria pueda continuar con los procedimientos de verificación y determinación de la obligación tributaria. Ante ello, el contribuyente podrá entonces hacer uso de sus argumentos de defensa, evacuando la audiencia que le fuere conferida, de acuerdo con el Artículo 146 del Código Tributario y dentro de la cual deberá hacer valer los argumentos que considere oportunos para demostrar la improcedencia de los ajustes que le fueren formulados.

Cuarta fase

Partiendo de la premisa que el contribuyente hizo uso de su derecho de defensa e impugnó la resolución, corresponde entonces al Tribunal Administrativo Tributario resolver sobre el asunto, en cuyo caso, de obtenerse una resolución favorable, ello revocaría la resolución de la intendencia de fiscalización y no podría el contribuyente ser auditado por considerarse prescritos los periodos para los cuales se pretende hacer la verificación. En el caso que la resolución que para el efecto dicte el Tribunal Administrativo Tributaria sea contraria a los intereses del contribuyente, se pueda accionar en la vía contenciosa administrativa tributaria.

En caso de que el contribuyente no accione en la vía contenciosa administrativo tributario, dentro del plazo de los 30 días que establece el artículo 161 del Código Tributario, la autoridad tributaria queda facultada para la verificación del periodo que pretende realizar. Es hasta este momento, que se reanuda el cómputo del plazo de evacuación de la audiencia que haya sido notificada previo al inicio de la acción o excepción de prescripción.

Proyecto de reforma al Código Tributario

Después de haber realizado el análisis correspondiente y determinar la inexistencia de un procedimiento específico para resolver la prescripción como acción o excepción ante la administración tributaria por fiscalizaciones fuera de los plazos legales, se propone adicionar tres párrafos al artículo 53 del Código Tributario que provea al contribuyente o responsable una herramienta legal mediante el cual pueda frenar el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria quien está obligada a resolver dicha impugnación dentro de los plazos que establece la norma jurídica tributaria para el efecto.

Para el efecto, se propone el siguiente proyecto de reforma:

Considerando

Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abuso de poder y normar de forma adecuada las relaciones jurídico-tributarias entre el fisco y el contribuyente;

Considerando

Que el Código Tributario contiene normas de derecho público que regulan las relaciones jurídicas derivadas de los tributos establecidos por el Estado y que es necesario adecuar las mismas de manera armoniosa con dicho

cuerpo legal con el propósito que estas garanticen los derechos del contribuyente;

Considerando

Que es necesario actualizar la legislación en materia tributaria con el objeto de estructurar un procedimiento para resolver la prescripción como acción o excepción ante la Superintendencia de Administración Tributaria que garantice la efectiva tutela administrativa de los actos de la administración tributaria asegurando el derecho de defensa del contribuyente frente a esta;

Por lo tanto, en ejercicio de la atribución que le confiere el Artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala decreta la siguiente reforma al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Artículo 1. Se adiciona al Artículo 53 del Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual queda sí:

Artículo 53. Acción o Excepción de Prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente

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

La interposición de acción o excepción de prescripción deberá ejercitarse dentro de los plazos improrrogables y perentorios que para el efecto establece esta ley. El plazo para interponer la prescripción será dentro de los tres (3) días siguientes a la notificación de audiencia o visita de auditor nombrado. La Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria deberá resolver la prescripción de forma razonada y apegada a derecho dentro del plazo de treinta (30) días, de conformidad con el Artículo 28 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se deberá interponer por escrito cumpliendo los requisitos formales de la solicitud inicial, de conformidad con el Artículo 122 del Código Tributario y dirigido a la Superintendencia de Administración Tributaria. Si la notificación es por verificación y Audiencias de conformidad con el Artículo 146 del Código Tributario, el contribuyente deberá hacer llegar la interposición de prescripción a la Administración Tributaria por correspondencia o por correo electrónico. La interposición de prescripción dejará en suspenso el plazo de evacuación de dicha audiencia hasta en tanto se resuelva la acción o excepción de prescripción.

