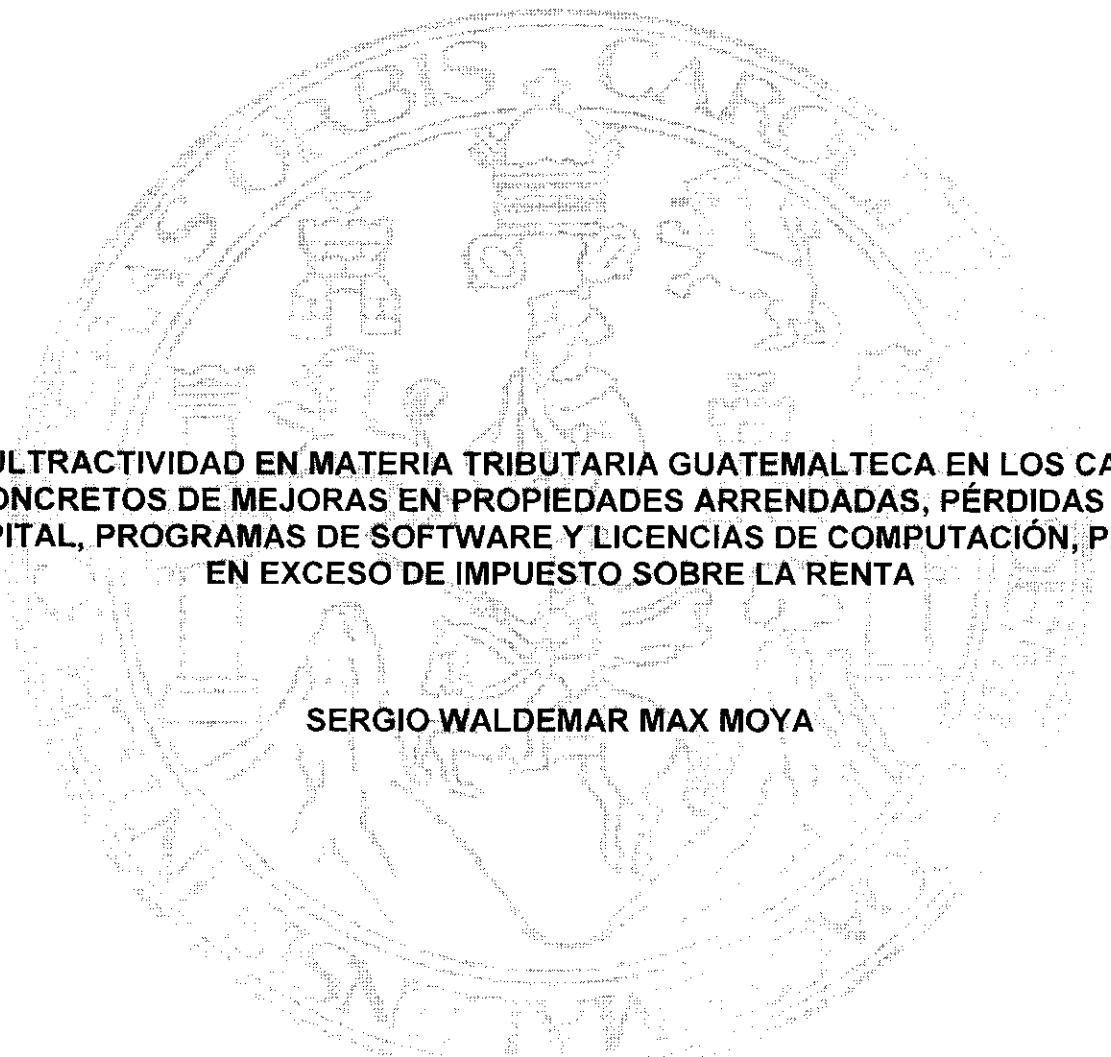


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**LA ULTRACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN LOS CASOS
CONCRETOS DE MEJORAS EN PROPIEDADES ARRENDADAS, PÉRDIDAS DE
CAPITAL, PROGRAMAS DE SOFTWARE Y LICENCIAS DE COMPUTACIÓN, PAGO
EN EXCESO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

SERGIO WALDEMAR MAX MOYA

**M.A. LEONEL ARMANDO JOSÉ MENDIZABAL PORTILLO
ASESOR**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2015

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

**LA ULTRACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN LOS CASOS
CONCRETOS DE MEJORAS EN PROPIEDADES ARRENDADAS, PROGRAMAS DE
SOFTWARE Y LICENCIAS DE COMPUTACIÓN, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PAGADO EN EXCESO**

TESIS

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

Por el

**LICENCIADO
SERGIO WALDEMAR MAX MOYA**

Previo a conferirsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

MAGÍSTER SCIENTIAE

Guatemala, octubre de 2015

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Lic. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
DIRECTOR: MSc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. René Arturo Villegas Lara
VOCAL: Dr. Luis Felipe Sáenz Juárez
VOCAL: MSc. Ronaldo Porta España

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
VOCAL: Dr. Carlos Humberto Rivera Carrillo
SECRETARIO: MSc. Luis Fernando Cordón Morales

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

Guatemala 18 de mayo de 2015

Señor Director
Escuela de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Distinguido Director:

Por disposición de esa Dirección he sido designado como tutor del Licenciado Sergio Waldemar Max Moya. El trabajo de la tesis tiene como título LA ULTRACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA GUATEMALTECA, el cual después de varias discusiones, análisis e investigación con el Licenciado Max Moya, se realizaron los cambios sustanciales necesarios en la temática y fue necesario modificar el título, el cual quedó así: “LA ULTRACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN LOS CASOS CONCRETOS DE MEJORAS EN PROPIEDADES ARRENDADAS, PÉRDIDAS DE CAPITAL, PROGRAMAS DE SOFTWARE Y LICENCIAS DE COMPUTACION, PAGO EN EXCESO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, del cual dictamino lo siguiente.

Previamente he de anotar en relación al tema que el Licenciado Max Moya, al desarrollar el trabajo de tesis, abordó el contenido de la dimensión temporal de las normas tributarias; el principio de irretroactividad en derecho penal y sancionador tributario; el fundamento del principio de irretroactividad como límite frente al legislador tributario y finalmente la ultractividad en materia tributaria guatemalteca en los casos concretos de mejoras en propiedades arrendadas, pérdidas de capital, programas de software y licencias de computación, pago en exceso de impuesto sobre la renta. Dentro de este contexto principalmente se expone la aplicación de la ultractividad en materia tributaria guatemalteca en las situaciones derivadas de las reformas realizadas a través del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, haciendo énfasis en las mejoras a propiedades arrendadas, pérdidas de capital, activos intangibles tales como los programas de software y licencias de computación y el pago en exceso del impuesto sobre la renta.

Al analizar el efecto de la aplicabilidad de los principios de ultractividad y retroactividad en materia tributaria, se hace un riguroso análisis de los Derechos Adquiridos que posee el contribuyente en las situaciones concretas mencionadas con antelación.

Especial mención debe hacerse en relación al irrespeto por parte de la Administración Tributaria de los Derechos Adquiridos inherentes a los contribuyentes cuando se realizan reformas o derogaciones de leyes tributarias

Debo agregar que el trabajo tiene un excelente respaldo bibliográfico y conclusiones que han de tomar en cuenta nuestros legisladores y la Administración Tributaria, así mismo quienes se encuentran inmersos en la ciencia del Derecho Tributario de manera que doy mi aprobación del mismo.

Aprovecho la ocasión para presentar al señor Director mi respeto.

Atentamente



M.A. Leonel Armando José Mendizábal Portillo

Leonel Armando José Mendizábal Portillo
Abogado y Notario

**Taxes
et Droits**

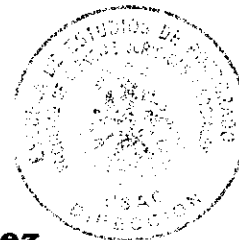


D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, nueve de octubre de dos mil quince.-----

En vista de que el Lic. Sergio Waldemar Max Moya, aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 37-2015 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“LA ULTRACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN LOS CASOS CONCRETOS DE MEJORAS EN PROPIEDADES ARRENDADAS, PÉRDIDAS DE CAPITAL, PROGRAMAS DE SOFTWARE Y LICENCIAS DE COMPUTACIÓN, PAGO EN EXCESO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



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



DEDICATORIA

- A DIOS: Por ser el amigo y maestro que nunca me abandona, y porque es la luz que ilumina mi camino, quien a Dios tiene nada le falta, solo Dios basta.
- A LA MEMORIA DE MI PADRE: Waldemar Max por los gratos recuerdos que siempre guardo en mi corazón.
- A MI MADRE: María Moya con amor.
- A MI HIJA: María Renée, angelito y regalo de DIOS, todo por ti mi amor tú eres mi motivación en la vida.
- A MIS HERMANOS: Milton, Ariel, Jonathan (Q.E.P.D) quien no pudo estar presente en este acto pero nuestras vidas son los ríos que van a dar a la mar que es el morir y cuando al fin estemos juntos te afirmo que mi corazón tiene una memoria excelente, mejor que mi cerebro.
- A MIS AMIGOS: Con aprecio y estima.
- A MI ASESOR DE TESIS: Leonel Armando José Mendizábal Portillo.
- A MI ALMA MATTER: La Tricentenario y grande entre las grandes Universidad de San Carlos de Guatemala, y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales casa de estudios que me forjó en la ciencia del derecho.



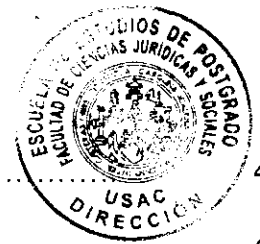
ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	i

CAPÍTULO I

Dimensión temporal de las normas tributarias

1. Temporalidad de las normas tributarias.....	1
1.1 Interpretación e integración de la ley.....	2
1.2 Ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de eficacia de la norma.....	17
1.3. Intervalo de existencia jurídica y ámbito temporal de aplicabilidad.....	20
1.4 Límites del intervalo de existencia jurídica de la norma.....	22
1.4.1 Inicio del intervalo de existencia jurídica de la norma, la fecha de publicación.....	22
1.4.2 Final de intervalo de existencia jurídica de la norma.....	25
1.4.3 La derogación.....	25
1.4.4 Intervalo de existencia jurídica de las normas tributarias.....	34
1.5 Ámbito temporal de aplicabilidad de las normas.....	35
1.5.1 Delimitación conceptual, la distinción entre aplicabilidad directa e Indirecta.....	36
1.5.2 Determinación del ámbito temporal de aplicabilidad directa.....	36
1.6 La disociación entre el intervalo de existencia jurídica y el ámbito	

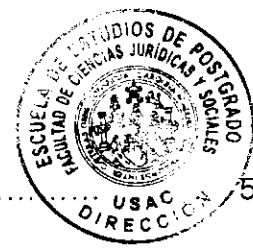


temporal de aplicabilidad de las normas.....	40
1.6.1 Retroactividad.....	40
1.7 Ultractividad.....	43

CAPÍTULO II

El principio de irretroactividad en Derecho Penal y sancionador tributario

2. Precisiones de Derecho Penal y sancionador intertemporal.....	45
2.1 El principio de irretroactividad en el Derecho Penal y sancionador.....	47
2.1.1 Fundamento del principio de irretroactividad de la norma penal....	48
2.1.2 Alcance del principio de irretroactividad de la norma penal desfavorable.....	50
2.2 La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables.....	51
2.2.1 La regla de retroactividad in bonus en derecho penal y sancionador.....	51
2.2.2 Fundamento de la regla de retroactividad in bonus.....	52
2.2.3 Alcance de la regla de retroactividad in bonus.....	53
2.3 El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables en derecho tributario.....	54
2.3.1 El concepto de disposición sancionadora no favorable en derecho tributario.....	55
2.3.2 El principio de irretroactividad en la aplicación de las normas	



sancionadoras tributarias.....	55
2.4 La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables en derecho tributario.....	56
2.4.1 Formulación de la regla de retroactividad in bonus en derecho tributario.....	56
2.4.2 Alcance de la regla de retroactividad in bonus en derecho penal y sancionador tributario.....	57
2.4.3 La extensión de la regla de retroactividad in bonus a los recargos..	58
2.5 El presupuesto de modificación más favorable de la norma penal o sancionadora tributaria.....	59
2.5.1 El supuesto de cese de la norma tributaria por su declaración de inconstitucionalidad	60
2.5.2 El concepto de norma más favorable en derecho penal y sancionador tributario.....	62
2.6 La excepción de ley temporal a la regla de retroactividad in bonus en Derecho Penal y sancionador tributario.....	63
2.6.1 Fundamento de la excepción de ley temporal.....	64

CAPÍTULO III

Fundamento del principio de irretroactividad como límite frente al legislador tributario

3. Prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria, referencias de



derecho comparado.....	67
3.1. Principios constitucionales tributarios como límite a la retroactividad tributaria.....	72
3.1.1 Principio de capacidad económica.....	73
3.1.2 La prohibición de confiscatoriedad.....	79
3.1.3 Principio de equidad y justicia tributaria.....	82
3.1.4 Derechos constitucionales como límite a la retroactividad tributaria	85

CAPÍTULO IV

4. La ultractividad en materia tributaria guatemalteca en los casos concretos de mejoras en propiedades arrendadas, pérdidas de capital, programas de software y licencias de computación, pago en exceso de impuesto sobre la renta	
Teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria.....	91
4.1 Mejoras en propiedades arrendadas.....	96
4.2 Pérdidas de capital.....	99
4.3 Programas de software y licencias de computación.....	100
4.3.1 Reconocimiento y medición.....	101
4.4 Pago en exceso de impuesto sobre la renta.....	103
CONCLUSIONES.....	107
BIBLIOGRAFIA.....	110



INTRODUCCIÓN

Cuando se estudia y analiza el conflicto de leyes en el tiempo, nos damos cuenta que las leyes no son, de manera alguna, la forma jurídica de las nociones sociales, porque no son inmutables o eternas, sino que cambian, nacen y mueren, siendo sustituidas por otras más acordes a la actividad humana en sociedad, en virtud que los efectos de los hechos y actos jurídicos pueden producir sus efectos en un tiempo determinado y variable.

El límite temporal de toda ley está enmarcado, desde el día de su aparición y la fecha de su desaparición, a la validez temporal de la ley que se inicia con la promulgación y publicación; de la promulgación deviene la ejecutoriedad y de la publicación deriva la obligatoriedad.

La validez temporal de la ley cesa, en primer lugar, por otra ley posterior que derogue la anterior, de manera expresa o tácita. La derogación puede ser total o parcial, ya que ni el desuso ni la costumbre derogan la ley, de igual o superior rango, la fecha de su caducidad en el caso de leyes temporales y por último, por haber desaparecido el objeto, circunstancia o privilegio que le dio nacimiento, en el supuesto de leyes excepcionales.

La promulgación de leyes tiene como finalidad su aplicación para el tiempo venidero, lo general y futuro es el objeto de la legislación, la retroactividad normativa incluso en lo favorable también ha sido aducida desde la antigüedad como un posible motivo de ilegalidad. Empero el tema de aplicación de las normas en el tiempo y de su irretroactividad sigue siendo uno de los puntos más complejos, difíciles, oscuros y confusos de toda la ciencia jurídica; cuando esta fundamental cuestión es proyectada en nuestro actual estado social y democrático de derecho, en relación con el deber constitucional de contribuir mediante el pago de tributos, la cuestión gana en complejidad pero también en atractivo.



La finalidad del presente trabajo consiste en sumergir al lector en la problemática que contiene la ultractividad en materia tributaria, tema que requerirá el esfuerzo de varias generaciones de juristas para ser resuelto. Ante un clima de escepticismo doctrinal sobre la cuestión, el presente trabajo parte del convencimiento de que es posible sistematizar y racionalizar los criterios de aplicación del principio de ultractividad en Derecho Tributario desde la dogmática jurídica.

En lo que atañe al principio de irretroactividad y ultractividad existe un profuso análisis doctrinal sobre la eficacia temporal de las normas y su retroactividad, por lo que pudiera pensarse que poco o nada cabe aportar ya a su construcción.

El Derecho Tributario es un campo especialmente abonado para los conflictos de Derecho Intertemporal, debido a su extraordinaria mutabilidad, circunstancia que encuentra reflejo en la retroactividad tributaria guatemalteca y en su entorno jurídico.

En lo que respecta a fuentes normativas hay que tomar en cuenta que no existe una regulación sistemática sobre el principio de ultractividad e irretroactividad, ni con carácter general, ni específicamente en el ámbito tributario; la legislación guatemalteca contiene solo algunas reglas generales sobre aplicación temporal de normas y actos jurídicos.

El análisis del derecho comparado en el presente trabajo permite poner de manifiesto la evolución producida en las doctrinas de los respectivos ordenamientos, las diferencias en la densidad del control de las leyes tributarias retroactivas y la aproximación de criterios en algunas cuestiones.

La ley es ultractiva cuando continúa manteniendo su actividad sobre hechos acaecidos durante su imperio, pese a que ya rige, sobre la misma materia, una ley posterior diferente. La ley es retroactiva cuando lleva su actividad sobre actos realizados o sobre hechos acaecidos bajo el imperio de una ley precedente.



La retroactividad y la ultractividad se incluyen dentro de la extractividad, dentro un denominador común, la favorabilidad del sujeto pasivo. Con la vigencia del Código Tributario Guatemalteco, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se introduce por primera vez en materia tributaria los términos “Posición Jurídica” y “Derechos Adquiridos” contenidos en el Artículo 7 numeral 4 del Código en mención que se lee “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto de los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes”, este presupuesto jurídico tiene como requisito la sucesión de leyes en el tiempo y que las leyes nuevas deben respetar los derechos adquiridos durante la vigencia de la ley derogada o reformada, con la finalidad de dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.

El irrespeto y la falta de aplicación del principio de ultractividad por parte de la Administración Tributaria en las situaciones jurídicas consolidadas, durante la vigencia de la ley tributaria derogada o reformada, en determinado momento podría generar repercusiones legales y económicas para los contribuyentes al momento de la determinación de sus bases imponibles.

El presente trabajo de investigación se ha dividido en cuatro capítulos con la siguiente estructura: En el capítulo primero se analizan la dimensión temporal de las normas jurídicas; en el capítulo segundo el estudio se centra en el principio de irretroactividad en Derecho Penal y sancionador tributario; en el capítulo tercero el estudio se analiza el fundamento del principio de irretroactividad como límite frente al legislador tributario; finalmente en el capítulo cuarto el estudio se completa con un análisis de casos concretos a los que les es dable y aplicable el principio de ultractividad.

CAPÍTULO I



Dimensión temporal de las normas tributarias

1. Temporalidad de las normas tributarias

El ordenamiento jurídico guatemalteco es dinámico, y se transforma cada día en un proceso de constante renovación, nacen nuevas disposiciones que con frecuencia son poco después sustituidas por otras, se introducen modificaciones normativas constantemente, se anulan de forma expresa y tácita normas que han sido aplicadas durante años. De ahí que el tiempo sea un elemento esencial, no solo de los hechos de la realidad relevantes jurídicamente, sino también de leyes, reglamentos y actos administrativos.

Atendiendo a las situaciones donde se aplican las normas jurídicas, se constata que estas pueden aplicarse a situaciones anteriores a su entrada en vigor y cesa generalmente con la derogación, por lo que la doctrina dominante suele distinguir entre el ámbito de "vigencia formal" y el ámbito de aplicación, eficacia o "vigencia material" de las normas. La importancia de esta distinción radica en que los supuestos de disociación entre tales ámbitos temporales se definen, respectivamente, como retroactividad y ultractividad. Es por ello que, comúnmente, se define como retroactividad la aplicación de una norma a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor.



1.1 Interpretación e integración de la ley

Interpretar, en términos generales, quiere decir captar o aprender el significado de una expresión artística, científica, intelectual, etcétera. La interpretación consiste en desentrañar la norma para determinar su aplicación o no al caso concreto que se estudia.

En efecto, la función de la interpretación de la ley no es solo la de dar a conocer simplemente el pensamiento que expresan las palabras contenidas en la fórmula legislativa, sino que en la interpretación jurídica, el conocimiento del precepto es únicamente el primer momento de este particular proceso interpretativo, para penetrar después en la estructura del juicio de valor que debe encontrarse expresado en el precepto legal.

Algunas escuelas sostienen que el propósito de la interpretación es indagar la voluntad del legislador, otras, afirman que la ley, una vez promulgada, se desvincula totalmente de aquello que el legislador quiso establecer en la norma y esta adquiere, con independencia de la voluntad de su autor, una supuesta voluntad propia, variable según la época histórica, el momento y las circunstancias de su aplicación.

En la *Enciclopedia del Derecho Tributario*, doctrinariamente se aceptan varios métodos. En Guatemala, por el Principio de Legalidad que tiene y al establecer con exclusividad la facultad del Congreso de la República para decretar tributos y bases de recaudación, reduce los métodos de interpretación prácticamente a uno y este es el Método de Interpretación Literal, porque cualquier variación a lo que establece el texto de la norma sería violación de la facultad exclusiva del Congreso de la República de establecer el tributo y sus bases de recaudación. Por ejemplo, si el hecho generador es la producción de sillas, no se puede decir que los banquitos de bar tienen la misma función que las sillas; por lo tanto es un hecho generador incluido cuando el legislador normó sillas; podrán ser muy parecidos y cumplir con la misma función, pero el hecho



generador es muy distinto, y no se puede interpretar por analogía o por espíritu de la ley para decir que el banquito de bar también está incluido.

Si tenemos un Principio de Legalidad tan cerrado, estamos dentro de un sistema positivo de derecho, y el presupuesto básico de nuestro sistema positivo desde que Kelsen lo desarrolló es que las normas regulan todas las situaciones posibles de la vida real. En materia tributaria guatemalteca, si el hecho generador lo establece el Congreso de la República como función exclusiva, y ese hecho generador está contenido en blanco y negro en una norma, se concluye que ese hecho generador está regulado; y por lo tanto, todo el resto no son hechos generadores, y cada vez que suceda ese hecho generador tengo esa misma consecuencia. Es por ello que siempre debe ser aplicable la misma norma al mismo tipo de caso y no se pueden tener diferencias de criterios.

Dentro de los métodos de interpretación tenemos:

Método de interpretación literal

Este método de interpretación consiste en aplicar la norma atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras del texto, se limita a la declaratoria de alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas por la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Como método este es el método que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala acepta, ya en el desarrollo los artículos 3, 4 y 5, del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República, se establecen los métodos de interpretación.

El Artículo 3, del Código Tributario, establece “Se requiere la emisión de una ley para:”, y cuando dice se requiere la emisión de una ley para: la creación de hechos generadores, sujetos pasivos, responsabilidades solidarias, exenciones y beneficios

tributarios, y da una lista del para qué se necesita una ley, nos remite automáticamente a este método.



El Artículo 4, del Código Tributario, establece “La aplicación interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. El Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial establece los diversos métodos de interpretación de la norma. Toda norma tributaria es constitucional y por lo tanto si no cumple con todos los principios constitucionales no hay obligación de pagar, pues de lo contrario se convierte en un enriquecimiento ilícito por parte del Gobierno.”

El Artículo 5, del Código Tributario, regula: “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.” En los casos de oscuridad o insuficiencia de la ley, la labor del intérprete no es apropiadamente de interpretación, sino de integración de la norma jurídica, allí donde la voluntad del legislador falta totalmente. La integración normativa consiste en suplir el silencio de las normas, completándolas mediante la elaboración de una nueva fórmula, que no está contenida en el ordenamiento. La interpretación supone la existencia de un precepto jurídico; mediante la integración, el jurista intenta elaborar un nuevo precepto. No obstante, el método de interpretación analógica está prohibido en Guatemala porque contraría al método de interpretación literal y amplía el alcance de la norma.



Método de interpretación conceptual

Este método es un submétodo del método de interpretación literal, porque, para interpretar literalmente, se tienen que aplicar reglas conceptuales. En Guatemala se habla de su espíritu, pero desde la perspectiva del contenido conceptual y lógico de un cuerpo legal.

En el método de interpretación literal, es el término específico de una norma; mientras que el método lógico conceptual es el espíritu general del cuerpo legal, es decir el concepto legal que se va aplicar. Luego, el significado conceptual depende de la rama en la que se está usando (jurídico, técnico, contable). La Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República en el Artículo 10 establece que la interpretación literal se debe hacer atendiendo a la lógica del concepto.

Parte de la ley es un conjunto armónico y no puede ser analizada de manera aislada, sino relacionada con las disposiciones que forman la legislación de un país. Ejemplo clásico de esto eran los gastos no deducibles antes del Decreto 4-2012, del Congreso de la República, pues en el Artículo 39 de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, del Congreso de la República se establecía "No serán gastos deducibles los que no cuenten con la documentación legal de pago". La Administración Tributaria, lo que hacía, era argumentar que por documentación legal de pago se debe entender la factura del impuesto al valor agregado, a lo que el contribuyente cuestionaba afirmando que por documentación legal de pago no se refiere a la factura del impuesto al valor agregado pues esta no comprueba el pago de nada, en el caso de los servicios prestados la factura del impuesto al valor agregado si comprueba el pago porque la factura del impuesto al valor agregado se emite cuando se pagan los servicios prestados.

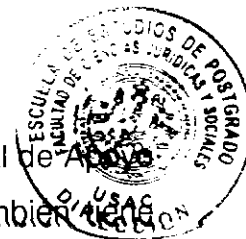
La Corte de Constitucionalidad establece que por documentación legal debe entenderse lo que la legislación guatemalteca establezca como comprobante de pago, porque si no,



el supuesto diría “factura del impuesto al valor agregado”. En la legislación guatemalteca, existen otros comprobantes de pago, y la ley del impuesto sobre la renta rige para determinar la capacidad de pago del contribuyente, por lo tanto, los gastos efectivamente realizados durante el período; por consiguiente, documentación legal de pago tiene que entenderse desde la perspectiva de toda la legislación del país, este fue un amparo ganado en sentencia de casación, y de ahí en adelante, la Superintendencia de Administración Tributaria perdió todos los ajustes.

Método de Interpretación Auténtica

Este método se deriva, evidentemente, de la ley; doctrinariamente, lo ponen derivado del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general (Los doctrinarios hablan de esto al hacer alusión a exposición de motivos, discusiones). Realmente, la interpretación auténtica, como lo establece la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República, se da cuando el propio Congreso de la República definió una palabra en la ley, por ejemplo: Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República Artículo 2 “Para efectos de esta ley se entenderá: Ventas: Venta es cualquier traslación de dominio a título oneroso”, venta no es lo que el Código Civil Decreto Ley 106 en el Artículo 1942 dice que es venta. “Servicio: por servicio se entenderá la realización de cualquier prestación a favor de un tercero a cambio de un honorario, interés, comisión o cualquier otro tipo de remuneración que no sea en relación de dependencia”; si vamos a la definición de los contratos que perciben intereses por un crédito, y si es civil por mutuo, y el mutuo se define como un contrato legal de poner a disposición de otro un bien fungible a cambio de un interés, no establece servicio en ninguna parte, porque el servicio jurídicamente es una prestación de hacer y solo se da en contratos consensuales y no en contratos reales, no se puede obligar al del mutuo a que me entregue el dinero; para efectos del impuesto al valor agregado, eso es un servicio.



Ejemplo de un caso concreto: La Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-04 del Congreso de la República, también define definiciones en su Artículo 2. Para efectos de esta ley, se entenderá por “Ingresos Brutos: Ingresos Brutos los que para efectos de declaración del impuesto sobre la renta se consideren como rentas”. En contra de la Administración Tributaria, se lleva un caso por un ajuste generado porque el contador de una compañía registró como ingresos en la contabilidad cobros a favor de terceros por cuenta de terceros; es un cobro por cuenta ajena, y por lo tanto, es una cuenta por pagar; pero el error cometido por el contador fue que lo registró en Caja y Bancos, y posteriormente, con la contabilidad cerrada, hizo un ajuste enmendando ese error; pero la Superintendencia de Administración Tributaria no quiere ver las partidas de costo; entonces dice que dentro de los ingresos de caja y bancos el contador registró cobros por cuenta ajena, pero estos ingresos no constituyen renta, pues únicamente son ingresos a Caja y Bancos, porque en alguna cuenta había que contabilizarlos. La interpretación del Directorio de la Administración Tributaria para confirmar el ajuste es que “Ingreso es lo que se haya registrado en la Contabilidad como ingreso”, y cita el Artículo 2 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Decreto 19-04 del Congreso de la República como fundamento. No obstante, en el Artículo 2, no hace alusión a contabilidad sino que dice renta, y por lo tanto, hay que acudir a la definición de renta en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no importando dónde se registró en la contabilidad. Con base en lo anterior, se infiere en que este cobro por cuenta ajena se pudo haber registrado como cuenta por cobrar o como cuenta por pagar; si era renta, sí está afecto, pero si es cobro por cuenta ajena, no es renta desde ningún punto de vista.

Método de interpretación *contrario sensu*

Este método parte de la premisa de que todos los casos que se encuentran en la situación exactamente contrario a la hipótesis normativa prevista en la ley (A lo que dice la norma), no se encuentran comprendidos en la misma; y esto es si la norma dice “sillas” todas las cosas que no sean sillas no están comprendidas en la norma. La mejor



manera de ejemplificarlo, para efectos de entender el sentido de una norma, el método de interpretación *contrario sensu*, el hecho generador es la fabricación de sillas, el no hecho generador es la no fabricación de sillas.

Método de interpretación histórico

Consiste en descubrir el pensamiento del legislador en el momento de adaptación de la ley, y este método no puede ser utilizado en Derecho Tributario, pues la naturaleza de esta norma es cambiante. El método histórico nos sirve principalmente en materia tributaria para la definición de principios.

Método de interpretación evolutivo

Consiste en llevar el método histórico a un paso más allá; está más cerca de la realidad de la ley, pues permite que la ley se adapte a algunas realidades a un momento histórico pasado.

Por ejemplo: El método evolutivo diría: creo un impuesto de circulación de vehículos en 1870 y lo defino, y el hecho generador es la circulación de vehículos tirados por caballos. El método evolutivo me diría que como ahora ya no hay carretas jaladas por caballos, ahora son carros con motores, está gravado igual porque esa es la evolución de la carreta de caballos; evidentemente el principio de legalidad me va a decir no, pues para este principio estarían gravadas únicamente las carretas de caballos.

Método de interpretación de realidad económica

No es un método de interpretación como tal, sino que es una herramienta que facilita al intérprete luchar contra la evasión fraudulenta por abuso de las formas jurídicas. (Esto



es lo que quisieron plasmar en el Código Tributario con la simulación fiscal) y esta una herramienta que facilita al intérprete luchar contra la evasión fraudulenta. quedó en Guatemala, en el Artículo 16 A del Código Tributario, no es evasión fraudulenta, como método para evitar la evasión fraudulenta la doctrina si lo acepta y está en el Artículo 16 del Código Tributario medio esbozado. Por ejemplo: Al otorgar una compraventa y después la misma se rescinde, no se puede ir a pedir que devuelvan el impuesto al valor agregado; es por ello que el Código Tributario establece “Una vez causado el hecho generador no importa el efecto jurídico que se le dé a ese acto, puede ser declarado nulo, la obligación tributaria persiste, lo que se tenga que pagar de impuesto al valor agregado se pagará”. Toda la simulación fiscal es delictiva porque el tipo penal es “Simulación”; no obstante, para yo decir que había cometido simulación me tenían que oír en una declaratoria judicial; a pesar de ello, actualmente ya no hay declaratoria judicial, pues el Artículo 125 A del Código Tributario establece que las certificaciones que emita el funcionario de la Superintendencia de Administración Tributaria hacen plena prueba en juicio.

Método de Interpretación Analógico

Realmente no es un método de interpretación, esto obedece a que donde existe la misma situación de derecho debe existir la misma razón de derecho, dice el método. Aplicar, a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante, no es un caso de interpretación sino que es un caso para integración, a falta de normativa se completa.

Es un método que no se puede utilizar para las bases de recaudación y está prohibido constitucionalmente, analógicamente no se puede integrar una exención, por ejemplo: La zona franca es parecida a la zona de libre comercio, por ende; las exenciones de la zona franca se las voy a aplicar a las compañías en la zona de libre comercio; esto no se puede hacer, pues las exenciones de zonas francas están en la Ley de Zonas Francas y las exenciones de las zonas de libre comercio están en la Ley de Zonas de



Libre Comercio, no se pueden aplicar ni en beneficio del contribuyente ni en perjuicio del contribuyente, en el Artículo 5 del Código Tributario se establece que está prohibida la analogía.

La solución justa debe buscarse, recurriendo, en primer lugar, a la analogía y, posteriormente, si el método analógico resultare ineficaz, deberá resolverse el caso conforme a los principios generales del Derecho.

En el caso de las lagunas de la ley, cesa la labor propiamente interpretativa, para dar lugar al esfuerzo integrador que se lleva al cabo, en primer lugar, por medio de la analogía. Entonces, el intérprete no busca la intención real o supuesta del autor de la ley; por medio de la analogía, el juzgador crea una nueva y distinta regla fundada sobre la identidad de razón, para aplicar un determinado precepto a un caso no previsto, fundándose en el principio de que donde existe la misma razón, debe aplicarse la misma disposición.

En otras palabras, cuando un caso no previsto en la ley presente las mismas características fundamentales de otro previsto en determinado precepto, la razón autoriza aplicar al caso no previsto la disposición que se refiere a un caso semejante.

Por medio de la analogía, se trata de inducir, de una solución particular consagrada por el derecho, la solución aplicable a un caso semejante, regido por el mismo principio interno. Se parte así de un estudio comparativo entre dos situaciones jurídicas. Una de ellas se encuentra establecida en la ley, y la otra no. Mediante ese estudio comparativo, se aplica al caso no legislado la solución dada al caso legislado, que presenta caracteres similares.

El fundamento de la analogía es la aplicación del principio de igualdad jurídica, en virtud del cual se exige que casos semejantes sean disciplinados por normas también semejantes.



La analogía excede el ámbito de la interpretación propiamente dicha, pues que este método debe investigar con qué disposición el legislador habría regulado el caso si lo hubiera previsto, atendiendo a la razón inspiradora del precepto que se trata de aplicar por analogía.

El procedimiento analógico no tiene aplicación cuando se trata de un principio de derecho excepcional, pues por hipótesis, la disposición de derecho excepcional es aplicable expresamente al caso o a los casos específicamente determinados por vía de excepción en el precepto, y no a otros, cuando sean semejantes.

Tampoco es aplicable la analogía en el Derecho Penal, en virtud del principio que reza: "*nullum crimen nulla poena sine lege*", que significa que un hecho es punible en el caso en que expresamente concurren en él los elementos típicos delictuosos establecidos en la ley penal.

"La analogía puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación"¹

En definitiva, la analogía no es aplicable en el Derecho Tributario Material o Sustantivo, en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a las exenciones.

Tampoco es admisible en Derecho Penal Tributario, dado que, mediante analogía, no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo.

Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de Derecho Tributario Formal y Derecho Tributario Procesal,

¹ E. Margain Manautou. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 19ª Edición. México. Editorial Porrúa. 2007. Pág. 137

donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.



En lo que atañe a los principios generales del derecho, se ha planteado la cuestión de saber en qué consisten. Algunos autores consideran que se trata de los principios del Derecho Natural; otros consideran que son aquellos principios heredados del Derecho Romano; no falta quien afirma que los principios generales del derecho son aquellos que se identifican con la justicia, y finalmente una opinión sostiene que se trata de los principios informadores, fundamentales que vivifican todo un sistema de Derecho Objetivo.

A pesar de que todo ordenamiento posee unidad y coherencia, ello no impide encontrar en él vacíos y lagunas legales que deben ser suplidos por otras normas de carácter igual o superior, que procedimentalmente sean compatibles en este contexto, y es ahí cuando nos encontramos frente a la denominada integración normativa, cuya aplicación no debe permitir abusos ni empleo de preceptos que no sean estrictamente necesarios.

El maestro Eduardo García Maynez señala: Si bien es posible que en la ley se encuentren lagunas, el derecho no puede tenerlas². En ese caso, se presenta efectivamente el nacimiento de la integración normativa.

“Hans Kelsen ilustre fundador de la escuela vienesa, este jurista de relevantes méritos y sus secuaces no dudan en presentar el proceso interpretativo como un acto de voluntad del juzgador. La labor del juez no es propiamente interpretativa, cada sentencia viene a integrar, a completar todo el aparato del derecho, porque la decisión es verdaderamente una norma individualizada. El juez, al resolver el caso, está incluyendo dentro de la serie escalonada de normas jurídicas, la sentencia referida al caso particular. El pronunciamiento entra a formar parte de ese abundante complejo de normas que

² H. Kelsen; E. García Maynez. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Segunda edición. México. Editorial Porrúa, 1960, Pág. 351



constituyen el derecho, en la medida en que esa sentencia encuentra su abstracción y justificación en una norma de grado superior.”³

Conflicto de Leyes

La mayoría de las normas son formales, pero existen las normas materiales. Las normas formales se aplican para regir un conflicto específico, y las normas materiales resuelven concretamente la situación dada.

La norma de conflicto es la indicadora de la disposición competente o aplicable ante un conflicto de leyes, y la norma material es la que establece la conducta a seguir en la situación concreta.

El Artículo 6 del Código Tributario hace alusión al conflicto de leyes, predomina el Código Tributario sobre la ley tributaria específica, y predomina la ley tributaria sobre cualquier otra ley incluida la Ley del Organismo Judicial.

Entre los criterios para determinar la jerarquía de una ley sobre otra, tenemos:

- a) **Materia:** una ley que regula la totalidad de una materia es superior a una ley que regula parte de esa materia. Las leyes que regulan la totalidad de una materia son los Códigos, por consiguiente los Códigos son superiores a las leyes ordinarias normales, toda la codificación es superior a la legislación ordinaria.

- b) **Mayoría o procedimiento especial:** una norma es jerárquicamente superior a otra porque los procedimientos de modificación son distintos. Es por ello que los Tratados Internacionales resultan siendo superiores a la normativa interna, porque para ser modificados requieren de un procedimiento distinto al simple Decreto del

³ H. Kelsen; E.García Maynes. Ob. Cit. Pág. 450



Congreso de la República. Por medio de un Decreto del Congreso de la República no se puede modificar un Tratado Internacional. Para efectos de modificar un Tratado tengo que ir al procedimiento de denuncia del Tratado para llegar a modificar las enmiendas o el procedimiento que tenga para ese Tratado, de lo contrario el Tratado sigue siendo vinculante para Guatemala, y no se puede invocar Derecho Interno para incumplir un Tratado Internacional.

- c) **La ley lo dice:** si la ley dice que es superior a otra ley, pues es superior a otra ley, y esto porque el Congreso le da el carácter de superioridad a esa norma; no obstante, este criterio puede ser discutible.

Vigencia en el tiempo

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, tiene normas específicas de vigencia, que no están en contradicción con lo que establece la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República.

La Ley del Organismo Judicial, en el Artículo 8, establece que las leyes se derogan por derogatoria expresa, incompatibilidad o por declaratoria de la Corte de Constitucionalidad.

El Artículo 7 del Código Tributario regula cómo entran en vigencia las normas en el tiempo, y establece: La aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ella establecidas, siempre que esta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.



2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía para uno o más impuestos, estas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. Si modifica cuantía, la aplicación de la norma tributaria será el primer día hábil del siguiente período impositivo, el período impositivo del Impuesto Sobre la Renta siempre empieza el uno de enero; pero el primer día hábil del período impositivo del Impuesto Sobre la Renta siempre es el dos o tres de enero; y esto obedece a que el uno de enero es oficialmente un día de asueto. Hasta el momento, en Guatemala se ha interpretado que cuantía y tarifa son lo mismo, y si modifico la tarifa del impuesto aplico el numeral segundo del Artículo 7 del Código Tributario. Cuantía y tarifa no necesariamente son lo mismo, puede interpretarse cuantía como el quantum del tributo, y cuando hablamos del quantum del tributo es el resultado del impuesto a pagar ¿Qué implica llegar al quantum del tributo o la cuantía del tributo? Significa base imponible por tarifa, por lo tanto, cualquier modificación a las reglas de cálculo de la base imponible también me lo lleva al período siguiente, esta teoría no se ha interpretado en Guatemala. Si modifico gastos deducibles modificaría la cuantía pues estoy modificando la base, y base imponible x tarifa = cuantía. Hay algunos tratadistas que dicen que la cuantía del tributo es el resultado de la aplicación de la base con la tarifa, cuantía es el importe, el importe del tributo es el resultado.

3. En cuanto a infracciones y sanciones, se aplica lo dispuesto en el artículo 66 de este Código. El artículo 66 del Código Tributario establece que, si por una ley posterior se establece una reducción o un beneficio a una infracción o una sanción, se aplicará la más beneficiosa para el contribuyente, salvo que ya conste la sanción en una sentencia o resolución firme, es decir en ese caso no hay revisión de medida, pero si el contribuyente comete una infracción en algún momento y si por ejemplo la infracción está sancionada con Q 5,000.00 de multa, y mientras le están discutiendo el asunto de si paga o no paga emiten una ley que dice esa infracción ahora está siendo sancionada con Q 1,000.00, el contribuyente tiene el derecho de pedir ese beneficio.



4. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. Este numeral tiene relación con el numeral dos, una ley tributaria posterior no podrá modificar derechos adquiridos de los contribuyentes. Es preciso tener claro en este numeral que "Posición Jurídica Constituida" y "Derecho Adquirido" no son lo mismo, por lo tanto una ley posterior no puede modificar posición jurídica constituida, y no se puede modificar por una ley posterior derechos adquiridos de los contribuyentes; son dos supuestos totalmente distintos. Posición Jurídica Constituida es la que se establece hacia el futuro en un momento dado, y en materia tributaria es cuando inicia el período, cuando el contribuyente inicia su período tributario el set de reglas que tiene para la determinación de la obligación durante ese período es la posición jurídica constituida; el uno de enero inicia el período de Impuesto Sobre la Renta con un set de reglas que me dicen estos gastos son deducibles; tomo mi decisión y planificación del año entero con base en esas reglas, pero si me las cambian a la mitad, como sucedió con el Decreto 4-2012 del Congreso de la República mi posición jurídica no puede variar, yo empecé mi período el uno de enero con los gastos deducibles que decía el artículo 38 de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, y los gastos no deducibles que decía el artículo 39 de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92; por lo tanto, la modificación hecha en el Decreto 4-2012 no es aplicable. Ahora bien, un contribuyente que empezó el año 2012 fiscalmente después del 25 de febrero, no puede alegar que el período impositivo empezó el uno de enero, y esto obedece a que la posición jurídica de este contribuyente es después del 25 de febrero, por lo tanto el Decreto 4-2012 le aplica plenamente. Derechos Adquiridos es hacia el pasado, el 31 de diciembre se cierra el período impositivo y se cierra la contabilidad, cualquier disposición o modificación que suceda después del 31 de diciembre no puede afectar los gastos que ya deduje, porque este ya es un derecho adquirido y esta es la distinción entre las dos oraciones del artículo 7 numeral 4 del Código



Tributario; la Posición Jurídica es hacia adelante y tengo que constituir la posición jurídica.

5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. Todos los procedimientos entran en vigencia a partir de la nueva ley, salvo los plazos que ya empezaron a correr; por ejemplo: si tenía 90 días hábiles para plantear el Proceso Contencioso Tributario y me lo modifican y me ponen 3 meses, y para efectos voy por el día 68 hábil, con esto ya se me venció el término del nuevo plazo para plantearlo.
6. Las situaciones no previstas se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.

1.2 Ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de eficacia de la norma

“Para el estudio de la dimensión temporal de las normas se deben ubicar en el normativismo Kelseniano, pues la actual Teoría del Derecho es heredera de este y de sus categorías lógico-formales para el análisis jurídico. En la terminología Kelseniana la específica existencia de la norma se designa con el término “validez” la cual cesa con la derogación”.⁴ A partir de esta noción, Kelsen da entrada en su teoría de la validez a los conceptos empíricos de tiempo y espacio, definiendo así el ámbito temporal de validez y el ámbito espacial de validez de la norma, como la referencia al tiempo y al espacio en que tienen lugar los hechos que esta regula, ámbitos que pueden estar concretamente delimitados o no.

⁴ H. Kelsen. *Reine Rechtslehre*. Alemania, Leipzig-Wien. Editorial Scientia Aalen. 1934. Pág. 150



En nuestro ordenamiento jurídico, el concepto validez se restringe esencialmente a la idea de legalidad, entendida como conformidad con las normas de rango superior que regulan la producción normativa dentro del sistema; en particular, la validez de una ley ha de ser examinada por la Corte de Constitucionalidad cuando esta pueda ser contraria a la Constitución.

Entre los teóricos del derecho afines a la doctrina normativista de Hans Kelsen, encontramos una adicional distinción de ámbitos temporales referidos a la norma jurídica. Un importante referente se encuentra en la obra de Ernst Zitelmann, que aún adoptando el concepto Kelseniano de validez y deduciendo del mismo los ámbitos espacial y temporal de validez “considera necesario distinguir respecto de estos los ámbitos espacial y temporal de aplicación de la norma”.⁵ Zitelmann realiza una distinción entre ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de aplicación o eficacia como base para analizar los concretos institutos del derecho intertemporal, como la derogación o el principio de irretroactividad; aunque los términos no son unívocos, se distingue también entre vigencia formal y vigencia material; o entre vigencia y eficacia, el significado que se les atribuye es similar.

Zitelmann identifica la vigencia de la ley como el poder de producción de los efectos jurídicos previstos en su consecuencia, cada vez que se realiza el supuesto de hecho que la misma prevé. Por tanto, vigencia se identifica como eficacia de la norma; y el ámbito temporal de vigencia de la ley es el intervalo de tiempo en que los efectos jurídicos por ella dispuestos se verifican, una vez se ha realizado completamente el presupuesto de hecho normativo. Ante el ámbito temporal de vigencia, Zitelmann distingue el ámbito de aplicación de ley, que define como el tiempo en que tienen lugar los casos para cuya decisión resulta aplicable la norma en cuestión.