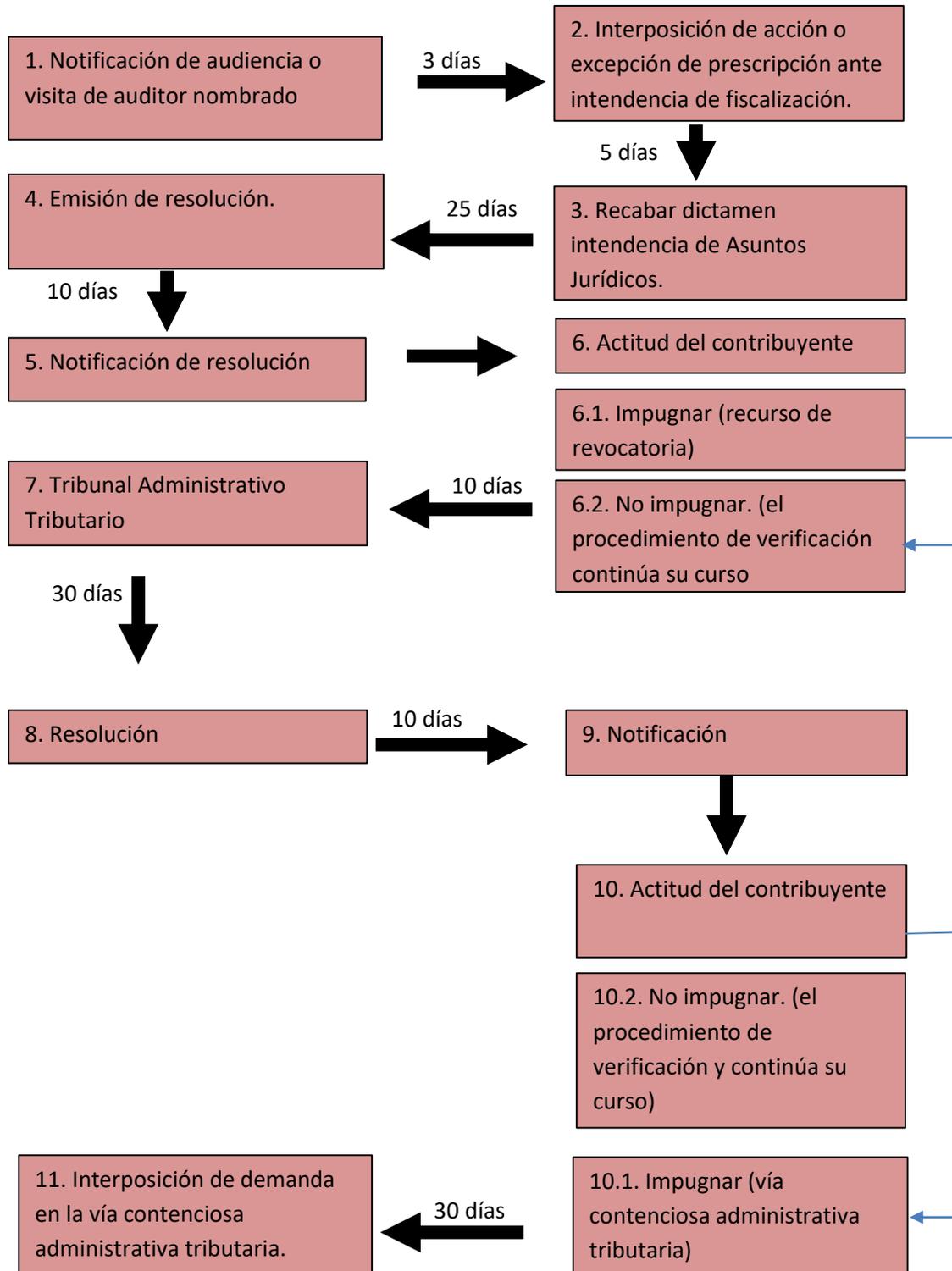
Si la notificación es con ocasión de visita de auditor nombrado la interposición de prescripción deberá hacerse por escrito y entregarla al auditor quien la remitirá a la Administración Tributaria, bajo pena de destitución si no lo hiciere dentro del plazo legal. Hasta quedar resuelta la prescripción mediante dictamen técnico de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, el auditor no podrá realizar fiscalizaciones al contribuyente. Dentro de cinco (5) días improrrogables la Intendencia de Asuntos Jurídicos deberá recabar el dictamen que resuelva la prescripción y dentro de los veinticinco (25) días siguientes deberá emitir la resolución que resuelva la prescripción. La resolución que resuelva la prescripción es impugnabile únicamente para el contribuyente.

Artículo 2. Vigencia. La presente reforma entrara en vigencia treinta (30) días después de su publicación en el Diario Oficial.

Remítase al Organismo Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Dado en el Palacio del Organismo Legislativo, en la Ciudad de Guatemala el día 30 de noviembre de 2020.