El ámbito temporal de aplicación coincide, por regla general, con el ámbito temporal de vigencia; pues la ley aplicable a un supuesto, es en principio, la vigente en el momento

⁵ E. Zitelmann. *Internationales Privatrecht*. Alemania Leipzig. Editorial Scientia Aalen.1897. Pág. 220



de su realización, y es la que determina la producción del correspondiente jurídico. No obstante, ante la evidencia de que las leyes ya derogadas, que han perdido por tanto su vigencia, pueden declararse todavía aplicables a determinados hechos posteriores, del mismo modo que nuevas leyes pueden aplicarse retroactivamente a hechos anteriores a su entrada en vigor, debe admitirse que el ámbito temporal de aplicación puede no coincidir con el ámbito temporal de vigencia; de ahí que sea necesario distinguirlos.

La vigencia formal se entiende como permanencia activa de la norma en el ordenamiento jurídico que regula situaciones por ella contempladas; esto es, como idoneidad para cumplir su función normativa, que consiste en asociar determinados efectos jurídicos con la realización del supuesto de hecho previsto por la norma. Según esta concepción tradicional, el ámbito temporal de vigencia formal está constituido por el intervalo de tiempo que transcurre desde la fecha de entrada en vigor hasta la derogación.

La vigencia se describe como propiedad que adquieren las disposiciones con su entrada en vigor y que pierden generalmente con su derogación. Se trata de una vigencia formal, delimitada en el tiempo, pero ante la evidencia de que la aplicabilidad de las normas no ciñe siempre a este ámbito de vigencia formal, debe distinguirse, respecto de este, un ámbito distinto, que se califica como ámbito temporal de aplicación, de vigencia material por oposición a vigencia formal, o bien de eficacia. En definitiva, el ámbito temporal en que la norma potencialmente cumple su función reguladora, el de su vigencia formal, no necesariamente coincide con aquel en que efectivamente la cumple el de su vigencia material o eficacia, que puede ser más o menos extenso.

La distinción entre vigencia y eficacia de la norma tiene un carácter relativo o limitado, no porque resulta insuficiente para describir la dimensión temporal de la norma jurídica, sino además por su utilidad relativa. En primer lugar, porque los ámbitos temporales de



vigencia y eficacia se sitúan en el mismo plano, que es el del tiempo de los hechos que se refiere la norma y de la producción de sus efectos, pero también porque la vigencia formal es un indicio de que la norma resulta aplicable durante ese período.

“La distinción entre vigencia y eficacia no deja de ser, en cierta medida, un artilugio del lenguaje cuya única finalidad radica en economizar palabras para designar fenómenos jurídicos. La eficacia, entendida como la capacidad actual de una ley para regular una determinada situación, únicamente tiene sentido en relación con la vigencia: solo una ley que está o ha estado vigente puede ser eficaz, de igual modo que toda ley vigente tiene una vocación de eficacia. Ello no significa, sin embargo, que no pueda haber eficacia sin vigencia y, viceversa, vigencia sin eficacia. Para expresarlo en términos rigurosos, nada impide que una ley ha dejado de pertenecer activamente al ordenamiento continúe surtiendo efectos durante algún tiempo, ni que una ley activamente incardinada en el propio ordenamiento no despliegue efectos por un cierto período. Es a esa realidad a la que se designa aquí, por mera comodidad, disociación entre vigencia y eficacia”⁶

1.3 Intervalo temporal de existencia jurídica y ámbito temporal de aplicabilidad

Las normas jurídicas tienen una existencia determinada en el tiempo y se refieren en su contenido que a los hechos y situaciones sobre los que proyecta su función reguladora.

La contraposición relevante para determinar la dimensión temporal de la norma no es tanto la que se mantiene entre vigencia y eficacia, que es una distinción insuficiente y relativa, sino aquella que relaciona, por un lado el intervalo de tiempo durante el cual la norma jurídica existe como tal, formando parte de un determinado ordenamiento jurídico; y por otro, el ámbito temporal de los casos a los que la norma se refiere en su contenido.

⁶ L. Díez Picazo. *La derogación de las leyes*. España. Editorial Civitas. 1990, Págs. 162 y 168



“Engisch distinguía en 1950 entre el aspecto ontológico y el aspecto lógico de las relaciones entre el tiempo y el derecho”.⁷ Esta doble coordenada temporal nos permite ir más allá de la distinción entre vigencia y eficacia, se refieren exclusivamente a su aplicabilidad temporal. La entrada en vigencia de una ley quiere decir que la ley es aplicable o no quiere decir nada, puesto que la entrada en vigor no produce ningún otro efecto más que este. Por consiguiente, la distinción entre vigencia y eficacia margina el tiempo de existencia jurídica de las disposiciones normativas, que consideramos de utilidad para el estudio de la retroactividad.

“El profesor austríaco Wielinger distingue la doble coordenada temporal de las normas, diferenciando entre el tiempo como “marco de existencia” y el tiempo como “contenido” de las disposiciones jurídicas”.⁸

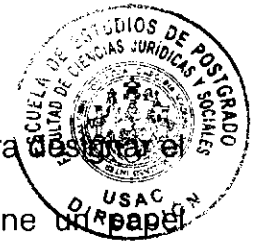
“El profesor Hernández Marín caracteriza la doble coordenada temporal de los enunciados jurídicos, distinguiendo entre el “Derecho en el tiempo” y el “tiempo en el Derecho”⁹

El ámbito temporal de aplicabilidad no puede identificarse con el término “vigencia”, porque la norma puede ser aplicable en un período distinto al de su vigencia formal. Por ejemplo, una norma que entra en vigor el día uno de enero del año n coincidiendo con la entrada en vigor de toda la ley puede entenderse aplicable a los hechos producidos a partir de dicha fecha. Sin embargo, también puede disponer su eficacia en una fecha distinta, anterior o posterior a la fecha de entrada en vigor; en este caso, al inicio del ámbito temporal de aplicabilidad, esto es, el momento a partir del cual tienen lugar los hechos a los que la norma vincula en un determinado efecto jurídico, y no coincidirá con

⁷ K.Engisch. *Vom Weltbild des Juristem*. Alemania. Edit. Carl Winter Universität, 1950. Pág. 69.

⁸ G. Wielinger. *Die Zeit als Rahmen*. Alemania Wien. Edit. Springer. 1981. Págs. 154 a 166.

⁹ R. Hernández, Marín. *Introducción a la teoría de la norma*. España. Editorial Tecnos.1998. Págs. 434 a 441



el inicio de su vigencia formal. Es por ello que la vigencia de una norma para el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor hasta la derogación, tiene un papel relativo, derivado de que puede ayudar a determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma como elemento interpretativo, pero no coincide necesariamente con el mismo.

1.4 Límites del intervalo de existencia jurídica de la norma

La existencia jurídica de la norma constituye una condición *sine qua non* para el cumplimiento de las funciones normativas, solo una norma que existe o ha existido puede ser aplicable a determinados supuestos y producir los consiguientes efectos jurídicos. Por eso, el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma puede pensarse en relación con su intervalo de existencia jurídica, coincida o no con el mismo. El tiempo de existencia de una disposición en un determinado ordenamiento suele estar claramente delimitado, de ahí que debemos preguntarnos por sus momentos inicial y final.

1.4.1 Inicio del intervalo de existencia jurídica, la fecha de publicación

La existencia jurídica de una norma se produce cuando está incorporada a un determinado ordenamiento jurídico, mediante el corriente acto de producción normativa. Para ello, han de cumplirse una serie de requisitos formales, que varían en función del ordenamiento y del tipo de acto normativo. En el caso de la legislación guatemalteca, estos requisitos formales mínimos están previstos en el Artículo 177 de la Constitución Política de la República de Guatemala y son los de aprobación del Congreso, sanción promulgación y publicación.

Una ley ha sido incorporada de forma definitiva al ordenamiento jurídico en la fecha de la publicación. Con la publicación la norma deviene jurídicamente existente, y es este el



momento determinante para distinguir entre su pasado y futuro a efectos de retroactividad.

Aunado a lo anterior, se debe considerar el papel que la aprobación del Congreso, la sanción y promulgación, así como la publicación de la ley juegan en nuestro ordenamiento jurídico, a los efectos que aquí interesan. En primer lugar, podría pensarse que es más adecuado dejar en manos del poder legislativo la determinación del momento exacto de incorporación de la ley al ordenamiento, y que ese momento debería situarse en la fecha de su aprobación definitiva, a partir del cual el contenido de la ley deviene invariable.

No obstante, la concreción del inicio de juridicidad de las normas en la fecha de su publicación parece más acorde con las exigencias de seguridad jurídica en un Estado de Derecho. Además, las normas pueden ser derogadas tras su publicación, independientemente de su fecha de entrada en vigor; antes de la publicación, incluso si han sido ya aprobadas y promulgadas, no se consideran definitivamente incorporadas al ordenamiento y, por tanto, no se requiere un acto de signo contrario que las elimine del mismo.

Por otra parte, en cuanto a la objeción de que la fecha de incorporación de la ley al ordenamiento no debe dejarse a la libre voluntad de los órganos no titulares del poder legislativo, hay que tener en cuenta, como señala el Maestro Diez Picazo: que la actuación de los órganos del poder ejecutivo que tienen encomendada la publicación de la ley carece de margen alguno de discrecionalidad. Por el contrario, se trata de una actuación de carácter reglado, que debe llevarse a cabo sin dilaciones indebidas, aunque no suelen establecerse plazos concretos para proceder a la publicación, y cuyo cumplimiento puede dar lugar a las oportunas responsabilidades, de carácter disciplinario o político, y en su caso, penal.¹⁰

¹⁰ L. Diez Picazo. Ob. Cit., Págs. 179,180.



En cuanto a la sanción y promulgación, existen algunos juristas que sitúan en el momento de su realización, en particular, en la fecha de promulgación, el inicio de existencia jurídica de la ley y de su incorporación al ordenamiento. No obstante, hay que tener en cuenta que, debido a la proximidad etimológica entre los términos de promulgación y publicación, frecuentemente son utilizados como sinónimos.

El Profesor Castán Tobeñas señala: ni gramatical ni históricamente hay diferencia entre la promulgación y la publicación de la ley, la palabra promulgar viene del latín promulgare que significa publicar, hacer público. Ni en el Derecho Romano ni en el canónico existió diferencia entre promulgación y la publicación. La distinción data al parecer de la época de la Revolución Francesa.¹¹

En definitiva, se infiere que el inicio de existencia jurídica de la norma y su incorporación al ordenamiento jurídico debe situarse en el momento de la publicación oficial. Y ello no solo en el caso de las leyes, sino en general, respecto de toda disposición jurídica.

La publicación es una exigencia de la seguridad jurídica en el Estado de Derecho. El Artículo 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de publicidad de la normas, que ha sido entendido como exigencia de publicación formal en el Diario Oficial, pues es esta la única forma de dejar constancia fehaciente de la existencia y contenido de las disposiciones jurídicas.

El principio de publicación formal es una exigencia común en los ordenamientos jurídicos europeos continentales y en el Derecho Comunitario; tiene su origen en la Revolución Francesa y, aunque con algunas quiebras y retrocesos históricos, acabó por imponerse. La publicación en un diario oficial constituye actualmente un punto de no retorno en las exigencias de seguridad jurídica, ante el cual no cabe retroceder. Con la publicación oficial, se garantiza la posibilidad de conocimiento de las normas, tanto por

¹¹ J. Castán Tobeñas. *Derecho Civil español común y foral*. Doceava edición. Editorial Reus. España Madrid. 1982. Págs.441-442.



los ciudadanos como por los órganos encargados de aplicarlas, aunque ello no excluye la posibilidad de publicidad material; esto es, de difusión del contenido de la disposición a través de los medios de comunicación o de otras publicaciones no oficiales o bien no definitivas.

La fecha de publicación formal cumple la importante función de determinar el inicio de la existencia jurídica de una norma, separando su pasado y su futuro; determinando la prelación cronológica entre diversas normas jurídicas; y sitúa también el inicio del cómputo del período de *vacatio legis* en los casos en que este exista.

En atención a los argumentos expuestos, se concluye que es la fecha de publicación de la norma y no la fecha de entrada en vigor, ni la aprobación o promulgación la que debe tenerse en cuenta como inicio de existencia de la disposición jurídica, como separación entre su pasado y su futuro, para analizar las cuestiones de Derecho Intertemporal.

1.4.2 Final del intervalo de existencia jurídica de la norma

Entre las diferentes causas de cese de pertenencia de la norma a un ordenamiento jurídico, que determinan el final de su intervalo de existencia jurídica, podemos mencionar:

- ✓ La derogación por norma posterior
- ✓ El transcurso del plazo fijado en el caso de las normas temporales
- ✓ La anulación de las normas

1.4.3 La derogación

Los ordenamientos jurídicos contemporáneos son sistemas de carácter dinámico, pues contienen reglas destinadas a regular su propio cambio deliberado, mediante la adición



sustracción o modificación de aquellos elementos que los conforman. La derogación de la norma es el acto de signo inverso a la publicación de la norma, por el cual la autoridad titular de la potestad normativa elimina dicha disposición, declarándola no perteneciente al ordenamiento jurídico a partir de un momento dado.

Toda norma derogatoria debe reunir una serie de requisitos. En primer lugar, en virtud del principio jerárquico, la norma derogatoria debe ser de rango igual o superior a la norma derogada. En segundo lugar, por aplicación del principio de competencia, debe tratarse de normas pertenecientes al mismo subsistema competencial.

“El principio jerárquico prevalece en todo caso sobre el principio cronológico. Sin embargo, no puede afirmarse lo mismo respecto del principio de especialidad. Una norma de carácter general sí puede derogar una norma especial, incluso de forma innominada siempre que exista una clara voluntad legis en tal sentido. El criterio “*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*” es solo una presunción hermenéutica o máxima de experiencia, sin valor absoluto, pues siempre pueden darse razones de orden lógico, sistemático o teleológico que exijan conceder prioridad a la *lex posterior generalis*”.¹²

Hay que señalar que el ordenamiento jurídico guatemalteco excluye la posibilidad de derogación de disposiciones jurídicas por la costumbre (desuetudo), al exigir que las leyes sean derogadas por otras leyes. Derogar significa eliminar una disposición jurídica del ordenamiento, pero también es posible que el acto derogatorio se refiera a la totalidad de un cuerpo jurídico, suprimiendo todas las disposiciones jurídicas que lo integran. “En el Derecho Romano clásico se distinguía conceptualmente entre la *abrogatio* eliminación de toda la Ley, y la *derogatio* eliminación de una o varias disposiciones de la misma”.¹³

¹² L. Díez Picazo. Ob. Cit., Págs. 362-363

¹³ H. Kelsen. Ob. Cit., Pág. 92



Mayor interés que las modificaciones parciales referidas a una ley, tienen las modificaciones parciales de las concretas normas jurídicas. En estos casos de modificación parcial, la antigua disposición es eliminada y sustituida por una nueva con distinta redacción. Existen dos técnicas legislativas posibles para llevar a cabo estas modificaciones parciales que en realidad suponen eliminación de la disposición anterior y publicación de una nueva, que la sustituye. En primer lugar, el estilo de modificación que consiste simplemente en sustituir palabras concretas o expresiones de la antigua disposición; esta técnica solo resulta aconsejable en caso de modificaciones muy puntuales, pues, de lo contrario, dificulta la comprensión de la nueva norma. En segundo lugar, el estilo de regulación, que es una técnica legislativa más conveniente por lo general, ya que consiste en reproducir íntegramente la nueva redacción de la norma que se modifica.

1.4.3.1 Clases de derogación

Convencionalmente se distinguen dos clases de derogación: la derogación expresa y la derogación tácita por incompatibilidad. La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior. La doctrina suele añadir, a estos supuestos, el de la derogación tácita por nueva regulación, supuesto que sí se prevé específicamente en otros ordenamientos jurídicos como el italiano y que se produce con independencia de la existencia o no de incompatibilidad normativa.

“Hay que destacar especialmente la clasificación llevada a cabo por el Profesor Guastini, quien entre los actos derogatorios expresos, distingue la derogación nominata e innominata, y, entre los actos derogatorios tácitos, la derogación por incompatibilidad y la derogación por nueva disciplina”.¹⁴

¹⁴ R. Guastini. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Italia Milan. Editorial Giuffrè. 1993. Pág. 291.



Sin embargo, como bien señala el Profesor Viver: el criterio de clasificación del Profesor Guastini resulta equívoco, pues con el mismo se vincula la existencia o no de norma derogatoria expresa, esto es de declaración externa de derogación, con la causa objetiva de la misma, que también en la derogación expresa puede ser la incompatibilidad material o la nueva regulación.¹⁵ Por este motivo, resulta más conveniente distinguir entre derogación nominada o formal y derogación innominada o material. En el primer caso, la norma derogatoria se refiere a una o varias disposiciones determinadas, identificadas por su nombre, independientemente de la causa objetiva de derogación. En el segundo caso, la norma derogatoria se refiere, expresa o implícitamente, a un número ilimitado de disposiciones jurídicas, identificadas solo por su contenido o materia; la causa de la derogación puede ser la incompatibilidad o la nueva regulación.

1.4.3.2 El efecto derogatorio

Por derogación no solo se entiende el acto derogatorio, sino también el propio efecto que tal acto produce; para entender el efecto derogatorio se debe comprender la dimensión temporal de las normas jurídicas.

En la concepción común que atiende exclusivamente a la temporalidad del contenido normativo y no a la temporalidad de la disposición, se afirma que, con la derogación, la norma solo pierde su “vigencia formal”, pero puede mantener su eficacia. Es por ello que se define la derogación como una limitación de la aplicabilidad de la norma, que deja de ser aplicable a los casos futuros. La norma que durante su vigencia tiene una aplicabilidad en principio indefinida, una vez derogada, solo puede ser aplicada para la resolución de los casos producidos durante su vigencia, o bien iniciados y aún no concluidos; es por ello que la norma derogada no deja de pertenecer al ordenamiento, sino que únicamente deja de pertenecer al sistema cuando pierde totalmente su aplicabilidad.

¹⁵ C. Viver I Pi-Sunyer. *La parte final de las leyes*. Editorial Gretel. Barcelona. 1986. Pág. 191.



La norma derogada deja de pertenecer a un determinado ordenamiento jurídico, puede ser aplicada con posterioridad, siempre que exista una norma o criterio de aplicabilidad que remita expresa o implícitamente a su contenido para la regulación de un caso.

“Ante la evidencia de que las normas pueden aplicarse tras su derogación, se afirma que éstas, una vez derogadas, sólo pierden su idoneidad reguladora indefinida (vigencia formal), manteniendo su aplicación o eficacia. Ésta es la postura de aquellos autores que estructuran el análisis del Derecho Intertemporal en torno a la distinción entre vigencia formal y vigencia material o eficacia”.¹⁶

El efecto derogatorio supone ante todo que la norma en cuestión es eliminada del ordenamiento jurídico, en ejercicio de la misma potestad normativa que determinó su incorporación. Como consecuencia de ello, pierde o ve limitada su aplicabilidad. El momento en que se produce el efecto derogatorio es necesariamente posterior a la fecha de publicación de la disposición derogada; el tiempo que transcurre entre ambos momentos constituye, como sabemos, el intervalo de existencia jurídica de la norma o de pertenencia al ordenamiento.

Si una ley es sustituida por una nueva que carece de reglamento de desarrollo, es muy posible que el intérprete jurídico necesite acudir provisionalmente a las normas reglamentarias de desarrollo de la antigua Ley, en todo aquello que no sea incompatible con la nueva, hasta que sean publicados y entren en vigor los nuevos reglamentos.

Distinto es el caso de aquellos reglamentos o disposiciones aclaratorias que tienen un carácter estrictamente accesorio de la ley derogada y cuyo mantenimiento carecería de sentido. Incluso en este supuesto, hay que señalar que la voluntad implícita de derogación no puede presumirse, sino que debe deducirse clara e inequívocamente de la interpretación.

¹⁶ L. Díez Picazo. Ob. Cit., Págs. 170-172



1.4.3.3 Reversión del efecto derogatorio: “la prohibición de reviviscencia”

Una última cuestión referida al efecto derogatorio es la de su posible reversión, que en nuestro ordenamiento jurídico no existe. Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que esta hubiera derogado.

Sobre la base de lo mencionado precedentemente se ha fundado la denominada “prohibición de reviviscencia” de las normas derogadas. La derogación permite la renovación regular del ordenamiento jurídico por la autoridad titular de la potestad normativa, mediante la eliminación de disposiciones jurídicas que habían sido previamente incorporadas a dicho ordenamiento. Lógicamente, una disposición derogada siempre podrá ser nuevamente incorporada, en el ejercicio de la potestad normativa, pero para ello deberá cumplir los requisitos formales mínimos que determinan su incorporación; aprobación y publicación, este es, tanto desde la perspectiva teórico-general como constitucional, el verdadero obstáculo a la recuperación de juridicidad de las normas previamente derogadas.

El precepto reviviscencia se refiere a la recuperación de vigencia porque el efecto comúnmente asociado a la derogación es la pérdida de vigencia formal, aunque, como mantenemos, este es solo un efecto derivado del cese de existencia jurídica de la disposición. Al respecto, hay que tener en cuenta que, incluso en aquellos ordenamientos jurídicos que no contienen una previsión expresa, en este sentido, la doctrina afirma la no reviviscencia como efecto del instituto derogatorio.

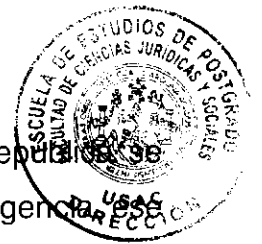
En Guatemala, con la promulgación del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria que a través del Artículo 180 numeral 4) derogó el Artículo 12 del Decreto número 80-2000 del Congreso de la república, se le da aplicabilidad a la Teoría de la Reviviscencia; lo anterior tiene su origen en la interposición de la Acción General Parcial de Inconstitucionalidad en contra del Artículo

180 numeral 4) del Decreto 10-2012 Expediente 2849-2012, de la Corte de Constitucionalidad.

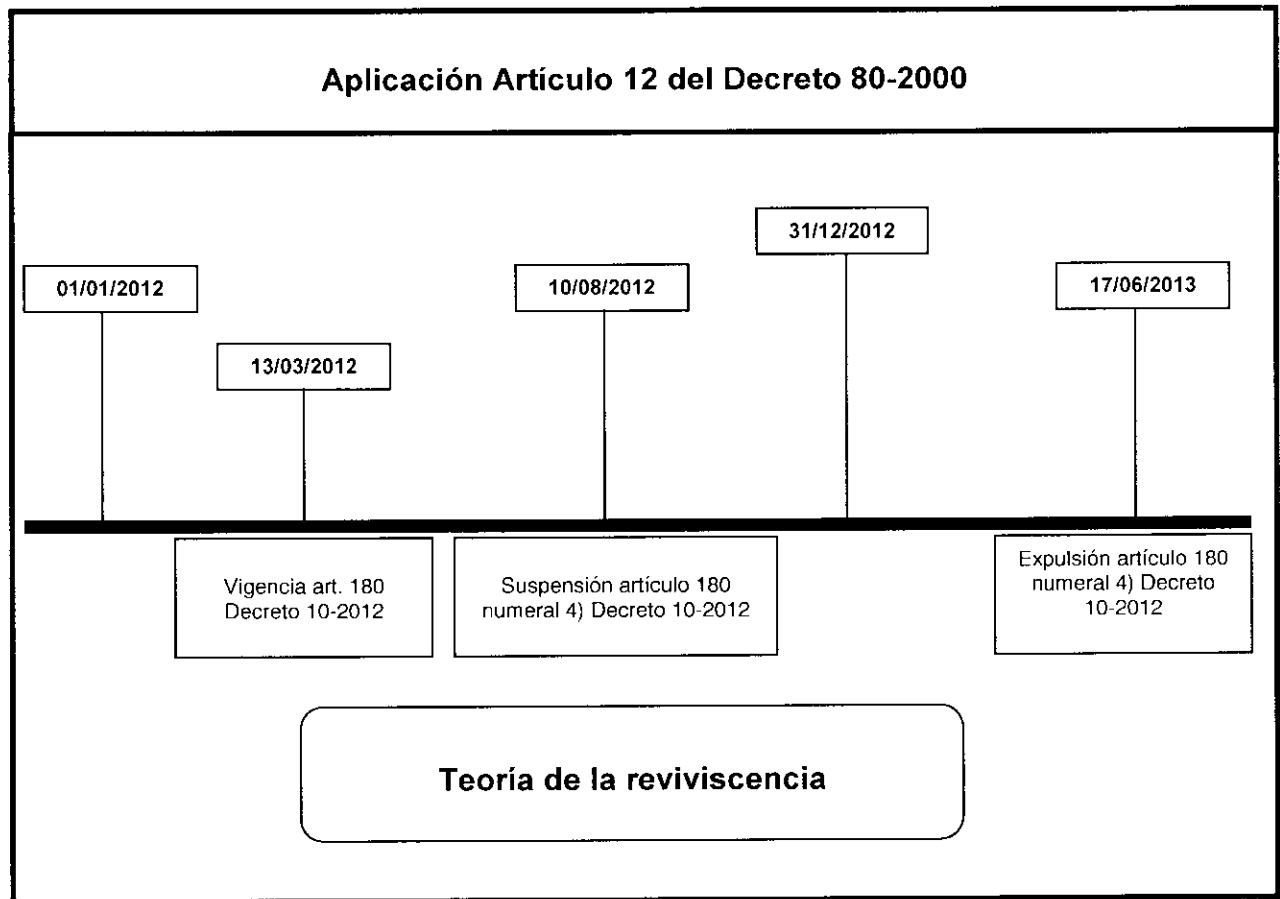


La Teoría de la Reviviscencia solo se ha utilizado en España y Colombia, algunos juristas guatemaltecos llegaron a varias conclusiones antes de que fuera emitida la sentencia definitiva, según Expediente 2849-2012, la primera conclusión era que, si la normativa estaba derogando o reviviendo una normativa que había sido derogada con el Decreto 10-2012, del Congreso de la República, probablemente se estaba haciendo uso del Artículo 8, de la Ley del Organismo Judicial, empero, anti-técnicamente no podría ser, en ese orden lógico se llegó a la conclusión que se utilizó la Teoría de la Reviviscencia, que básicamente es una facultad o poder omnipotente donde la Corte de Constitucionalidad, después de que la norma ha sido derogada, esta suspende a la que la derogó y despierta, revive o reincorpora a la vida jurídica la norma que esta norma posterior había derogado.

El derogar el Artículo 12, del Decreto 80-2000, del Congreso de la República, antes de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92, del Congreso de la República y que incluye tal disposición legal, pierda vigencia e inicie la de la nueva regulación del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República, dejó un tiempo sin exención, durante el cual los referidos pagos y acreditamientos en cuenta estarán gravados por el impuesto citado, toda vez que, esta última ley, prescribe que el libro que regula lo relativo al impuesto sobre la renta, entrará en vigencia el uno de enero de dos mil trece. La disposición impositiva conlleva un efecto retroactivo, pues se aplicaría retención de impuesto sobre la renta a intereses causados antes de la vigencia de la derogatoria de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República, en virtud de que la remesa de los intereses causados se realiza dentro del período en que no está vigente la respectiva exención.



El Artículo 180, numeral 4) del Decreto 10-2012, del Congreso de la República refiere a la Teoría de la Reviviscencia, pues el día en que entró en vigencia el Decreto, se planteó una Acción de Inconstitucionalidad y fue suspendido el Artículo el 10 de agosto del año 2012. El Decreto 10-2012, del Congreso de la República establecía que el pago de intereses al exterior estaba sujeto a retención de impuesto sobre la renta, no obstante la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República no gravaba a impuesto sobre la renta los intereses al exterior. La sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, según Expediente 2849-2012, otorga certeza y seguridad jurídica, así mismo es enriquecedora pues revive una norma y deja en suspenso la norma que derogó el artículo de las retenciones.





El Artículo 180, numeral 4) del Decreto 10-2012 entró en vigencia el 13 de marzo del año 2012. Se infiere que del período del uno de enero del año al 12 de marzo del año 2012 no existía la retención de impuesto sobre la renta por intereses al exterior. La Corte de Constitucionalidad, con fecha 10 de agosto del año 2012, suspende provisionalmente el Artículo 180 numeral 4) del Decreto 10-2012, en teoría, del período del 13 de marzo del al 09 de agosto del año 2012. Haciendo una interpretación *Indubio Profisco* se podría deducir que la Administración Tributaria debió haber requerido el impuesto sobre la renta sobre el pago de intereses al exterior; pero no es sino hasta el 17 de junio del año 2013 cuando la Corte de Constitucionalidad expulsa del ordenamiento jurídico el Artículo 180 numeral 4) del Decreto 10-2012; sin embargo para esa fecha, ya había quedado sin efecto porque el Decreto 10-2012 había entrado en vigencia el uno de enero del año 2013 y el Decreto 26-92, antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, quedaba derogada el 31 de diciembre del año 2012.

La Teoría de la Reviviscencia es una teoría tan importante para el marco jurídico guatemalteco que se seguirá utilizando y básicamente consiste en incorporar o revivir una norma que había sido derogada, y es lo que sucedió con la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad según Expediente 2849-2012, pues cobró vida nuevamente la norma que había sido derogada Artículo 12 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República.

1.4.3.4 La anulación como causa de cese de las normas

La anulación consiste en la declaración de invalidez o incompatibilidad con las normas de rango superior que regulan la producción normativa de una disposición que ha sido incorporada con anterioridad al ordenamiento. Su función no consiste, por tanto, en permitir la renovación regular del ordenamiento por motivos de oportunidad, sino en controlar precisamente que esos cambios se den conforme a las normas superiores que regulan la producción normativa.



Así, las normas se presumen válidas desde el momento en que son puestas en el sistema con el cumplimiento de los requisitos formales mínimos exigidos para incorporación, produciendo los efectos previstos en las mismas, hasta que llegado el caso son declaradas inválidas por una resolución jurídica posterior.

La resolución que anula una disposición normativa es de carácter declarativo, se limita a declarar una propiedad de la norma su invalidez o incompatibilidad con normas superiores, que ya se daba con anterioridad, desde el inicio de su existencia. Sin embargo, la declaración de invalidez produce también determinados efectos. Por un lado, supone el cese de existencia jurídica de la disposición en cuestión, solo si dicho efecto no se ha producido anteriormente, mediante la derogación o la llegada del término final. En consecuencia, el efecto propio de la declaración de invalidez debe situarse en el ámbito temporal de aplicabilidad de las normas.

Por regla general, la anulación de una norma impide que esta pueda ser aplicada en el futuro para la resolución de casos anteriores o que resulte aplicable a determinados supuestos.

1.4.4 Intervalo de existencia jurídica de las normas tributarias

La publicación y derogación de normas tributarias constituyen institutos claves en el Derecho Tributario para la determinación del inicio y final de existencia jurídica de las normas, así como la fijación de un término ex ante en el caso de las normas tributarias de carácter temporal.



1.4.4.1 La publicación de las normas tributarias

Las normas tributarias, como el resto de normas jurídicas, deben publicarse en el Diario Oficial. Ello constituye una exigencia de los principios de publicidad y de seguridad jurídica garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.4.4.2 Las normas tributarias de carácter temporal

Las normas tributarias, al igual que el resto de normas jurídicas, pueden tener carácter temporal o indefinido, la regla general es, por tanto, el carácter indefinido de las normas tributarias. Las normas tributarias en Guatemala, por naturaleza, son de carácter permanente y su vigencia es independiente de la ley que aprueba el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado; esto lo encontramos en el Artículo 19 último párrafo de la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

La modificación constante del ordenamiento jurídico tributario es una de las principales causas de inseguridad jurídica. No siempre se debe al carácter temporal, coyuntural o provisional de las normas, sino en gran parte a su elaboración asistemática, rápida e irreflexiva.

1.5 Ámbito temporal de aplicabilidad de las normas

La delimitación del ámbito temporal de la norma es compleja. Hay que distinguir entre aplicabilidad directa o interna de la norma, que es la que deriva de su propia existencia como disposición jurídica, y la aplicabilidad indirecta o externa que es la que viene dada por otras disposiciones que permiten su regulación.



1.5.1 Delimitación conceptual, la distinción entre aplicabilidad directa e indirecta

La aplicabilidad directa o interna de la norma suele coincidir con el comúnmente denominado ámbito de vigencia formal. Consiste en el cumplimiento por la norma de su función reguladora, en relación con los hechos comprendidos en su suposición, que tengan lugar durante dicho período. Por ejemplo, una norma que dispone el gravamen de transmisiones patrimoniales al 5% y que entra en vigor el día 01-01 n (En donde n es un mes cualquiera) sin establecer otra referencia temporal, se entenderá aplicable a todas las transmisiones patrimoniales que tengan lugar a partir de dicho día 01-01 n y hasta la fecha de su derogación, esto es lo que se conoce como el ámbito de aplicabilidad directa o interna de la norma.

La aplicabilidad directa de una norma finaliza necesariamente, si no ha cesado ya antes, cuando la misma deja de existir como disposición jurídica. Una norma eliminada del ordenamiento jurídico por la derogación o por anulación no puede ya seguir regulando jurídicamente las situaciones o hechos de la realidad contemplados en su presupuesto. Es aquí donde entra en juego el concepto de aplicabilidad indirecta o externa, que consiste en la remisión por otra norma, que sí pertenece al ordenamiento.

El tiempo de aplicabilidad de una norma debe distinguirse del tiempo de su aplicación jurídica, que consiste en la adopción de la norma para la resolución de un caso mediante una norma individual.

1.5.2 Determinación del ámbito temporal de aplicabilidad directa

El tiempo de existencia jurídica de las normas tiene, en la mayoría de los casos, un inicio y final claros. A contrario *sensu*, la determinación de los límites del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma no es tarea fácil, puesto que, por lo general, tales límites no se establecen de forma expresa. La norma suele fijar en qué



intervalo de tiempo han de realizarse los hechos por ella regulados, vinculen los efectos previstos en su consecuencia.

El inicio del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma, momento a partir del cual han de realizarse los hechos contemplados en su presupuesto, para ser regulados por la misma, suele coincidir con la fecha de entrada en vigor. La fecha de entrada en vigor sirve, por tanto, como elemento interpretativo a tal efecto.

El final del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma suele coincidir con el momento de su derogación. En cualquier caso, nunca puede ser posterior al cese de juridicidad sea por derogación, por llegada del término final o por anulación.

1.5.2.1 La fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo

La fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo suele indicar el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma, esto es, el momento a partir del cual deben producirse los hechos contemplados en su presupuesto para ser regulados por aquella. La entrada en vigor sirve, por tanto, como elemento interpretativo a tal efecto, y puede considerarse una cláusula implícita sobre el inicio de la aplicabilidad temporal, que integra el contenido temporal de la norma.

“La entrada en vigor o quiere decir que la ley es aplicable o no quiere decir nada, puesto que la entrada en vigor no produce ningún otro efecto más que éste”¹⁷ La fecha de entrada en vigor forma parte del contenido temporal de la norma jurídica, no del procedimiento que determina su incorporación a un determinado ordenamiento jurídico.

Durante la *vacatio legis*, la norma existe ya como disposición jurídica, y puede ser, por tanto derogada o anulada, pese a no haber entrado en vigor todavía.

¹⁷ C. Viver I Pi-Sunyer. Ob. Cit., Pág. 191.



En el ordenamiento financiero y tributario, hay que destacar la frecuente ~~entrada en~~ ^{entrada en} vigor implícita de la Ley que aprueba el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, cuya finalidad es entrar en vigor o ser aplicable desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su aprobación y publicación. Su entrada en vigor debe entenderse implícitamente producida, en ausencia de disposición expresa, el primer día del ejercicio económico, es decir, el día uno de enero siempre que sea aprobada con anterioridad a dicha fecha.

El aplazamiento de la entrada en vigor puede llevarse a cabo de distintas maneras a) estableciendo un plazo de *vacatio legis* a contar desde la fecha de publicación b) fijando un día concreto del calendario, como término inicial de vigencia c) por referencia a un determinado acontecimiento.

El sistema de entrada en vigor inmediata supone la inexistencia de un período de tiempo entre la publicación y la entrada en vigor de la norma, esto es, la ausencia de un período de *vacatio legis*. Pese a que en algunos ordenamientos, como Austria y el Reino Unido, este es el sistema previsto con carácter general y supletorio, la mayoría de directrices de técnica legislativa coinciden en señalar la necesaria existencia de un período de *vacatio legis* y conciben la entrada en vigor inmediata como supuesto excepcional.

La entrada en vigor inmediata de la norma es, en sí misma, desaconsejable, por no prever un plazo para permitir el conocimiento efectivo de la disposición, lo es más aún cuando la entrada en vigor se fija el mismo día de la publicación.

La *vacatio legis* deberá posibilitar el conocimiento material de la ley, así como el establecimiento de los medios necesarios para su aplicación, es por ello que la entrada en vigor inmediata de la ley será excepcional.



1.5.2.2 Cláusulas específicas sobre aplicabilidad temporal de la norma

La entrada en vigor, como elemento interpretativo que sirve para indicar el inicio de la aplicabilidad temporal de las normas, deja de cumplir esta función cuando existen otros elementos, cláusulas específicas sobre aplicabilidad o la propia configuración normativa que determinan un ámbito temporal de aplicabilidad distinto. Es por ello que la función de la entrada en vigor y la derogación, como determinantes del inicio y del final del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma, es subsidiaria de la existencia de estos elementos específicos, que deben prevalecer en cualquier caso.

Las cláusulas sobre aplicabilidad son, al igual que las disposiciones sobre entrada en vigor, normas secundarias o normas sobre normas, que determinan el contenido temporal de una concreta disposición sustantiva. Además, pueden determinar tanto el inicio como el final de su aplicabilidad directa o interna; las cláusulas sobre vigencia y sobre aplicabilidad tienen el mismo significado. A diferencia de la entrada en vigor, las cláusulas sobre aplicabilidad no solo suelen referirse a todo un cuerpo normativo, sino a concretas disposiciones integrantes del mismo. Con frecuencia se ubican en la parte final de los cuerpos jurídicos, entre las disposiciones generales, aunque también pueden encontrarse en el articulado, junto a la concreta disposición sustantiva a la que se refieren.

También, mediante la propia configuración del presupuesto de hecho y de la consecuencia jurídica de una disposición, puede determinarse, sin necesidad de cláusula específica, un ámbito temporal de aplicabilidad directa diferente al que resultaría de la consideración de las fechas de entrada en vigor y de derogación.



1.6 La disociación entre el intervalo de existencia jurídica y el ámbito temporal de aplicabilidad de las normas

La ultractividad y la retroactividad normativas son conceptos definidos comúnmente en la doctrina por referencia a la disociación entre la vigencia formal y la vigencia material o eficacia de las normas. Así, suele definirse como retroactividad a la aplicación de una norma a hechos anteriores a su entrada en vigor y la ultractividad como la aplicación de una norma a hechos posteriores a su derogación. Ambos fenómenos constituyen una disociación entre el ámbito de aplicación o eficacia de la norma y su ámbito de vigencia formal.

La distinción relevante para describir las relaciones entre el tiempo y las normas jurídicas no es tanto la que contrapone vigencia formal y vigencia material o eficacia, sino la que contrasta; por un lado, la propia temporalidad de la disposición jurídica delimitada por el intervalo de existencia jurídica y, por otro lado, el tiempo al que la norma refiere su contenido o función de calificación normativa.

1.6.1 Retroactividad

La retroactividad es la eficacia excepcionalmente reconocida a la ley, en virtud de la cual pueden afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia.

Una norma es retroactiva cuando el inicio de su ámbito temporal de aplicabilidad directa es anterior al inicio de su intervalo de existencia jurídica. Se denomina período de retroactividad al tiempo que transcurre entre el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad directa de una norma y la fecha de su publicación.



Como bien es sabido el Derecho, es por excelencia, instrumento de seguridad para todo. Es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Cuanto más segura es una sociedad, tanto más civilizada. Seguras están las personas que tienen la certeza de que el Derecho es objetivamente uno y de que el comportamiento del Estado y de los demás ciudadanos no divergirá del mismo. Habrá seguridad jurídica donde haya una delimitación de las esferas jurídicas y, sobre todo en el ámbito del Derecho Público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados, aquella no puede dejar de apoyarse en un principio que confiera estabilidad a las esferas así delimitadas, sustrayendo la actividad de los ciudadanos de las áreas de lo contingente y lo arbitrario.

La determinación de la norma aplicable, en caso de sucesión de leyes, salvo lo que disponga la propia legislación, está básicamente referida al momento en que se realiza el hecho imponible o los distingos supuestos de hechos a lo largo del procedimiento de imposición: la ley aplicable, vigente en el momento, es la de la realización de los presupuestos de hechos o los actos bajo cuyo imperio se verifican.

La Constitución Política garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. La ley tributaria, si no es sancionadora, goza de la misma consideración que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico.

Si por una ley posterior se establece una reducción o un beneficio a una infracción o una sanción, se aplicará la más beneficiosa para el contribuyente, salvo que ya conste la sanción en una sentencia o resolución firme, es decir acá no hay revisión de medida. No obstante, si se comete una infracción en algún momento y si, por ejemplo, la infracción está sancionada con Q 5,000.00 de multa, y mientras se discute el asunto de que si pago o no pago emiten una Ley que establece que esa infracción ahora está siendo sancionada con Q 1,000.00, el contribuyente puede solicitar el beneficio; esto es lo que dice el Artículo 66 del Código Tributario (Esta norma habla de la retroactividad de



la ley y realmente lo que dice es la retroactividad de la ley). Por ejemplo, Si un contribuyente tenía una infracción en el año 2008 y esa ahora la suprimieron del Artículo 94, del Código Tributario, ya no es procedente esta infracción. El Derecho Tributario sancionador del Código Tributario guatemalteco es penal en aplicación en sede administrativa, esta explicación doctrinaria la encontramos con Carlos Giuliani Fonrouge en su obra “Derecho Tributario Sancionador”, donde se explican las corrientes que hay, y ahí mismo establece que el Código Modelo para Latinoamérica se inspira en la corriente penal que es la que ofrece mayores garantías al infractor, y él es el redactor del modelo del Código Tributario para Latinoamérica, que fue utilizado para redactar el Código Tributario guatemalteco; y es ahí donde encontramos la base doctrinaria para que el Artículo 66 del Código Tributario esté ahí. Toda la parte sancionadora del Código Tributario es penal aplicado en Sede Administrativa, no es Derecho Administrativo Sancionador, como lo establecen las corrientes alemanas e italianas, en Guatemala es Derecho Penal aplicado en Sede Administrativa.

1.6.1.1 Retroactividad expresa

El titular de la potestad normativa puede dejar constancia explícita del carácter retroactivo de una determinada disposición, situando el inicio de su aplicabilidad en el pasado. En este caso nos encontramos ante una retroactividad expresa, que puede ser especificada, a su vez, de diversas formas.

Una de las formas más explícitas y abiertas de disponer la retroactividad de una norma es mediante el establecimiento de una entrada en vigor retroactiva anterior a la fecha de publicación.

Lo mismo puede decirse de las cláusulas que establecen la aplicación o efectos de una norma a partir de una fecha anterior a su publicación, estas pueden equipararse a las cláusulas expresas sobre entrada en vigor retroactiva, pues unas y otras sitúan el inicio del ámbito temporal de la aplicabilidad de la norma en el pasado.



Específicamente en el ordenamiento tributario, no existen muchos supuestos de retroactividad expresa y, en la mayoría de casos se trata de normas favorables al contribuyente, de ahí que cobren especial relevancia los supuestos de retroactividad implícita.

1.6.1.2 Retroactividad implícita

La retroactividad implícita es aquella retroactividad que, ante la ausencia de referencias temporales expresas que la indiquen, solo puede deducirse mediante una previa labor interpretativa del contenido de la concreta disposición; esto es, del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma, al que implícitamente se refieren su presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica.

Es importante mencionar que la noción de retroactividad implícita solo puede admitirse en un sistema que, como el nuestro, permite al intérprete conferir carácter retroactivo a una disposición, incluso sin cláusula expresa de retroactividad, si esta resulta claramente del sentido y finalidad de la norma.

1.7 Ultractividad

Cuando cesa la existencia jurídica de una norma, sea por derogación, llegada del término final o anulación, la norma resulta en principio inaplicable a los hechos comprendidos en su presupuesto que se realicen con posterioridad. Como consecuencia del cese de juridicidad, la norma pierde su aplicabilidad directa o interna.

No obstante, es posible el mantenimiento de su aplicabilidad o eficacia indirecta o externa, por el juego de criterios sobre aplicabilidad temporal.



De este modo, podemos definir la ultractividad de una norma como la acción o producción de efectos jurídicos en el tiempo posterior al cese de su existencia jurídica, generalmente producido por su derogación, en virtud de la remisión expresa o implícita llevada a cabo por otra norma.

Uno de los significados que comúnmente se atribuyen al término de ultractividad es la declaración o reconocimiento en el futuro de los efectos jurídicos producidos por una norma en el pasado, durante el tiempo de su existencia jurídica y aplicabilidad.

La aplicación de normas derogadas es un fenómeno ordinario en nuestro ordenamiento tributario, especialmente en aquellos ámbitos que recientemente han sido sometidos a frecuentes modificaciones normativas.

En el Derecho Tributario guatemalteco, la normativa a aplicar a una obligación tributaria es la que está vigente en el momento de su nacimiento, lo vigente en el momento en que devengo de esa obligación.

Es por ello que una definición de ultractividad en materia tributaria guatemalteca consiste en la posibilidad de que normas tributarias derogadas continúen aplicándose aún después de su derogación, lo cual es frecuente en el ámbito tributario. La finalidad esencial de la ultractividad es la preservación de derechos específicamente determinados hasta que se den por finalizados los eventos económicos correspondientes.

CAPÍTULO II



El Principio de irretroactividad en Derecho Penal y Sancionador Tributario

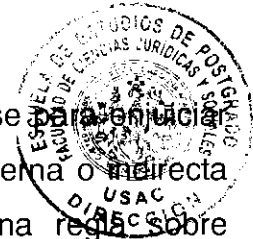
2. Precisiones de Derecho Penal y sancionador intertemporal

El principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable emana, a su vez, del principio de legalidad, erigido como límite al *ius puniendi* en el Estado de Derecho y expresado con el aforismo "*nullum crimen, nulla poena sine lege*". El principio de legalidad exige la existencia de *lex praevia, scripta y stricta*, como garantía criminal, penal, jurisdiccional y de ejecución. La exigencia de *lex praevia* expresa la prohibición de retroactividad de la ley penal, esto es, requiere que tanto el delito como la pena se hallen determinados por la ley vigente en el momento de la realización del hecho.