Esquema del procedimiento propuesto para resolver la prescripción:



Conclusiones

Con respecto al objetivo general, el cual consiste en comprobar el cumplimiento de la normativa jurídica en relación con la interposición de la prescripción como acción o excepción ante la administración tributaria, se concluye que en virtud de la literalidad del artículo 53 del Código Tributario y dada la connotación que éste reviste, no existe un procedimiento como tal que reúna los plazos y forma que señala la ley, por lo que el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria no puede frenar una fiscalización por plazos prescritos al ser notificado de una auditoria de campo o de gabinete sino hasta que éste ha sido citado a una audiencia por ajustes, a pesar que el espíritu de la norma que se pueda plantear la prescripción como acción o excepción desde el momento de la citación.

En relación con el primer objetivo específico que se refiere a verificar la existencia de las herramientas que permitan la utilización de la prescripción como una acción o excepción, dentro del procedimiento administrativo tributario, se concluye que no existe un instrumento jurídico como tal, puesto que la norma jurídica no contiene un procedimiento específico por medio del cual el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria pueda accionar frente a la autoridad tributaria cuando ésta en ejercicio de su función fiscalizadora pretenda realizar revisiones o fiscalizaciones de periodos impositivos prescritos.

Por último, respecto al segundo objetivo específico el cual consiste en determinar las consecuencias jurídicas que se generan para el contribuyente ante la falta de un procedimiento administrativo tributario para plantear la prescripción, se concluye que ello permite que la administración tributaria se exceda en su facultad fiscalizadora obligando al sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria a exhibirle documentos contables de periodos prescritos y la negativa de éste a proveerlos puede provocar que su actitud sea considerada como un acto de resistencia a la acción fiscalizadora de la autoridad tributaria, generando sanciones de tipo pecuniario e inclusive acciones de tipo penal.

Referencias

Libros

Alcina Franch, José (1985). *Gran diccionario y gramática de la lengua española*. Barcelona: Náutica, S. A.

Alvarado Sandoval, José Alejandro y López Cruz, Ottoniel (2016). *Derecho tributario y legislación fiscal*. (16^a. ed.). Guatemala: Serviprensa.

Álvarez Mancilla, Erick Alfonso (2010). *Fundamentos generales del derecho procesal*. Guatemala: Organismo Judicial.

Contreras Ortiz, Rubén Alberto (2007). *Obligaciones y negocios civiles*. Guatemala: Serviprensa.

Calderón Morales, Hugo Haroldo (2012). *El derecho procesal administrativo guatemalteco*. Tomo III. Guatemala: Litografía MR.

Giuliani Fonrouge, Carlos M (1999). *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. (7^a. ed.). Buenos Aires: Depalma.

Monterroso Velásquez, Elizabeth, Gladys (2005). *Fundamentos tributarios*. Guatemala: Arte + Arte.

Monterroso Velásquez, Elizabeth, Gladys (2006). *Fundamentos financieros, finanzas públicas*. Tomo I. Guatemala: Arte + Arte.

Osorio, Manuel (1999). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires: Heliasta S.R.L.

Santiago de León, Erick Gustavo (2008). *Derecho financiero*. (2^a. ed.). Guatemala: SR Editores.

Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (7^a. ed.). Buenos Aires: Depalma.

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Publicado en Diario de Centroamérica el 3 de junio de 1985. Guatemala.

Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (2008). *Código de ética de los contadores públicos*. Publicado en Diario de Centroamérica el 19 de septiembre de 2008. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1946). Decreto número 344. *Código de notariado*. 30 de noviembre de 1946. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). Decreto número 17-73. *Código penal*. Publicado el 27 de julio de 1973. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto número 6-91. *Código tributario*. Publicado en Diario de Centroamérica el 3 de abril de 1991. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto número 27-92. *Ley del impuesto al valor agregado*. Publicado en Diario de Centroamérica el 8 de mayo de 1992. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto número 37-92. *Ley del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos*, Publicado en Diario de Centroamérica el 25 de junio de 1992. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1996). Decreto número 119-96.

Ley de lo contencioso administrativo. Publicado en Diario de Centroamérica el 20 de diciembre de 1996. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto número 1-98.

Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
Publicado en Diario de Centroamérica el 13 de febrero de 1998.
Guatemala.

Peralta Azurdia, Enrique. (1963). Decreto Ley número 106. *Código Civil.*

14 de septiembre de 1963. Guatemala.