El criterio general del Derecho Penal intertemporal es el "*tempus regit actum*", esto es, la aplicación de la ley vigente en el momento de la realización del supuesto de hecho.

El principio de retroactividad penal vincula al legislador e impide que este confiera eficacia retroactiva a las normas desfavorables. En definitiva, este principio exige la ultractividad material atenuada o impropia de la antigua norma penal, en el sentido de que esta ha de continuar aplicándose a los hechos realizados bajo su vigencia, una vez derogada. La ley penal derogada sigue aplicándose a los supuestos antiguos, ultractividad atenuada o impropia, y la nueva ley se aplica solo a los supuestos nuevos.

Desde la perspectiva del Derecho Intertemporal, hay que recordar que la norma penal derogada ha cesado en su juridicidad y en su vigencia, por lo que no puede desplegar su aplicabilidad directa. La norma primaria, la norma dirigida al ciudadano no puede producir ya su efecto prescriptivo; sin embargo, en virtud del principio de irretroactividad



de la ley penal, la norma secundaria dirigida al juez seguirá aplicándose para enjuiciar supuestos antiguos. La norma derogada despliega su aplicabilidad externa o indirecta para valorar los hechos pasados, en virtud de la remisión de una regla sobre aplicabilidad temporal de normas, a esta eficacia la denominamos ultractividad material o impropia.

Según la doctrina mayoritaria, la norma penal derogada sigue desplegando su vigencia material o eficacia tras el cese de vigencia formal. “Solo desde una noción amplia o material de la retroactividad y la ultractividad puede afirmarse que el principio general de irretroactividad de la ley penal implica cierta ultractividad de la ley anterior, en el sentido atenuado de que han de reconocerse las consecuencias jurídicas en que se incurrió por ella en el pasado”¹⁸.

La afirmación del principio de irretroactividad de las leyes penales no lleva consigo una derogación del principio de identidad entre la vigencia material y la formal por el hecho de que se aplique una ley penal que ya no está en vigor en el momento de ser enjuiciado el hecho cometido durante su vigencia, porque lo decisivo es que la ley se aplique a los hechos ocurridos mientras rigió. Por ello es equívoco hablar de ultractividad de la ley penal cuando se aplica por un tribunal después de haber cesado su vigencia a un hecho cometido durante ella. La aplicación de la ley penal más favorable vigente al tiempo del proceso no es una mera eficacia inmediata, sino que se trata de auténtica retroactividad, pues significa otorgar una valoración jurídica diversa a hechos concluidos en el pasado.

El principio de irretroactividad de la ley penal se excepciona con la aplicación retroactiva de la nueva ley más favorable, siempre que la ley vigente en el momento del hecho no fuera ley temporal.

¹⁸ G. Jakobs. *Tratado de Derecho Penal*. Segunda edición. Alemania. Editorial Gruyter .1995. Pág. 111



2.1 El principio de irretroactividad en el Derecho Penal y sancionador

Los Tratados Internacionales más relevantes en materia de derechos humanos consagran un principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador desfavorable. La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 y el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 recogen el principio "No hay pena sin ley" con un tenor muy similar.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, en su artículo 15.1, consagra además la regla de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable. Así, se ha contemplado también en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, firmada en Niza el 07 de diciembre de 2000 artículo 49.1, posteriormente integrada en el Tratado que establece una Constitución para Europa.

El artículo II -109 Constitución para Europa, Principios de legalidad y de Proporcionalidad de los delitos y las penas establece que nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional. Del mismo modo, no podrá imponerse una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida. Si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse esta.

El principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador se consagra también en la mayoría de ordenamientos constitucionales. En la Constitución Política de la República de Guatemala, lo encontramos normado en el artículo 15 "La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".



El principio de irretroactividad de las normas punitivas aparece consagrado constitucionalmente ya en la Constitución de Maryland de 1776, así como en el artículo 14 de la Constitución francesa de 1793. Actualmente la formulación legal del principio de irretroactividad en Guatemala se encuentra en el artículo 2 del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República que establece “Si la ley vigente al tiempo en que fue cometido el delito fuere distinta de cualquier ley posterior, se aplicará aquella cuyas disposiciones sean favorables al reo aún cuando haya recaído sentencia firme y aquél se halle cumpliendo su condena”.

2.1.1 Fundamento del principio de irretroactividad de la norma penal

El principio general consagrado en nuestro ordenamiento es la irretroactividad de las normas penales o sancionadoras, contemplándose como excepción la retroactividad de las normas más favorables.

A pesar de la consagración constitucional del principio de irretroactividad penal en la mayoría de legislaciones contemporáneas, se ha discutido a nivel doctrinal la conveniencia o desventaja de establecer el criterio de irretroactividad de las leyes penales como principio general, exponiéndose diversas teorías alternativas al criterio efectivamente plasmado en el Derecho Positivo, esto es, el de la no retroactividad como principio general y la retroactividad *in bonus* como excepción.

Existen *a priori* cuatro posibles alternativas para articular el Derecho Penal intertemporal: a) la irretroactividad de la ley penal en todos los casos; b) la retroactividad de la ley penal en todos los casos; c) la retroactividad de la nueva ley como principio general, salvo que sea más severa; y d) la irretroactividad como principio general, excepto en el caso de nueva ley más benigna, que es el criterio que adopta nuestro ordenamiento jurídico.



Autores alemanes defendieron el principio de irretroactividad de la ley penal en los casos, como principio absoluto; entendiendo que no pueden atribuirse consecuencias jurídicas distintas a las previstas en la ley vigente al tiempo de la comisión del hecho, y que es incorrecto establecer distinciones, negando retroactividad a las leyes más severas y concediéndosela a las leyes más beneficiosas.

En el extremo opuesto, se sitúa la teoría de la retroactividad absoluta o incondicional, proclamada ya en el Derecho Romano Clásico, ahí se justificaba desde la perspectiva de que las leyes penales son instrucciones dadas a los jueces y aquellos deben seguir la instrucción dispuesta por la ley. Otros autores fundamentan la aplicación de la ley nueva en el hecho de que esta es más justa que la ley anterior; sin embargo, la mayoría de autores admiten una excepción: la irretroactividad de la nueva ley que crea un tipo delictivo no existente en la antigua.

El tercer criterio alternativo, propuesto por la doctrina, es el que adopta como principio general la retroactividad de la ley penal y como excepción la irretroactividad de la ley más severa. Este criterio se fundamenta en que la nueva ley penal debe regirse para todos los hechos desde el momento en que se promulga, pero se considera injusto aplicarla a los hechos anteriores, tanto si crea nuevos hechos punibles, como si agrava las consecuencias de los ya tipificados por la ley anterior.

Entre todas las teorías se ha impuesto, en la mayoría de legislaciones contemporáneas y en el Derecho Internacional, el principio general de irretroactividad de las leyes penales más restrictivas de la libertad. Esta garantía de ley previa es una de las manifestaciones del principio de legalidad penal y una exigencia ineludible en todo Estado de Derecho, desde que se consagrara a finales del siglo XVIII como límite al *poder punitivo del Estado y como garantía del ciudadano*.

El principio de irretroactividad se conecta con exigencias de seguridad jurídica y con la garantía de las libertades individuales del ciudadano. Esta garantía del ciudadano frente



a las leyes restrictivas de la libertad lo protege de la arbitrariedad del Estado, algunos autores alegan, incluso, la existencia de un derecho adquirido del ciudadano a la aplicación de la ley vigente en el momento de la comisión del delito.

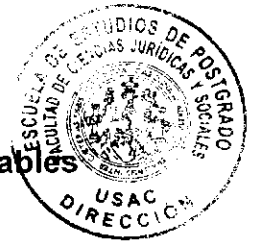
También se han aducido argumentos de justicia como fundamento de la irretroactividad de las leyes penales en general y de la retroactividad de la ley más benigna como excepción. Sin embargo es importante señalar la ambivalencia de este fundamento, que podría servir también para justificar la retroactividad de la ley nueva más severa, si se entiende que toda ley nueva es más justa que la anterior.

2.1.2 Alcance del principio de irretroactividad de la norma penal desfavorable

Para concretar el alcance del principio de irretroactividad de las normas penales o sancionadoras desfavorables, hay que determinar tres cuestiones: 1) en qué plano se sitúa este principio; 2) qué concepto de retroactividad se adopta; y 3) qué excepciones pueden oponerse a su aplicación.

El principio de irretroactividad de las normas penales o sancionadoras desfavorables es un principio garantizado constitucionalmente, que vincula a todos los poderes públicos, tanto al intérprete en su tarea de aplicación de la norma, como al titular de la potestad normativa, sea el legislador, sea el titular de potestad reglamentaria.

La irretroactividad penal prohíbe tanto la retroactividad estricto sensu de la norma penal o sancionadora desfavorable, como su eficacia inmediata. La ley procesal vigente al tiempo de la detención o del comienzo del proceso no determina la adquisición de un derecho irrevocable a su aplicación del acusado. Se señala que la ley procesal aplicable será la vigente en el momento de cada uno de los actos procesales, y no cabe pensar que de ello pueda derivarse una aplicación retroactiva de la ley.



2.2 La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables

El principio general de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables resulta excepcionado cuando la ley penal nueva es más beneficiosa para el sujeto, debiendo aplicarse esta retroactivamente.

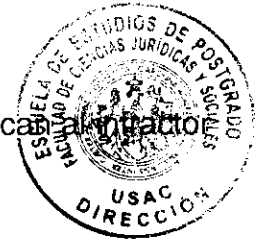
2.2.1 La regla de retroactividad *in bonus* en Derecho Penal y sancionador

La regla de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable ha sido consagrada en el Artículo 15 de la Constitución Política así mismo la encontramos regulada en el Artículo 2 del Decreto No. 17-73 del Congreso de la República Código Penal. La regla de retroactividad *in bonus* resulta aplicable tanto en Derecho Penal como en Derecho sancionador.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 establece “Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará con ello”.

El alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en el Derecho Penal guatemalteco no es tan amplio como el español, ya que permite la retroactividad de la nueva ley únicamente cuando no se ha dictado sentencia firme; el Derecho Penal guatemalteco limita la retroactividad de la ley más favorable a los supuestos en que todavía no se ha dictado sentencia firme.

En el ámbito del derecho sancionador tributario guatemalteco, existe desde 1991 una concreta disposición, introducida por el Artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, el cual establece “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. 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 sentencias firmes”.

2.2.2 Fundamento de la regla de retroactividad *in bonus*

La doctrina jurídico-penal ha aducido diversos argumentos para justificar la existencia de la regla de retroactividad *in bonus* de la norma penal. “Maurach funda la retroactividad *in bonus* en exigencias de justicia”.¹⁹

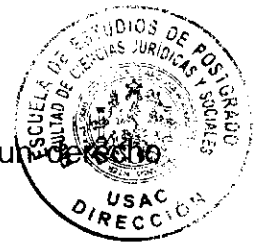
El principio de retroactividad es ambivalente y reversible, ya que si la nueva ley más benigna debe aplicarse retroactivamente por implicar un cambio valorativo y una regulación más justa, también una ley más severa debería aplicarse retroactivamente por este motivo. Es preciso indicar que no toda ley penal nueva más benigna implica el reconocimiento de que el derecho anterior fuese injusto.

“Una restricción teleológica de la regla de retroactividad de la ley *in bonus*, afirmaba que no hay derecho formal general por parte del reo a la aplicación retroactiva de las normas más favorables, sino sólo en el caso de que la no aplicación retroactiva vulnerara principios materiales como los de proporcionalidad y prohibición de exceso, a los que se alude como necesidad de pena”.²⁰

Debe tenerse en cuenta, además, que el fundamento del principio de irretroactividad de la ley penal, consagrado expresamente con rango constitucional como derivación del principio de legalidad en el Estado de Derecho y límite al *ius puniendi* estatal, es de una fuerza e intensidad superior al fundamento que justifica la regla que lo excepciona.

¹⁹ R. Maurach. *Tratado de Derecho Penal Tomo I*. Séptima edición. Munich Alemania. 1962. Pág. 143

²⁰ J. Silva Sánchez. *Legislación penal socio-económica y retroactividad*. Madrid. Editorial Bosch 1995. Pág. 458.



La irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables constituye un derecho fundamental del ciudadano, derivado del principio de legalidad.

2.2.3 Alcance de la regla de retroactividad *in bonus*

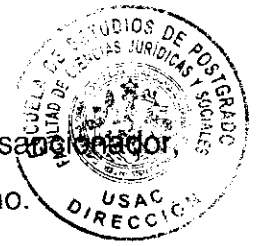
El alcance de la regla de retroactividad *in bonus*, que excepciona el principio de irretroactividad penal, también debe determinarse a dos aspectos esenciales: qué concepto de retroactividad se utiliza y qué excepciones caben a su aplicación.

a) El concepto de retroactividad *in bonus*

Se entiende por la retroactividad de la nueva ley penal más favorable, esto es, sobre el mismo concepto de retroactividad empleado, el período de retroactividad de la nueva norma penal más favorable que abarca desde el momento en que se comete el hecho delictivo hasta el cumplimiento total de la condena. Por consiguiente, las consecuencias jurídicas de la nueva ley penal más favorable no solo se podrán aplicar a hechos delictivos ya perpetrados antes de la entrada en vigor de la nueva ley, sino que además se podrán revisar las sentencias penales firmes dictadas en aplicación de la ley anterior, siempre que el sujeto estuviese todavía cumpliendo condena. De ahí que el alcance de la regla de retroactividad *in bonus* comprenda una retroactividad máxima, que excede el límite de la cosa juzgada.

Algunos autores afirman, incluso, la posibilidad de aplicar la regla de retroactividad *in bonus* tras el cumplimiento de la condena, a fin de cancelar los antecedentes penales y de no computar el agravante de reincidencia.

El alcance de la retroactividad de la nueva ley penal más favorable puede equipararse a la declaración de nulidad *ex tunc* de la antigua normativa, declaración que permite



revisar las sentencias con fuerza de cosa juzgada en el ámbito penal sancionador, cuando de ello resulte una situación jurídica más favorable para el ciudadano.

b) La excepción de la ley temporal

La ultractividad de las leyes penales temporales es una excepción del principio de retroactividad de la ley más favorable, que, a su vez, es una excepción del principio de irretroactividad de las leyes penales.

Debido a que la ley temporal delimita su presupuesto de hecho, no se plantea un conflicto de leyes cuando es sustituida por una nueva ley; la norma aplicable a los antiguos supuestos seguirá siendo la ley temporal, pese a su cese de vigencia formal.

2.3 El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables en Derecho Tributario

El principio de irretroactividad de las normas penales y sancionadoras tributarias desfavorables deriva de lo dispuesto en la norma constitucional, pero se encuentra formulado también en normas con rango ordinario.

El fundamento y el alcance del principio de irretroactividad en Derecho Penal y sancionador tributario no es diferente al que puede afirmarse con carácter general. Debe distinguirse el alcance del principio en el ámbito penal y en el ámbito sancionador.



2.3.1 El concepto de disposición sancionadora no favorable en Derecho Tributario

El principio de irretroactividad se aplica tanto en Derecho Penal como en Derecho sancionador. La irretroactividad normativa, como una de las principales garantías frente al *ius puniendi* estatal, rige en el ámbito sancionador en general, y tributario en particular, esta es una de las manifestaciones de la unidad del ordenamiento punitivo del Estado.

Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor.

2.3.2 El principio de irretroactividad en la aplicación de las normas sancionadoras tributarias desfavorables

La regla general en materia sancionadora es la irretroactividad de las nuevas normas desfavorables y la retroactividad de aquellas normas sancionadoras que resultan más favorables para el sujeto. Toda violación de una norma jurídica tiene como consecuencia una sanción, las sanciones las clasificamos en:

- ✓ Indemnizatorias, tales como los recargos e intereses
- ✓ Punitivas, como lo son las multas, la confiscación y los comisos

La determinación del momento a partir del cual son obligatorias las normas tributarias no ofrece, en principio, mayor problema, porque usualmente cada ley expresa la fecha de su entrada en vigencia.

Se debe realizar una aplicación de las normas que resulten más favorables al sujeto infractor, siempre que la sanción impuesta no hubiese adquirido firmeza.



2.4 La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorabilis en

Derecho Tributario

El Derecho Penal intertemporal consiste en la irretroactividad de la ley penal como principio general y la retroactividad de la ley más favorable como excepción. La aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho Penal y sancionador tributario constituye uno de los aspectos más conflictivos de derecho intertemporal; pues, junto a las cuestiones generales, se añade la específica problemática de su aplicación a las denominadas leyes penales en blanco, en supuestos de modificación de la normativa extrapenal de referencia.

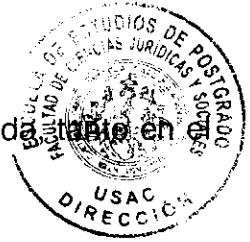
2.4.1 Formulación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho Tributario

Las disposiciones sancionatorias producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable al afectado.

Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

En la mayoría de ordenamientos tributarios, se aplica la regla de retroactividad *in bonus* prevista en el ordenamiento penal y sancionador. En el ordenamiento italiano, se excluía expresamente la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito tributario, mediante una disposición legislativa de 1929, que fue declarada inconstitucional por la

Corte Constitucional italiana y que en la actualidad se encuentra derogada ~~la~~ ~~regla~~ ~~en~~ ~~el~~ ámbito penal como sancionador tributario.



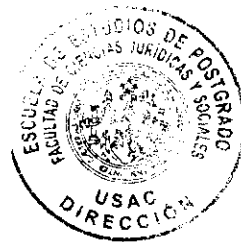
2.4.2 Alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho Penal y sancionador tributario

Una de las diferencias más destacables entre la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito sancionador y en el ámbito penal es la relativa al alcance de la retroactividad. En Derecho Penal, el límite se encuentra en el cumplimiento total de la sentencia, a contrario *sensu* en el derecho sancionador, el legislador, suele situar este límite en la firmeza de la resolución sancionadora.

La doctrina tributarista se ha mostrado crítica con este límite de la firmeza para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, ya antes de su formulación como regla general.

En otros ordenamientos, como el italiano, se diferencia el alcance de la retroactividad *in bonus* en función del tipo de modificación de la normativa sancionadora. Si la modificación ha consistido en la eliminación de un tipo infractor, se concede un mayor alcance a la retroactividad, permitiéndose la revisión de sanciones firmes, pero con el límite, en todo caso, de la irrepetibilidad de lo pagado, si la modificación ha consistido en una reducción de la sanción correspondiente a un determinado tipo infractor, el límite se sitúa en la firmeza de la resolución sancionadora.

2.4.3 La extensión de la regla de retroactividad *in bonus* a los recargos

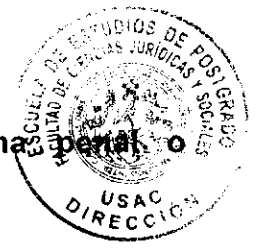


La regla de retroactividad *in bonus* establece que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Si aplicamos el aforismo "*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*" (donde la ley no distingue, no debemos distinguir nosotros), habría que decir que este precepto se aplica, tanto a los recargos por declaración extemporánea, como a los recargos del período ejecutivo, así como también a los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas.

Las leyes tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo que en ellas se disponga lo contrario. No obstante, las normas sancionadoras en materia tributaria, así como las que impongan recargos, producirán efectos retroactivos siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor; en este último caso, cuando la imposición del recargo atienda al retraso o ingreso o en la presentación de la correspondiente documentación, se tendrá en cuenta todo el período a contar desde el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso o presentación.

Los recargos son aquellos que, sin constituir sanciones, cumplen una función que excede a la estrictamente indemnizatoria o compensatoria. Los intereses de mora tributarios superiores al interés legal también cumplen una función que excede la estrictamente indemnizatoria, y es además disuasoria de la demora en el pago.



2.5 El presupuesto de modificación más favorable de la norma penal o sancionadora tributaria

Si la ley vigente en el momento de la consumación del hecho es modificada con anterioridad a la sentencia, se aplicará la más favorable; no obstante tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo.

La modificación de la ley penal vigente en el momento del hecho, en un sentido más favorable para el particular, constituye el presupuesto para la aplicación retroactiva de la nueva ley. A este respecto, ha de constatarse que la ley penal antigua, más gravosa, haya cesado en su vigencia y haya sido sustituida por una nueva regulación.

La modificación de una norma se produce cuando esta es derogada, de forma expresa o tácita, por una norma posterior que regula la misma materia. La derogación tiene como efecto el cese de juridicidad de la norma y la pérdida su potencial aplicación indefinida. Ello no supone necesariamente una pérdida total de su eficacia, la cual puede mantenerse mediante su aplicación a todas las situaciones y los correspondientes efectos producidos bajo su vigencia. Este fenómeno de prolongación o supervivencia de la eficacia de la ley antigua, más allá de la fecha de su derogación, se conoce como ultractividad en un sentido amplio o material.

En toda sucesión temporal de normas que regulan una misma materia, el conflicto entre ambas se resuelve en ausencia de particulares disposiciones transitorias, bien recurriendo a la aplicabilidad de la ley derogatoria o bien manteniendo la ultractividad de la ley derogada. Esta pervivencia de la eficacia material de la norma tras su cese de vigencia formal supone, según la terminología de un importante sector doctrinal, el mantenimiento de una vigencia material de la norma.



Esta ultractividad de la norma derogada en el sentido de mantener los efectos jurídicos producidos por la misma en el pasado supone que, respecto de los hechos iniciados bajo su vigencia, no se ha producido, propiamente dicho, ningún cambio en la regulación de sus consecuencias jurídicas, pues estas seguirán siendo las previstas en la ley anterior.

En la doctrina alemana, es presupuesto para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* que se haya producido un cambio de regulación para el supuesto de hecho del que se trate, pero no limitándose la nueva regulación a los hechos iniciados a partir de la entrada en vigor de la misma, sino aplicándose también a los hechos anteriores todavía no enjuiciados.

2.5.1 El supuesto de cese de la norma tributaria por su declaración de inconstitucionalidad

Otra forma de cese de juridicidad de las normas es su declaración de inconstitucionalidad, que, en principio, determina la nulidad de la norma, con efectos *ex tunc*, esto es, desde la entrada en vigor de la norma declarada inconstitucional. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad permite revisar, y por tanto, eliminar los efectos ya producidos de la ley anterior, siempre que estos salvo en el ámbito sancionador, no tengan fuerza de cosa juzgada.

Es preciso señalar que los efectos de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad son retroactivos y hacia el futuro.

- **Ex tunc:** Cuando las sentencias de la Corte de Constitucionalidad tienen un efecto retroactivo, es decir la resolución emitida se retrotrae hacia atrás.



- **Ex nunc:** Los efectos que tienen las sentencias de la Corte de Constitucionalidad surte sus efectos a partir del día siguiente de su publicación, pero sus efectos son hacia el futuro.

La regla general en cada resolución de la Corte de Constitucionalidad es que, cuando una norma es suspendida por la Corte de Constitucionalidad y esta es expulsada, generalmente los efectos se retrotraen al día siguiente de la suspensión provisional, a *contrario sensu*, si se plantea la inconstitucionalidad de una norma pero no se da la suspensión provisional de la norma, generalmente los efectos que emite la Corte de Constitucionalidad son del día siguiente de su publicación hacia adelante. Entonces, la regla general es que, cuando hay suspensión provisional, en la mayoría de veces la sentencia definitiva se retrotrae a la fecha de la suspensión; cuando no hay suspensión provisional generalmente la sentencia tiene efectos hacia el futuro.

El alcance de la declaración de nulidad hacia el pasado es, por regla general, mayor que el que se deriva de una derogación normativa, que generalmente se produce con efectos *ex nunc*. Esta eficacia de la declaración de nulidad hacia el pasado puede equipararse, en todo caso, con la disposición por el legislador de una retroactividad máxima de la ley posterior, supuesto en el que incluso se podrían revisar situaciones judiciales y administrativas firmes, respetando en todo caso el principio de irretroactividad consagrado constitucionalmente.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma puede ser también presupuesto para la aplicación de las reglas de Derecho Penal intertemporal. Cuando la declaración de inconstitucionalidad despliega efectos solo pro futuro.

2.5.2 El concepto de norma más favorable en Derecho Penal y sancionador tributario



La finalidad del examen comparativo entre la antigua norma derogada y la nueva norma derogatoria consiste en determinar cuál de ellas resulta más favorable para el particular, la comparación normativa no ha de realizarse en abstracto, sino que debe atender a las consecuencias que se derivarían para el autor del concreto hecho delictivo.

Con carácter general, será disposición sancionadora más favorable la que restrinja el ámbito de lo punible, tanto en relación con el tipo como con la pena o sanción, bien porque haga imposible sancionar al acusado o bien porque de lugar a una sanción menos grave.

Cuando la nueva ley penal o sancionadora suprime un tipo que antes existía, esto despenaliza una conducta, dejando de considerar punible o sancionable un hecho tipificado por la ley anterior; así mismo cuando la nueva ley penal o sancionadora manteniendo el tipo delictivo o infractor introduce modificaciones que atenúan sus consecuencias.

En definitiva, cualquier modificación normativa que suponga una restricción del ámbito de lo punible o de consecuencias penales es susceptible de ser aplicada retroactivamente.

También puede producirse una modificación más favorable de las normas tributarias de carácter material que integran el tipo de defraudación tributaria, normas tributarias que indican la existencia y cuantía de la deuda tributaria y que, por tanto, permiten determinar tanto la realización del tipo delictivo con carácter general, si se ha eludido el



pago de tributos, como la concreta pena aplicable; tal modificación más favorable tendrá lugar básicamente en dos supuestos:

- Cuando la aplicación de las nuevas normas tributarias determine la inexistencia de deuda tributaria defraudada.
- Cuando la aplicación de las nuevas normas tributarias determine una cuantía defraudada inferior

2.6 La excepción de ley temporal a la regla de retroactividad in bonus en Derecho

Penal y sancionador tributario

Los hechos cometidos bajo la vigencia de una ley temporal serán juzgados conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario. Una ley, que solo debe regir hasta una determinada fecha, se aplicará también, tras su cese de vigor por el transcurso del tiempo, a los hechos iniciados durante su vigencia.

El concepto precedente ordena al intérprete que respete, salvo disposición en contrario, el carácter de ley temporal, esto es, la ultractividad material o permanencia de aplicabilidad de la ley, para determinar las consecuencias jurídicas de los hechos cometidos bajo su vigencia formal, incluso tras su derogación.

La ultractividad atenuada de las leyes penales se impone al legislador, como reverso del principio constitucional de irretroactividad de la ley penal, y es excepcionada con la retroactividad de la ley penal más favorable; en el caso de las leyes temporales y excepcionales la ultractividad atenuada responde a la determinación expresa o tácita de su propio intervalo de referencia, esto es, del intervalo de tiempo en que se producirán sus supuestos de hecho.



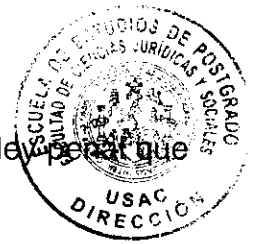
La ultractividad atenuada de las leyes temporales es una regla o solución de derecho intertemporal que se desprende de la propia naturaleza de las mismas y que, en todo caso, no vincula al legislador, constituyendo solo un mandato dirigido al intérprete.

2.6.1 Fundamento de la excepción de ley temporal

Desde una perspectiva técnico-jurídica, el fundamento de la excepción de ley temporal se construye sobre la base del derecho intertemporal. En Derecho Penal, la regla de derecho intertemporal que se impone al legislador para regular la sucesión de normas penales en el tiempo es el principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable. No se trata tan solo de un mandato dirigido al intérprete, sino que además impide la existencia de normas de conflicto particulares que dispongan la retroactividad de la ley penal desfavorable.

Lo contrario del principio de retroactividad es la ultractividad atenuada de la ley penal anterior, que debe ser aplicada por el juez a los supuestos antiguos, incluso con posterioridad a su derogación. No obstante, cuando la ley penal posterior es más benigna, se ordena al intérprete que aplique la nueva ley, evitando que opere el principio general de irretroactividad contemplado como mandato al aplicador jurídico, y eliminando, por tanto, la ultractividad atenuada de la ley penal anterior.

La regla de retroactividad *in bonus* se aplica sin problemas como norma de conflicto general, que excepciona el principio general de irretroactividad, cuando no hay forma de conflicto particular en contrario. La dificultad surge cuando existe norma de conflicto particular que dispone la ultractividad atenuada de la antigua norma, como es el caso de las leyes temporales o de las modificaciones normativas en que la eficacia de la norma anterior se prolonga en relación con los supuestos antiguos. En estos casos la ultractividad atenuada de la ley penal anterior no deriva solo de la exigencia del principio de irretroactividad, sino de la propia norma.



La regla de retroactividad *in bonus* elimina la ultractividad atenuada de la ley penal que deriva del principio general de irretroactividad en materia penal.

La prolongación de la aplicabilidad de la ley temporal tras su cese de vigencia no es solo una cuestión de técnica jurídica, sino que supone además la voluntad legislativa de que sean las consecuencias jurídicas previstas en esa ley, y no otras más severas o benignas, las que se apliquen a los supuestos de hecho iniciados durante su vigencia.

En materia penal el carácter temporal de la ley supone que, para sus supuestos de hecho su concreto intervalo de referencia, la valoración jurídica se mantiene incluso tras el cese de vigencia.

Existen dos razones principales que justifican que la ley temporal vigente en el momento del hecho siga aplicándose tras su derogación a los supuestos antiguos, aunque sea desfavorable para el sujeto:

- La pérdida de autoridad que para la ley temporal supondría el hecho de que, una vez finalizado el plazo de vigencia expresamente prefijado de antemano y, por tanto, conocido por los sujetos, pudiera aplicarse la nueva ley, por regla general más favorable que la ley temporal.
- Que el cese de vigencia de las leyes temporales responda a la desaparición de las circunstancias fácticas transitorias que determinaron su aprobación, y no a un cambio de valoración jurídica.

El fundamento material de la retroactividad *in bonus* y en sentido inverso de la ley temporal, puede situarse en el aseguramiento del principio constitucional de prohibición en exceso, que impide la aplicación de una pena en el ordenamiento jurídico mediante normas que eliminan o disminuyen la punibilidad del hecho.



La sustitución de una ley temporal por otra ley no responde a un cambio de valoración jurídica del hecho, sino a una variación de las circunstancias fácticas que determinaron en su día la aprobación de la ley temporal.

El fundamento material de la retroactividad *in bonus* es la inexistencia de necesidad preventivo general y preventivo especial de pena, en el momento actual para los hechos cometidos con anterioridad a la modificación normativa.



CAPÍTULO III

Fundamento del principio de irretroactividad como límite frente al legislador

tributario

3. Prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria, referencias de Derecho Comparado

En la mayoría de Constituciones, solo se consagra explícitamente una prohibición de retroactividad en materia penal desfavorable, así lo regulan los ordenamientos alemán e italiano. Guatemala no es la excepción pues esta limitación la encontramos normada en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La retroactividad de la norma tributaria puede justificarse por la consecución de una efectiva igualdad o del gravamen de la capacidad económica de los contribuyentes, que son argumentos que sirven también para considerar dicha retroactividad tributaria constitucionalmente admisible.

La Constitución guatemalteca carece de una prohibición expresa de retroactividad de las leyes tributarias, ello ha condicionado evidentemente el enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas.

En el ámbito de la Unión Europea solo tres constituciones consagran explícitamente una prohibición de retroactividad de leyes tributarias: la Constitución de Grecia de 1975, la Constitución de Suecia de 1975 y la Constitución de Portugal de 1976. Fuera del ámbito de la Unión Europea, encontramos también diversas Constituciones en las que se consagra una prohibición de retroactividad de las normas que establecen tributos, la



Constitución de Argelia 1976, la Constitución de Brasil 1988, la Constitución de la Federación Rusa de 1993 y la Constitución de Colombia de 1991.

La Constitución de Grecia de 1975 en su artículo 78 establece “Los tributos o cualquier otra carga financiera no pueden ser impuestos por ley con efecto retroactivo que se extienda más allá del ejercicio anterior a aquel en que el tributo será exigido”.

La Constitución de Suecia de 1975 prevé la prohibición de retroactividad de la manera siguiente “No pueden exigirse tributos u otros gravámenes si la norma que los impone no estaba vigente al tiempo de realizarse el hecho que genera la obligación”.

La Constitución de Portugal de 1997 en lo que respecta a la prohibición de retroactividad en materia tributaria regula “Nadie puede ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido creados en los términos de la Constitución, que tengan naturaleza retroactiva o cuya liquidación y recaudación no se realicen en los términos de la ley”.

La Constitución de Argelia en el artículo 64.4 dispone: “ningún tributo, contribución o gravamen de cualquier naturaleza puede ser impuesto con efecto retrospectivo”.

La Constitución de Brasil, en el artículo 150 prescribe: “sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados cobrar tributos en base a hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado, en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió”.

La Constitución de la Federación Rusa de 1993 artículo 57 dispone: “las leyes que establezcan nuevos tributos o empeoren la situación de los obligados tributarios no tendrán fuerza retroactiva”.



El artículo 338.3 de la Constitución de Colombia 1991 establece: “las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

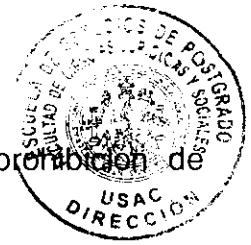
El anterior precepto se refiere a las normas que regulan los tributos con período impositivo de la base, esencialmente los impuestos sobre la renta, prohibiendo que estas normas se apliquen tanto a períodos ya concluidos como al período impositivo en curso al tiempo de su entrada en vigor.

El Artículo 363.2 de la Constitución colombiana de 1991, con carácter general, establece “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

El análisis del derecho comparado mencionado precedentemente pone de manifiesto una diversidad de opciones al momento de formular una prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria. Algunos textos constitucionales se limitan a consagrar una prohibición de retroactividad de las normas que imponen tributos, (normas tributarias desfavorables) sin mayor precisión, tal y como es el caso de la Constitución de Portugal de 1997 que establece “Nadie puede ser obligado a pagar impuestos que tengan naturaleza retroactiva”.

Mayor interés tienen aquellas formulaciones constitucionales que concretan el alcance de la prohibición de retroactividad; esto es, que definen la “retroactividad tributaria” constitucionalmente prohibida, estableciendo en su caso, algunas excepciones a dicha prohibición.

La Constitución de Grecia admite un período de retroactividad de hasta un ejercicio fiscal, *a contrario sensu* la Constitución de Suecia prohíbe la retroactividad tributaria, entendida como incidencia de la nueva norma en supuestos de hecho, realizados en el



pasado, con anterioridad a su vigencia, en este segundo caso la prohibición de retroactividad tributaria, es, por tanto, más estricta.

En el ordenamiento jurídico alemán, que carece de una prohibición constitucional expresa de retroactividad, el *bundesverfassungsgericht* ha afirmado, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, la existencia de una prohibición general de retroactividad auténtica de las leyes tributarias desfavorables, con algunas excepciones. Lo anterior pone de manifiesto que por vía jurisprudencial se ha suplido la falta de consagración explícita de la prohibición de retroactividad tributaria en el texto constitucional.

En algunos ordenamientos latinoamericanos, como el brasileño, la prohibición constitucional de retroactividad de las leyes tributarias va más allá, extendiéndose a los períodos impositivos en curso al tiempo de publicación de la nueva ley. La Corte Constitucional colombiana ha delimitado el alcance de esta prohibición, excluyendo su aplicación respecto de las normas tributarias favorables, que pueden aplicarse con efectos para el período impositivo en curso, pero solo para regular aquellos hechos que se realicen con posterioridad a su publicación. Este alcance de la prohibición de retroactividad de las leyes tributarias frente al legislador excede, en cualquier caso, al mantenido en nuestro país y en su entorno jurídico más próximo.

Todas las prohibiciones expresas de retroactividad de las leyes tributarias mencionadas con antelación, pese a su dicción genérica, en algún caso se aplican solo a las normas desfavorables. Lo mismo puede decirse respecto de aquellas constituciones que establecen una prohibición de retroactividad general para cualquier materia, y que, por tanto, también se aplican en materia tributaria, este es el caso de la constitución federal de los Estados Unidos de 1787, la Constitución de Noruega de 1814 y la Constitución de México de 1917. La Constitución de México de 1914 en el artículo 14 establece “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.



La Corte Suprema mexicana ha afirmado la garantía de irretroactividad también como límite frente al legislador. El principio de la no retroactividad significa que el legislador y el juez no pueden despojar a los contribuyentes de los derechos que se llaman adquiridos; el primero por la expedición; y el segundo por la aplicación de una ley.

La prohibición explícita de retroactividad tributaria en el ordenamiento portugués permite confrontar dos situaciones diversas y sucesivas en el tiempo respecto al fundamento constitucional de la irretroactividad tributaria, antes y después de su consagración explícita en el texto constitucional.

La Constitución portuguesa de 1976 preveía una prohibición expresa de retroactividad en material penal, que, tras la reforma de 1982, se extendió a las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías, pero no a las leyes tributarias. El principio general de irretroactividad se situaba exclusivamente en el plano aplicativo, y la retroactividad de leyes tributarias desfavorables se consideraba por regla general admisible constitucionalmente, salvo que vulnerase determinados principios o garantías constitucionales.

Cabe distinguir hasta tres etapas en la jurisprudencia constitucional portuguesa sobre retroactividad tributaria:

- a) Entre 1980 y 1989 aproximadamente, se concedió un amplio margen de admisibilidad a las leyes tributarias retroactivas desfavorables, aunque existieron importantes discrepancias al respecto en el seno del propio Tribunal Constitucional.
- b) Entre 1990 y 1996, se declaró la inconstitucionalidad de diversas leyes tributarias retroactivas desfavorables, por vulneración al principio de protección de la confianza. En consecuencia, se declararon inconstitucionales normas tributarias con período de retroactividad muy breve, inferior al mes y relativas a impuestos indirectos sobre las importaciones.

c) Por último desde 1997 hasta la actualidad, el Tribunal Constitucional portugués ha aplicado la prohibición expresa de retroactividad tributaria establecida en la revisión constitucional de ese año.



La prohibición de retroactividad tributaria, contenida en la Constitución de Portugal de 1997, tiene como fundamento la seguridad jurídica; esta prohibición de retroactividad significa una garantía de objetividad y de auto-vinculación del Estado por el Derecho, y no solo una protección frente a la retroactividad lesiva de la confianza. El Tribunal Constitucional Portugués ha afirmado que la prohibición expresa de retroactividad tributaria no puede interpretarse restrictivamente, en términos semejantes a la jurisprudencia anterior, como si no se hubiese alterado el texto constitucional y la prohibición de retroactividad tributaria solo pudiese derivarse de los principios generales.

3.1 Principios constitucionales tributarios como límite a la retroactividad tributaria

La retroactividad de las normas tributarias desfavorables plantea una problemática particular, es por ello que la garantía de irretroactividad ha de contar con un espacio propio en la exposición sistemática del deber constitucional de contribuir, pero ha de tener también perfiles claros, y ello pasa ineludiblemente por distinguir la retroactividad de otros fenómenos conexos, como la eficacia inmediata de las normas.

En definitiva, una vez concretado el *quantum* del deber de contribuir, no puede este incrementarse retroactivamente pues ello supone una vulneración al principio de irretroactividad.



3.1.1 El principio de capacidad económica

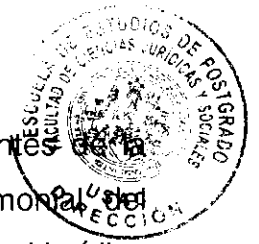
Las normas tributarias, por su carácter retroactivo, pueden vulnerar el principio de capacidad económica garantizado en el Artículo 243 de la Constitución Política. La doctrina tributarista que, por influencia de la doctrina italiana, ha defendido el papel preferente del principio de capacidad contributiva como límite constitucional a la retroactividad de las normas tributarias.

“La renta gravada ha de ser, además, actual. Pero puede ocurrir que la percepción de la renta no se transforme en presupuesto de hecho de una obligación tributaria hasta algún tiempo después que aquel fenómeno haya tenido lugar. Esto es lo que acontece en el caso de normas tributarias que establezcan o modifiquen, con efectos retroactivos, esta clase de impuestos, ahora bien ese distanciamiento temporal entre la percepción de la renta índice de la capacidad contributiva y el nacimiento de la obligación tributaria, puede naturalmente, traer consigo una atenuación o pérdida de la capacidad de pago del sujeto gravado”.²¹

La retroactividad de la norma tributaria puede entrar en colisión con el principio de capacidad de pago, lo que verosímilmente se producirá en aquellos casos en los que sea dilatado el lapso entre la percepción de la renta y la elevación de ese fenómeno a la categoría de hecho generador de la obligación tributaria.

La vulneración del principio de seguridad jurídica por una norma jurídica retroactiva va acompañada de una lesión del principio de capacidad económica. La importancia de esta argumentación radica en que, con la misma, el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria se ubica en el precepto constitucional que regula el deber de contribuir establecido en el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política.

²¹ F. Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*. Segunda edición. España Madrid. Instituto de Estudios Políticos, 1963. Págs., 205 y 206.



Aquellas normas tributarias que graven supuestos de hechos realizados antes de la entrada en vigor de la norma, constriñendo así la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente con efectos retroactivos, pueden lesionar el principio de seguridad jurídica y el de capacidad económica en la medida en que, por su grado de retroactividad, comporten una intervención del instrumento fiscal grave e imprevista respecto de situaciones jurídicas consolidadas en las cuales los sujetos pasivos, podían razonablemente depositar su confianza.

El principio de capacidad económica o contributiva se erigió como límite a la retroactividad de las leyes tributarias, superando con ello la ausencia de prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria, limitada únicamente a la materia penal, al mismo tiempo que se revaloriza el principio de capacidad contributiva como límite efectivo y vinculante para el legislador.

La capacidad contributiva, en sustancia, no juega solo como presupuesto y como límite, sino también como parámetro de la imposición, sirviendo, pues, de medida unitaria de referencia en la determinación de la concreta carga tributaria que debe gravar sobre los diversos sujetos.

Hay que destacar que, para apreciar si una norma tributaria retroactiva ha vulnerado el principio de capacidad contributiva, los tres elementos que deben constatarse para apreciar la inconstitucionalidad de la norma son:

- a) Su carácter retroactivo por aplicarse el impuesto a relaciones extinguidas en el pasado.
- b) Que la capacidad contributiva sobre la que incide el impuesto no sea actual en el momento de entrar en vigor la nueva norma, sino que haya desaparecido o se encuentre disminuida.



- c) Que el hecho gravado se realizase en época tan remota que no fuese previsible el establecimiento del impuesto.

Es el propio concepto jurídico de capacidad contributiva el que sigue careciendo de una delimitación doctrinal uniforme. La doctrina mantiene, al respecto, varias tesis:

- 1) Un contenido limitado a la especificación del principio de igualdad en el ámbito tributario, justificación razonable de la desigualdad; prohibición de arbitrariedad.
- 2) Un contenido conectado al disfrute de los servicios públicos indivisibles.
- 3) Una concepción de capacidad contributiva como fundamento constitucional, límite y parámetro necesario del poder de imposición, cuyo substrato material es una capacidad económica, caracterizada por especiales connotaciones que la hacen apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El principio de capacidad contributiva emana directamente del principio de igualdad material, de justicia tributaria, y, como tal, depende de una decisión valorativa. La elección por el legislador de los hechos reveladores de capacidad contributiva debe atenerse a criterios de racionalidad y respeto de las garantías constitucionales.

La medición de la capacidad contributiva se hace por medio de reveladores y básicamente estos se clasifican en dos:

- 1) **Reveladores indirectos:** Estos reveladores son nominados de esta forma porque suponen y presumen que la persona tiene capacidad contributiva, pero no necesariamente quiere decir que se tenga capacidad contributiva. Dentro de estos reveladores tenemos:

- ✓ Consumo



- ✓ Ingresos
- ✓ Activos

En el consumo, un contribuyente *per se* puede obtener una tarjeta de crédito y consumir. No obstante, ese dinero es prestado; por lo tanto el consumo no es un revelador directo de capacidad contributiva sino que es un revelador indirecto, con base en lo descrito, se infiere que, aunque una persona consume, no quiere decir que tenga capacidad contributiva, se presume que tiene capacidad contributiva.

En lo que atañe a los activos, una persona puede montar una fábrica nítida, en los activos esta persona tiene cualquier cantidad de activos pero en la sección de pasivo encontramos una cantidad igual a los activos, o bien, a veces, una cantidad mayor que los activos. Por consiguiente esta persona no posee capacidad contributiva.

En lo referente a los ingresos hay empresas que pueden tener muchos ingresos, pero si los costos y gastos son más altos que los ingresos se infiere que no tiene capacidad contributiva.

- 2) Reveladores directos:** Entre estos encontramos las utilidades o rentas; si un contribuyente tiene utilidades, no queda la menor duda de que tiene capacidad contributiva, pues esa utilidad es lo que queda efectivamente después de haber deducido todos los gastos. Por consiguiente, la Utilidad es un revelador directo de capacidad contributiva. Derivado de ello una persona que perciba utilidades no puede argumentar que no posea capacidad contributiva.

El segundo revelador directo de capacidad contributiva es el patrimonio neto de la persona ($\text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Patrimonio neto}$). Si el contribuyente posee determinado patrimonio neto tiene capacidad contributiva, y no podrá esgrimir que no tiene capacidad de pago.



Todos los impuestos y supuestos básicos de tributación están hechos sobre reveladores de capacidad contributiva (directos o indirectos), por ejemplo: El hecho generador en el impuesto sobre la renta es la utilidad, y la utilidad es un revelador directo de Capacidad Contributiva; el impuesto de solidaridad que se paga sobre ingresos o activos (los ingresos y activos son reveladores indirectos de capacidad contributiva, es por ello que, a criterio de muchos expertos en Derecho Tributario, en Guatemala el impuesto de solidaridad es inconstitucional, pues afecta reveladores indirectos que no necesariamente van a poder demostrar que se está afectando la capacidad real del contribuyente); el impuesto único sobre inmuebles grava activos (bienes inmuebles); el impuesto al valor agregado grava el consumo (el consumo es un revelador de capacidad contributiva); el impuesto de circulación de vehículos grava un activo (la circulación de un activo que es el vehículo).

Como podemos observar en el párrafo precitado, normalmente todos los impuestos están contruidos sobre supuestos de reveladores de capacidad contributiva, y esto debido a que, si no fuese así, no tendrían consecuencia o constitucionalidad desde la perspectiva de la capacidad contributiva.

El objeto del impuesto o el hecho imponible de los impuestos van a ser reveladores de capacidad contributiva; el impuesto único sobre inmuebles presupone que hay capacidad contributiva, el impuesto al valor agregado por medio del consumo presupone que hay capacidad contributiva, el impuesto sobre la renta presupone que hay capacidad contributiva; como podemos observar todos los impuestos buscan siempre gravar reveladores de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva es uno de los principios más relevantes del sistema tributario guatemalteco, tanto desde la perspectiva de la persona individual como desde la perspectiva de la persona jurídica y su actividad económica, y es la aptitud económica que tiene el ciudadano para contribuir al gasto público; pues si la actividad económica no tiene capacidad para contribuir, definitivamente no puede



obligársele a contribuir. El principio de capacidad contributiva es adición a la declaración de la aptitud económica para contribuir y que esa aptitud económica se mide normalmente por la vía de reveladores directos y reveladores indirectos, también la corte de constitucionalidad se ha pronunciado estableciendo que para que se cumpla con el principio de capacidad contributiva la tributación debe ser progresiva y no proporcional, en otras palabras a mayor riqueza mayor impuesto. En la progresividad, se trata de afectar en mayor monto a quien más tiene, porque, del dinero que le queda disponible, de todas formas él va a mantener siempre mayor disponibilidad.

Para que realmente se cumpla el principio de capacidad contributiva, el impuesto debe ser progresivo, y a mayor ingreso mayor tarifa de impuestos. Lo contrario de lo anterior son los impuestos regresivos; a menor ingreso mayor impuesto; por consiguiente, si el principio de capacidad contributiva nos dice que para cumplir con el principio de capacidad contributiva a mayor ingreso mayor impuesto, el principio de regresividad lo que nos quiere decir es que a menor ingreso más impuesto, y esto es totalmente contrario constitucionalmente al principio de capacidad contributiva y al principio de progresividad.

Lo contrario al principio de progresividad es el principio de regresividad, por consiguiente los impuestos en Guatemala no pueden ser regresivos, pues la regresividad es contraria a la progresividad; la regresividad grava más a quien menos capacidad contributiva tiene. La regla del 97-3 contenida en la antigua ley del impuesto sobre la renta guatemalteco violaba el principio de capacidad contributiva, pues el efecto que producía era un efecto regresivo, porque entre menos margen tenía un contribuyente, más impuesto se pagaba; si un contribuyente tenía un margen de un 2% lo gravaban como si tuviera un margen del 3% y como consecuencia estaba pagando mayor porcentaje que aquellos que tenían mejor capacidad contributiva; si un contribuyente tenía un 1% de margen lo hacían tributar como que tuviera un 3% de margen, estaba pagando 3 veces lo que pagaba aquel que tenía un 3% de margen, todo lo anterior era totalmente regresivo e inconstitucional, pues claramente había una violación a la capacidad contributiva y a la regresividad en materia impositiva.



Lo anterior tiene una relevancia, pues lo contrario de estos son los impuestos regresivos, es decir a menor ingreso mayor impuesto. Si el principio de capacidad contributiva nos dice que para cumplir con el principio de capacidad contributiva a mayor ingreso mayor impuesto, el principio de regresividad lo que nos quiere decir es que a menor ingreso más impuesto, lo que es totalmente contrario desde la perspectiva constitucional de los principios de capacidad contributiva y el principio de progresividad.

Con la regla del 97-3, no solo se violentaba el principio de capacidad contributiva *per se* (pues si una persona no tiene aptitud económica para contribuir no la pueden obligar, es por ello que si una persona tenía pérdida no la podían obligar a contribuir, esta regla adicionalmente y frontalmente, contradecía el principio de la progresividad; pues si obligaban a una persona a tributar, aplicaban un impuesto regresivo, pues a menos aptitud económica más impuesto lo hacían contribuir). En la regla del 97-3, el que tenía un margen del 3% aplicaba el 31%; pero el que tenía un margen del 2% técnicamente lo que le correspondía pagar era 31 % sobre el 2% que es más o menos un 0.62%, pero lo obligaban a pagar 31% sobre un 3%, quiere decir que lo obligaban sobre un 1% más, ese 1% que lo obligaban a pagar comparándolo con el 2% es prácticamente el 50% de impuesto; y el que tenía un margen del 1% técnicamente tenía que pagar un 31% que hubiera sido igual a un 0.31% también lo obligaban a pagar un 1% más, y con ello pagaba un 100% más de impuesto. Derivado de lo expuesto anteriormente la regla del 97-3 era inconstitucional frontalmente porque violaba el principio de capacidad contributiva, y también porque para el caso de los que todavía tenían un nivel de utilidad violentaba frontalmente el principio de progresividad, pues lejos de estar gravando progresivamente estaba gravando regresivamente, a menor ingreso más impuesto, pues el que tenía menos margen era el que estaba pagando más impuesto.

3.1.2 La prohibición de confiscatoriedad

La doctrina plantea la relación entre la tributación y el derecho de propiedad, analizando especialmente la prohibición de confiscatoriedad prevista en el Artículo 243 de la



Constitución Política. Efectivamente, prescindiendo de si la tributación constituye un ataque o bien un límite inmanente al derecho de propiedad, lo cierto es que el tributo incide siempre en la propiedad; y dado que tributo y propiedad son instituciones compatibles, el problema consiste en determinar cuándo una norma tributaria constituye un ataque prohibido al derecho de propiedad; al respecto, la prohibición de confiscatoriedad desempeña un papel de gran relevancia.

La prohibición de confiscatoriedad constituye, por tanto, un límite inmanente al derecho de propiedad; por ende, constituye también un límite a la imposición tributaria retroactiva.

El principal inconveniente de la prohibición constitucional de confiscatoriedad como límite a la retroactividad tributaria es que su ámbito de protección se limitará a manifestaciones extremas de retroactividad, supuestos que probablemente resultarán también contrarios al principio de capacidad económica.

Cuando hablamos de confiscación de bienes, hay otra disposición en el Artículo 41 de la Constitución Política, que específicamente determina qué es confiscatorio, y establece, no en relación a impuesto sino que en relación a multas lo siguiente “Una multa es confiscatoria cuando excede del valor del impuesto omitido” lo anterior quiere decir que a un contribuyente no le van a poder establecer una multa arriba del 100%, pues sería confiscatorio según la disposición constitucional.

Para que un impuesto sea confiscatorio, no necesariamente la multa tiene que ser arriba del 100%. Por ello la confiscación bajo el principio constitucional de que si un impuesto sustrae del patrimonio de una persona una cantidad sustancial, es confiscatorio. El punto acá es cómo determinar si es o no es confiscatorio; hay sentencias en el derecho comparado que hacen alusión a qué es confiscatorio, por ejemplo, hay una sentencia en Argentina que dice “Si un impuesto es del 33% sobre la renta neta de la persona es confiscatorio”, hay otras sentencias en Alemania que



regulan “una multa del 50% de un impuesto es confiscatorio”, realmente, no hay un parámetro muy claro para clarificar y establecer que es confiscatoriedad.

En la doctrina, se utiliza un ejemplo en cuanto a confiscatoriedad: Si una viuda se queda únicamente con el inmueble pues no tiene ninguna generación de renta, si para poder pagar el impuesto único sobre inmuebles de ese inmueble, tuviera que vender el inmueble, automáticamente es como si le estuvieran confiscando el bien para pagar impuestos; en este caso hay confiscación.

El principio de prohibición a la confiscación es un principio que tiene que ser muy puntual, pues no se puede invocar de una manera general y fácilmente. Para que pueda ser declarado Inconstitucional, el contribuyente tiene que demostrar en su caso concreto, específicamente, cómo es que ese impuesto lo está despojando de una parte sustancial de su patrimonio.

Normalmente, cuando se habla de la prohibición a la confiscación de bienes, existe una relación intrínseca con el principio de capacidad contributiva, porque si al contribuyente le están confiscando su patrimonio, automáticamente le están restando su capacidad contributiva real, y como consecuencia de ello, normalmente la violación al principio de capacidad contributiva pueda ocasionar que también exista confiscación.

Entre los principios más complejos del sistema tributario está cómo demostrar la confiscación de bienes, pues no existe un parámetro claro que nos pueda decir si efectivamente hay o no confiscación. El desafío en los impuestos, para señalar que se está violentando el principio de confiscación de bienes, es poder demostrar que efectivamente un impuesto sustrae una parte considerable del patrimonio. El principio de confiscación de bienes es el más complejo, porque se tiene que analizar el caso concreto para determinar si efectivamente se da esa situación. No existe un parámetro claro y definido que el contribuyente pueda argumentar para decir que hay confiscación

de bienes; por consiguiente, se va a tener que ver y analizar cada caso particular para establecer si el impuesto está generando una confiscación del patrimonio.



3.1.3 Principio de equidad y justicia tributaria

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y debe hacerse una distinción del principio de justicia y equidad tributaria, normado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues, el Artículo 243 de la Constitución se está refiriendo al sistema tributario. Todas aquellas disposiciones en materia tributaria que sean inequitativas violan el principio de equidad y justicia tributaria y, como consecuencia, son inconstitucionales.

El Principio de Justicia y Equidad Tributaria, normado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y que para el efecto debemos atender al principio de capacidad contributiva. El principio de capacidad contributiva es en un sistema tributario, como el guatemalteco la pieza clave de la construcción tributaria, porque la única excepción técnica al principio de generalidad es la capacidad de pago (El principio de generalidad regulado en el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos debemos contribuir).

El principio de equidad y justicia tributaria lo encontramos inmerso dentro del principio de legalidad. Es por ello que, donde se denote algún nivel de inequidad en la aplicación de las contribuciones tributarias, es válido ampararse en este principio; tal es el caso de la sobreimposición o superimposición, así mismo, las disposiciones que no tienen razonabilidad en su aplicación. La justicia es un concepto más amplio, la equidad es como la justicia en el caso concreto.

Todo aquello que no se puede empatar dentro del principio de legalidad, generalidad, justicia contributiva, prohibición a la confiscación, prohibición a la doble tributación, igualdad, debido proceso, encaja dentro de la equidad y justicia tributaria.



Por ejemplo: En la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, del Congreso de la República, se establece que, en las importaciones, el Impuesto al Valor Agregado se calcula tomando en consideración los Derechos Arancelarios; y la pregunta acá es ¿Esto violará un principio constitucional? El tema acá es que podría pensarse que hay una doble tributación. Sin embargo, técnicamente no hay una doble tributación, porque el hecho generador en cada uno de los impuestos es distinto, y para que haya doble tributación tiene que ser el mismo hecho generador; por consiguiente, si se plantea desde la perspectiva de la doble tributación que en un mismo acto estamos pagando dos impuestos, la salida de la Corte de Constitucionalidad es que son distintos hechos generadores, y como consecuencia, no hay doble tributación. No obstante, la Corte de Constitucionalidad, en otros casos, y específicamente en el caso de tabaco y bebidas alcohólicas, cuando se importaba tabaco y se importaban bebidas alcohólicas, se pagaba impuesto al valor agregado, se pagaba Derechos Arancelarios y se pagaba el impuesto específico; empero el hecho generador era distinto, pues un hecho generador era la importación, otro hecho generador era la distribución; y la forma como acogió la Inconstitucionalidad fue por medio del principio de equidad y justicia tributaria, pues no era equitativo que los ciudadanos tuvieran que calcular sus impuestos tomando en consideración, dentro del monto, a contribuir otro impuesto, entonces, no lo declara inconstitucional con la perspectiva de la doble tributación, pero sí lo declara inconstitucional por violentar el principio de equidad y justicia tributaria en el cálculo del impuesto, y lo denomina superimposición o sobreimposición, lo cual quiere decir que no debe calcularse un impuesto tomando en consideración otro impuesto. En lo que atañe a las importaciones, la disposición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, sigue viva, pero, técnicamente, podría ser impugnada, tomando como base el principio de equidad y justicia tributaria; y para el efecto existen sentencias que pueden servir de precedente tales como el impuesto de tabaco (acá antes se calculaba

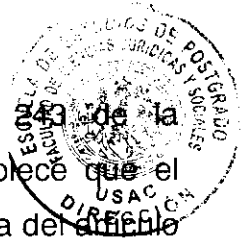
impuesto sobre impuesto) y también hay sentencias que se refieren al impuesto sobre bebidas alcohólicas (acá también se calculaba antes impuesto sobre impuesto).



La Corte de Constitucionalidad ha señalado que calcular un impuesto sobre otro impuesto no es doble tributación técnicamente, pero sí hay una violación a la equidad y justicia tributaria, porque se está tomando como base para el cálculo del impuesto un impuesto, y eso hace que sea inequitativo porque ese impuesto no es manifestación de riqueza.

Dentro del principio de equidad y justicia tributaria, encontramos dos modalidades:

1. La primera modalidad la encontramos regulada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se norma que los impuestos deben ser justos y equitativos. A esta norma, le han dado interpretaciones, tanto de doble tributación, como de sobreimposición o superimposición. Desde la perspectiva del principio de razonabilidad, no deben haber impuestos sobre disposiciones tributarias que sean irrazonables. Cuando se establezcan impuestos, no pueden ser impuestos injustos e inequitativos, la justicia es un concepto más amplio y la equidad es como la justicia en el caso concreto; para los efectos de una defensa fiscal cuando se encuentren situaciones que no vulneren directamente un principio tributario nominado pero sí genera inequidad o injusticia, podemos acogernos dentro del Artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, señalando que los impuestos deben ser justos y equitativos, y por ende, si no son justos ni equitativos, se está violando el principio de equidad y justicia tributaria. La Corte de Constitucionalidad ha señalado que calcular un impuesto sobre otro impuesto no es doble tributación técnicamente, no obstante, sí existe una violación a la equidad y justicia tributaria, pues se está tomando como base para el cálculo del impuesto un impuesto, y esto hace que sea inequitativo porque ese impuesto no es manifestación de riqueza.



2. La segunda modalidad la encontramos normada en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. El artículo 243, a diferencia del artículo 239, se refiere al sistema tributario; a *contrario sensu* el Artículo 239 se está refiriendo a que los impuestos deben ser justos y equitativos. En el Artículo 239, encontramos específicamente a cualquier ley que contenga impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, podemos aplicar el principio de equidad y justicia tributaria con base en el Artículo 239; cuando la afectación sea a que el sistema tributario es injusto e inequitativo entonces aplicamos el principio de equidad y justicia tributaria, normado en el Artículo 243, de la Constitución Política.

3.1.4 Derechos Constitucionales de carácter general como límite a la retroactividad tributaria

Es de vital importancia relacionar e hilvanar el principio de irretroactividad con algunos de los derechos y libertades fundamentales susceptibles de amparo constitucional. Es evidente que la sola vulneración del principio de irretroactividad no es por sí solo susceptible de amparo constitucional, pero no por ello cabe excluir que la prohibición de aplicaciones retroactivas de normas restrictivas de derechos individuales opere con carácter general frente a limitaciones indebidas del derecho a la libertad personal.

3.1.4.1 El derecho a la tutela judicial efectiva

El derecho a la tutela judicial efectiva suele alegarse relacionado con procesos pendientes al tiempo de aprobarse y publicarse la ley retroactiva, que viene a frustrar toda posibilidad de éxito en el proceso. Mientras tanto, el principio de reserva de la jurisdicción se aduce por lo general cuando la nueva ley retroactiva pretende incidir en procesos ya concluidos al tiempo de su aprobación y publicación.

Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.



El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.

3.1.4.2 El derecho de propiedad

El derecho de propiedad se encuentra consagrado en nuestro ordenamiento constitucional en el Artículo 39 el cual establece: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de los guatemaltecos”.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, la garantía de propiedad no ha sido adoptada como límite constitucional a la retroactividad tributaria; empero, sí se ha empleado como canon de enjuiciamiento constitucional en aquellos ámbitos jurídicos que regulan o inciden directamente en derechos de carácter patrimonial. Desde esta perspectiva, el derecho de propiedad mantiene cierta vinculación histórica con el derecho adquirido en su concepción clásica, limitada a los derechos de carácter patrimonial”.



La garantía de propiedad ofrece protección, tanto frente a inmisiones legislativas retroactivas, como frente a aquellas restricciones de derechos patrimoniales con eficacia inmediata o efectos pro futuro.

En lo que atañe a la garantía expropiatoria contenida en el artículo 40 constitucional, este regula “En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley, y el bien afectado se justipreciará por expertos tomando como base su valor actual. La indemnización deberá ser previa y en moneda de curso legal, a menos que, con el interesado se convenga en otra forma de compensación. Sólo en caso de guerra, calamidad pública o grave perturbación de la paz puede ocuparse o intervenirse la propiedad, o expropiarse sin previa indemnización, pero ésta deberá hacerse inmediatamente después que haya cesado la emergencia. La ley establecerá las normas a seguirse con la propiedad enemiga.” La norma constitucional, al referirse a los procedimientos señalados por la ley, acoge un concepto amplio respecto al posible objeto de expropiación, entendiéndose como cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos.

En el ordenamiento constitucional guatemalteco, la garantía de propiedad no constituye un límite a la retroactividad tributaria; no obstante, se rechaza la vulneración del derecho de propiedad como consecuencia de la supresión de un beneficio tributario. La previsión de un beneficio tributario no es una posición jurídica adquirida con el concurso del trabajo o del capital, no es propiedad, en el sentido de la garantía constitucional de la propiedad privada.

Es preciso determinar la relación en nuestro ordenamiento constitucional entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.



El derecho de propiedad se encuentra garantizado en la mayoría de ordenamientos constitucionales de nuestro entorno jurídico. Sin embargo, no es frecuente el reconocimiento explícito de un deber constitucional de contribuir en los ordenamientos de nuestro entorno.

Nuestra constitución sí consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el Artículo 135 literal d) que establece “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. Este reconocimiento constitucional del deber de contribuir permite conciliar claramente la exigencia de tributos con la garantía de propiedad. No obstante, también en aquellos ordenamientos donde el deber de contribuir no se contempla expresamente, la exigencia de los tributos se considera compatible con la garantía del derecho de propiedad, tanto en su vertiente de garantía general de respeto de los bienes, como frente a las privaciones de bienes concretos cuya finalidad es garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.

El deber de contribuir, regulado en el Artículo 135 literal d) de nuestra constitución, no se encuentra en conflicto con el derecho de propiedad, pero tampoco se halla desconectado del mismo. Es importante destacar que no existe un conflicto real entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir; en este sentido, las normas tributarias no pueden equipararse a las normas expropiatorias.

3.1.4.3 El principio de igualdad

El principio de igualdad no ha sido adoptado con frecuencia como límite a las normas tributarias retroactivas y, en la mayoría de casos, su vulneración no se ha debido a la eficacia temporal de la norma, sino a su propio contenido, por introducir un trato discriminatorio, tanto para el pasado como para el futuro.



Una norma tributaria retroactiva puede resultar inconstitucional por vulneración del principio de igualdad, generalmente, en combinación con un concreto derecho o garantía constitucional. El principio de igualdad podría ser alegado con ocasión de los efectos *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad o bien en relación con leyes que convalidan o subsanan retroactivamente normas nulas.

3.1.4.4 El principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica se encuentra consagrado en el Artículo 2 de la Constitución Política. Se concibe de forma unitaria, pero manteniendo la autonomía de sus diversas manifestaciones. Se trata de un principio con proyecciones infinitas cuyas exigencias deben interpretarse, en todo caso, de forma equilibrada para permitir el progreso social y la promoción de la igualdad material.

En lo que atañe a la garantía de la certeza de la norma, el principio de seguridad jurídica exige que la norma sea clara, para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, mediante el empleo de una depurada técnica legislativa, que determine el carácter abarcable y comprensible de la misma; puesto que una legislación confusa oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del derecho y la confianza de los ciudadanos, puede terminar por empañar el valor de la justicia.

Esta garantía de certeza jurídica exigida por el principio de seguridad jurídica resulta vulnerada, si en el contexto ordinamental en que se inserta la norma, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en derecho, el contenido o las omisiones de una norma producen confusión o dudas que generen incertidumbre razonablemente.



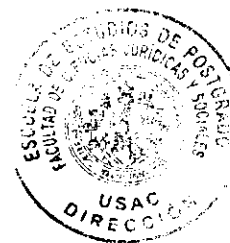
La seguridad jurídica es un concepto indeterminado. Por su ambigüedad, las nociones de certeza del derecho de previsibilidad, protección de la confianza, se utilizan a menudo de forma indiferenciada.

El profesor Pérez Luño define el concepto de seguridad jurídica a partir de dos exigencias: a) Corrección estructural: la norma ha de ser promulgada y publicada; sus términos deben ser claros, ha de carecer en la práctica de lagunas, el sistema jurídico ha de tener una jerarquía fija y respetada; debe ser anterior a los hechos que regula y ha de garantizar la durabilidad de las situaciones creadas bajo su amparo; b) Corrección funcional: depende de la eficacia del derecho, esto es, el cumplimiento de las normas por sus destinatarios y de su aplicación regular por los órganos competentes.²²

Particularmente en materia tributaria, el ordenamiento jurídico guatemalteco presenta una situación de considerable inseguridad normativa, esta inseguridad deriva de varias causas, tales como: la formulación y contenido de la norma tributaria, la oscuridad y grave complejidad de la norma; la retroactividad de la norma también constituye una causa importante de inseguridad jurídica en materia tributaria.

²² A. E. Pérez Luño. *Sobre el Estado de derecho y su significación constitucional*. Segunda edición. Madrid. Editorial Tecnos, 1984. Pag. 192

CAPÍTULO IV



La ultractividad en materia tributaria guatemalteca en los casos concretos de mejoras en propiedades arrendadas, pérdidas de capital, programas de software y licencias de computación, pago en exceso de impuesto sobre la renta.

4. Teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria

La Teoría de los derechos adquiridos expone que, para considerar una ley como retroactiva, debe encontrarse que se destruye o restringe un derecho adquirido bajo la tutela de una ley anterior.

Este es un tema que ha sido de considerable controversia en la doctrina, debido a su gran complejidad. La teoría proviene de hablar de la validez de las normas jurídicas en el tiempo.

Básicamente, se definen los derechos adquiridos como aquellos que han entrado en nuestro dominio y, en consecuencia, forman parte de él y no pueden sernos arrebatados por aquel de quien los tenemos.

“Cuando una situación concreta está pendiente de formarse por el no cumplimiento de una condición, antes de que ésta se realice, la ley nueva, modificativa o extintiva de la situación jurídica abstracta anterior, puede regir, o inclusive impedir, la situación concreta por constituirse”.²³

²³ I. Burgoa. *Las Garantías Individuales*. Tercera edición. México. Editorial Porrúa. 1973. Pág. 501.



“La base fundamental de la ciencia de los conflictos de leyes en el tiempo es la distinción entre efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. El efecto retroactivo es la aplicación al pasado, el efecto inmediato es la aplicación al presente. Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados (*facta praeterita*), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendeia*) es necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no pueden ser afectadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las que la ley nueva, si debe aplicarse, no tiene un efecto inmediato; en fin, frente a hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley nunca puede ser retroactiva”.²⁴

El Licenciado Emilio Margáin Manautou sostiene que: “para resolver si una Ley tributaria es retroactiva en juicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva da origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.”²⁵

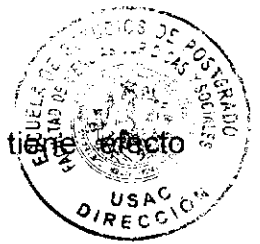
El autor argentino Héctor B. Villegas señala que: El principio general que debe regir esta situación es que las leyes disponen para lo futuro, por ser el efecto normal de todas las leyes, sean de Derecho Público o de Derecho Privado. Si bien esto significaría que a las leyes no se las puede aplicar a situaciones pasadas, es decir, no pueden ser retroactivas, en materia fiscal esa retroactividad se opera en ciertos casos.²⁶

El tema de los derechos adquiridos se encuentra contemplado en nuestra legislación en diversas normas las cuales se detallan a continuación:

²⁴ R. Maurach. Ob. Cit., Pág. 504

²⁵ E. Margain Manautou. Ob. Cit., Pág. 217.

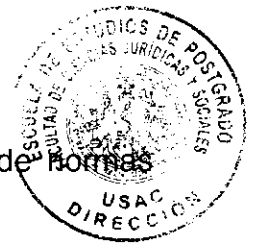
²⁶ H. B. Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Tercera edición. Argentina. Editorial de Palma. 1979. Pág. 172



- El Artículo 15 de la Constitución Política establece: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.
- El Artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial regula: “La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúa la ley penal en lo que favorezca al reo. Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine”.
- El Artículo 36 literal f) de la Ley del Organismo Judicial establece “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior”.

Es importante hacer mención de que la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el concepto de los derechos adquiridos. En diversos fallos la corte, se ha formulado un criterio muy similar. Al respecto, podemos hacer mención del fallo emitido por dicha corte, contenido en el expediente número 270-98 de la Gaceta Jurisprudencial Número 25, según el cual se expresó lo siguiente: “El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de la persona, por lo contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho existe potencialmente, pero no se ha creado una situación jurídica concreta, no se ha incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto”.

“La validez de la norma jurídica radica en el reconocimiento de su fuerza obligatoria en cuanto sea expedida por autoridad competente, existiendo la posibilidad de que tenga validez para un comportamiento pasado, y enlazar una sanción a hechos realizados



antes de la creación de dicha norma, como es en el caso de aplicación de normas retroactivamente o ex post facto”.²⁷

En materia tributaria, desde el nacimiento del Código Tributario guatemalteco Decreto número 6-91 del Congreso de la República, se establece, en el Artículo 7 numeral 4) una base fundamental donde reconoce que existen los derechos adquiridos y la posición jurídica, indicando que toda posición jurídica que un contribuyente tiene bajo una ley anterior, es decir todos los derechos que gozaba en la ley que regía en el momento de su inscripción, debe conservarse al momento que sea sustituida por otra ley posterior.

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española en la acepción correspondiente, se entiende por posición “postura, actitud o modo en que alguien o algo está puesto”. En este orden de ideas, la palabra postura en la acepción correspondiente significa “Pacto o concierto, ajuste o convenio”.

Una aproximación de posición jurídica podría ser pacto o convenio de carácter jurídico-tributario, vinculante entre los sujetos legitimados, que tiene por finalidad constituir derechos y obligaciones conforme los términos de una ley vigente, con efectos jurídicos que se proyectan hacia el futuro y que no son susceptibles de ser modificados o alterados por una ley posterior.

El análisis de los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria lleva necesariamente, el examen de los principios rectores del Derecho Tributario, esto es, el principio de legalidad, la irretroactividad de la ley, la generalidad de los impuestos y el derecho de propiedad.

²⁷ N. Godoy. *Teoría General del Derecho Tributario*. Tercera edición. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1992, Pág. 181



Los autores Alessandri y Somarriva indican “se entiende por derechos adquiridos aquellos derechos que son consecuencia de un hecho apto para producirlos bajo el imperio de la ley vigente al tiempo en que el hecho se ha realizado y que han entrado inmediatamente a formar parte del patrimonio de la persona, sin que importe la circunstancia de que la ocasión de hacerlos valer se presente en el tiempo en que otra ley rige”.²⁸

“La mayoría de la doctrina civilista coincide en que una nueva ley no puede lesionar un derecho adquirido si el legislador no le ha dado efecto retroactivo, pero sí pueden ser vulneradas las facultades legales y las simples expectativas, porque éstas últimas no constituyen derechos que formen parte del patrimonio de una persona”.²⁹

Doctrinariamente, el reconocimiento de los derechos adquiridos durante la vigencia de la nueva ley se denomina “principio de ultractividad”, con la finalidad de no menoscabar situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de la ley derogada o reformada.

La Corte de Constitucionalidad, al hacer alusión al principio de ultractividad en materia penal en expediente 296-2009 de fecha 06 de noviembre 2009, se refiere a que si una ley posterior al hecho es perjudicial al reo, seguirá teniendo vigencia la ley anterior, es decir, que una ley ya abrogada se aplica a un caso originado durante su vigencia.

Respecto del significado y alcance de los derechos adquiridos, la Corte de Constitucionalidad sostiene: el derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona. Por el contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho existe potencialmente, pero no ha creado una situación jurídica concreta, no se ha incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto.

²⁸ A. Alessandri; M. Somarriva. *Curso de Derecho Civil*. Segunda edición. Santiago de Chile Editorial Tecnos. 1961. Pág. 180.

²⁹ A. Alessandri; M. Somarriva. *Ob. Cit.* Pág. 88



De conformidad con el Artículo 19 de la Ley del Organismo Judicial, se puede renunciar a los derechos otorgados por la ley, con la condición que dicha renuncia no sea contraria al interés social, al orden público o perjudicial a terceros, ni esté prohibido por otras leyes.

Las normas tributarias no pueden desconocer las situaciones consolidadas por una disposición anterior, el referente lo encontramos en el expediente 2836-2012 de la Corte de Constitucionalidad de fecha 17 de diciembre del año 2012. Las normas nuevas no pueden desconocer los efectos que produjo la norma derogada o modificada durante su vigencia, de tal forma que una nueva disposición no puede desconocer una situación jurídica consolidada, sino que debe permitir que concluya su vigencia.

En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas constituidas consolidadas, lo cual, a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual, los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior. Por ello, este principio prohíbe, en materia de tributos, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente.

4.1 Mejoras en propiedades arrendadas

Todas aquellas mejoras que se efectúen sobre propiedades arrendadas van a poder amortizarse únicamente en el plazo que establezca el contrato de arrendamiento, es por ello que las cláusulas del Contrato de Arrendamiento deben ser claras en su contenido.

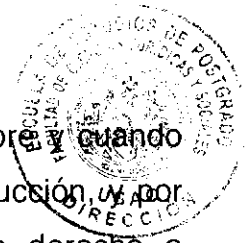
Los requisitos establecidos en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República para que las mejoras en propiedades arrendadas sean deducibles son los siguientes:



- ✓ Serán deducibles las mejoras que no sean compensadas por los arrendatarios, cuando se haya convenido en el contrato.
- ✓ Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo de contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas iguales.
- ✓ Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción, quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.

La variante en las mejoras efectuadas por el arrendatario es el período en el cual se puede realizar la deducción del gasto, pues en la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 en el Artículo 19 literal a) del Congreso de la República, no estaba regulado si el arrendatario del inmueble le hacía a este bien una mejora y la capitalizaba, así mismo regulaba un porcentaje de depreciación del 5% anual. No obstante, la redacción del Decreto 10-2012 en el Artículo 21 numeral 14) establece que los gastos por mejoras en que se incurran en bienes arrendados van a ser deducibles por el tiempo que dure el contrato; esto facilita la imputación del gasto en función del plazo del contrato del inmueble.

En lo que atañe a las mejoras en construcciones en propiedad ajena, existe un punto muy importante que establece la norma y es el que se refiere al plazo del contrato. Acá encontramos el punto focal, pues dependiendo de cuál sea la figura ya sea una construcción o una mejora en una edificación arrendada, básicamente la norma permite tomar el beneficio de la deducibilidad, ya sea depreciación en este caso, o un gasto capitalizable por el plazo del contrato. Acá, la norma establece cómo y en cuánto tiempo se puede hacer uso del beneficio de esta figura. Entonces, para establecer la diferencia cuando se habla de construcciones en terrenos arrendados, la norma establece que



van a ser contabilizadas como construcciones en propiedad ajena, siempre y cuando pactemos en el contrato que el arrendatario va a ser dueño de la construcción, y por ende, lo va a contabilizar como un activo, y por consiguiente, tiene derecho a depreciarlo y tomar como deducible este gasto; la condición que establece la norma es que lo va a tomar como deducible dentro del plazo del contrato.

El caso de las mejoras en edificaciones arrendadas es similar, pues en el contrato se debe establecer que esta mejora no va a ser reconocida por el arrendador; por lo tanto, la mejora se contabiliza como parte del activo y con ello se puede tomar el gasto del desgaste de depreciación como deducible del Impuesto Sobre la Renta, y lo que establece la norma es que se puede deducir durante el plazo del contrato del arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales.

No obstante lo descrito precedentemente, se tiene la incertidumbre de qué sucederá con un contrato de arrendamiento que se inició antes de la entrada en vigencia del Decreto 10-2012, qué va a suceder con el plazo restante del contrato; el Decreto 10-2012 no establece si se permitirá seguir haciendo uso de la depreciación; como se puede apreciar, existen aspectos importantes e interesantes en la parte de la norma específica del impuesto.

De lo anterior, surge el conflicto de leyes en el tiempo, que consiste en determinar, en caso de duda, qué ley es la aplicable al caso concreto, tomando en consideración el tiempo en que se haya realizado la hipótesis planteada en la norma jurídica o el tiempo en que se produzcan sus efectos.

Con la vigencia del Código Tributario Guatemalteco, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se introduce por primera vez en materia tributaria los términos “Posición Jurídica” y “Derechos Adquiridos” contenidos en el Artículo 7, numeral 4 que se puede leer “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen

cualquier situación respecto de los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes”. Este presupuesto jurídico tiene como requisito la sucesión de leyes en el tiempo y que las leyes nuevas deben respetar los derechos adquiridos durante la vigencia de la ley derogada o reformada, con la finalidad de dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.



La Doctrina reconoce los derechos adquiridos durante la vigencia de una nueva ley y los denomina “Principio de Ultractividad”. A las mejoras en propiedades arrendadas, les es aplicable estas instituciones; el referente lo encontramos en el expediente 2836-2012 de la Corte de Constitucionalidad publicado el 17 de diciembre del año 2012.

Con base en lo precitado, se infiere que todos los contratos de propiedades arrendadas y las mejoras efectuadas por los arrendatarios a los inmuebles arrendados celebrados antes de la entrada en vigencia del Decreto 10-2012 son gastos deducibles hasta el vencimiento del contrato, pues la conclusión más fortalecida jurídicamente es que las posiciones jurídicas que una persona o empresa ya asumió al amparo de una ley puede terminar de utilizarlas cuando finalice el evento económico.

4.2 Pérdidas de capital

De conformidad con el Artículo 29, segundo párrafo de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, del Congreso de la República, las pérdidas de capital pueden compensarse contra ganancias de capital que se generen en años posteriores, hasta por un plazo máximo de 5 años, contados a partir del año en que se produjeron las pérdidas de capital. No obstante si agotado dicho plazo aún existe un saldo de dichas pérdidas de capital, estas ya no podrán deducirse por ningún motivo.



En ese sentido, las pérdidas de capital que se originen en el período fiscal 2012 podrán compensarse contra ganancias de capital que se generen hasta el 31 de diciembre de 2016.

El Artículo 84, numeral 3) del Decreto 10-2012, del Congreso de la República establece: “Ganancias y pérdidas de capital. a. Son ganancias y pérdidas de capital de conformidad con lo dispuesto en este título las restantes de cualquier transferencia, cesión, compraventa, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o servicios....”

En lo que atañe a la compensación de pérdidas de capital, el Artículo 91, del Decreto 10-2012, del Congreso de la República establece “Las pérdidas de capital a que se refiere el numeral 3 “Ganancias y Pérdidas de Capital” solamente se pueden compensar con ganancias futuras de la misma naturaleza, hasta por un plazo máximo de (2) dos años, contados desde el momento en que se produjo la pérdida. La pérdida no compensada no da derecho al contribuyente a deducción o crédito alguno de este impuesto. Si al concluir dicho plazo aún existe un saldo de tal pérdida de capital, esta ya no puede compensarse por ningún motivo.

4.3 Programas de software y licencias de computación

La Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles desarrolla el tratamiento contable que debe darse a los programas de software. Básicamente, se define a un activo intangible como un activo que no tiene apariencia física pero que proporciona beneficios económicos futuros.

La NIC 38 establece que, si el software viene como parte de la máquina, entonces se considera como parte de la máquina; en ese caso se considera como parte del costo de



la computadora. Ahora bien, si el software se adquirió en forma separada, se debe clasificar como un activo intangible.

4.1.4 Reconocimiento y medición

El registro contable, de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 38 de un activo intangible, puede realizar únicamente si este es identificable y susceptible de ser medido.

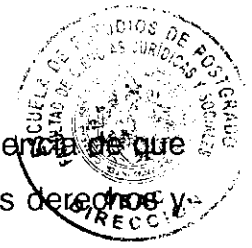
➤ Medición

La medición inicial de un activo intangible va a ser al costo, y la medición posterior se podrá realizar por el método del costo o bien con valores revaluados.

El costo de un activo intangible, generado internamente de conformidad con el párrafo 24 de la Norma Internacional de Contabilidad 38, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57 de la citada norma.

➤ Un activo es identificable

- a) Es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o



- b) Surge de derechos contractuales o de otros de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

➤ **Vida útil de un activo intangible**

- a) Las entidades valuarán si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. Si la vida útil de un activo intangible es finita, se amortiza; *a contrario sensu* si la vida útil de un activo intangible es indefinida, no se realizarán amortizaciones pero el activo se deteriorará.
- b) La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

De conformidad con el Artículo 4 numeral literal c) numeral III) y el Artículo 21 numeral 25) del Decreto 10-2012, y de acuerdo a los principios de la OCDE, las regalías ya no solo abarcan lo que es el uso de marcas, patentes, fórmulas que anteriormente el Decreto 26-92 contenía; ahora las regalías se amplían a un concepto más internacional y se incluyen los programas de software o actualización.

El Artículo 19, literal e) del Decreto 26-92 antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía un porcentaje anual de depreciación para los programas de software del 33.33%; en tal sentido se entiende como un derecho adquirido y también para mantener la uniformidad en el método de línea recta la depreciación en un 33.33% anual para todo los programas de software adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2012. La separación del software como un activo intangible entra en vigencia a partir del 01 de



enero 2013 con la entrada en vigencia del Decreto 10-2012. Por consiguiente, todo el software adquirido a partir del año 2013 debe amortizarse en un plazo de cinco años, de conformidad con lo establecido en el Artículo 33 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

4.4 Pago en exceso de impuesto sobre la renta

La Doctrina establece “La Teoría de las Rentas”. Esta teoría establece que un Estado puede adoptar este mecanismo, con el propósito de conservar la fuente productora de la renta, para que el ingreso que se esté generando pague impuesto en el Estado específico.

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que la soberanía y el territorio van de la mano con la generación de la renta; por consiguiente, cualquier renta o ingreso que se vaya a generar dentro de las zonas específicas donde el Estado de Guatemala ejerce su soberanía estará sujeta al Impuesto Sobre la Renta guatemalteco.

Entre los principales aspectos que establece el Decreto 10-2012 en relación con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, es que continúa el enfoque de Renta Nacional. Lo anterior obedece a que originalmente se quería orientar a Renta Mundial o Jurisdicción sobre la residencia como se le conoce, la Renta Mundial grava las operaciones generadas en el territorio y en el exterior.

El Decreto 10-2012 no incluye dentro de su normativa un procedimiento para el acreditamiento o devolución del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso. El Artículo 71 del Decreto 26-92, antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía “Los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso lo harán constar en su declaración jurada anual y podrán solicitar en dicha declaración, su



acreditamiento al pago trimestral del impuesto o al que resulte de la liquidación definitiva anual, o bien presentar a la Dirección solicitud de devolución”.

El Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior establecía el procedimiento para la devolución del impuesto sobre la renta, normaba que se podía solicitar la devolución del impuesto sobre la renta y daba las opciones para acreditarlo, ya sea para los pagos trimestrales del siguiente ejercicio o para la liquidación definitiva anual en el siguiente período; y en dado caso si no se podían utilizar estas opciones, el contribuyente solicitaba la devolución del Impuesto Sobre la Renta. No obstante, con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, existe un vacío legal y no regula nada al respecto.

Ante la incertidumbre de los contribuyentes en lo que atañe al pago en exceso de Impuesto Sobre la Renta Pagado en exceso, lo procedente es remitirse a la norma general que regula todos los impuestos, que es el Código Tributario; dicha norma regula que todos los pagos en exceso se deben devolver.

El Artículo 39 del Código Tributario establece: “En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año. La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento respectivo del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos demás o de menos en relación al tributo, definitivamente establecido”. La norma mencionada conmina al contribuyente a realizar una declaración definitiva donde se debe establecer si pagó menos, y si así fuere, deberá pagar el impuesto



correspondiente. Empero, la norma no establece el tratamiento para los pagos en exceso por lo que lo más factible para el contribuyente es solicitar la compensación, la compensación permitirá que el contribuyente no tenga erogaciones en el flujo de caja.

El Artículo 43, del Código Tributario, permite la compensación de impuestos en forma general, y específicamente con los procedimientos del Artículo 99 del Código Tributario. Tomando en consideración que actualmente la Administración Tributaria tiene problemas en sus flujos de caja por el incumplimiento en las metas fiscales, resulta difícil que le devuelvan los pagos en exceso al contribuyente; es por ello que lo más factible es acudir a la compensación.

La compensación de impuestos no se puede postergar por mucho tiempo, pues hay plazos de prescripción. La administración tributaria tiene un plazo de 4 años para solicitar el pago de impuestos; así mismo los contribuyentes, para solicitar la devolución de lo pagado en exceso, tienen un plazo de 4 años para gestionarlo.

El Artículo 153, del Código Tributario, establece: “Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código”.

El Artículo 38, del Decreto 10-2012, eliminó la posibilidad de acreditar los pagos en exceso al ejercicio fiscal siguiente; no obstante, el impuesto sobre la renta pagado en exceso en el ejercicio fiscal 2012 todavía se puede compensar y también se puede solicitar su acreditamiento por ser un derecho adquirido, y su asidero legal lo encontramos en el Artículo 7 numeral 4) del Código Tributario el cual establece “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los

supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.”



El Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre 2012, y el 01 de enero del año 2013 cobró vigencia el Decreto 10-2012. El cierre fiscal del año 2012 estaba regido por el Decreto 26-92 y el Decreto 26-92 establecía en el Artículo 71 que los pagos en exceso se podían acreditar en períodos posteriores hasta su agotamiento, ya sea en los pagos mensuales, trimestrales o anuales; por ende, este impuesto sobre la renta pagado en exceso durante el ejercicio fiscal 2012 constituye un derecho adquirido que puede ser acreditado hasta el año 2016.

El formulario SAT-1197 ISR ANUAL fue sustituido por el formulario SAT-1411 ISR ANUAL. Actualmente, con el formulario SAT-1411 se tiene un problema, pues ya no tiene consignada la línea donde se deducían los créditos por pagos en exceso de impuesto sobre la renta del año 2012. El formulario SAT-1197 ISR ANUAL, si contenía la línea que permitía deducir los créditos por pagos en exceso de impuesto sobre la renta del año 2012.

En el formulario SAT-1411, ya no se consigna la línea para acreditar los pagos en exceso de impuesto sobre la renta; esta medida de la Administración Tributaria es arbitraria, debido a que en el año 2014, ya habían reconocido que este derecho se encuentra establecido en ley por ser un derecho adquirido. Eliminar la línea para el acreditamiento de los pagos en exceso fue de manera premeditada por parte de la Administración Tributaria, para que los contribuyentes ya no pudiesen consignar el pago en exceso.

CONCLUSIONES



1. El presente estudio del principio de ultractividad en Derecho Tributario se ha dirigido a afrontar, sobre la base de los problemas detectados en la aplicabilidad de ese principio, la determinación de los criterios para determinar cuándo la ultractividad tributaria resulta admisible, atendiendo al fundamento del principio de irretroactividad.
2. El Decreto 10-2012 del Congreso de la República establece que aquellas mejoras que se efectúen sobre propiedades arrendadas van a poder amortizarse únicamente bajo el plazo que establezca el contrato de arrendamiento; no obstante, la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 en el Artículo 19 literal a) del Congreso de la República no regulaba si el arrendatario del inmueble le hacía a este una mejora y la capitalizaba; así mismo, regulaba un porcentaje de depreciación del 5% anual. Con base en lo anteriormente citado, la Doctrina reconoce los derechos adquiridos durante la vigencia de una nueva ley y la denomina ultractividad, la cual es aplicable a las mejoras en propiedades arrendadas. Por consiguiente, se infiere que todos los contratos de propiedades arrendadas y las mejoras efectuadas por los arrendatarios a los inmuebles arrendados celebrados antes de la entrada en vigencia del Decreto 10-2012 son gastos deducibles hasta el vencimiento del contrato.
3. En lo que atañe a las pérdidas de capital, de conformidad con el Artículo 29, segundo párrafo de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República, las pérdidas de capital pueden compensarse contra ganancias de capital que se generen en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados a partir del año en que se produjeron las pérdidas de capital; no obstante, si agotado el plazo aún existe un saldo de dichas pérdidas de capital, estas ya no podrán deducirse por ningún motivo. En ese sentido, las

pérdidas de capital que se originen en el período fiscal 2012 podrán compensarse contra ganancias de capital que se generen hasta el 31 de diciembre de 2016



4. El porcentaje anual de depreciación para los programas de software, de conformidad con el Artículo 19, literal e), del Decreto 26-92, de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta era del 33.33%. En tal sentido, se entiende como un derecho adquirido, y también para mantener la uniformidad en el método de línea recta la depreciación en un 33.33% anual para todos los programas de software adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2012. La distinción del software como un activo intangible entra en vigencia a partir del 01 de enero 2013 con la entrada en vigencia del Decreto 10-2012; por consiguiente, todo el software adquirido a partir del año 2013 debe amortizarse en un plazo de cinco años.
5. El Artículo 38, del Decreto 10-2012, eliminó la posibilidad de acreditar los pagos en exceso en el ejercicio fiscal siguiente. Empero, al tenor del Artículo 71, del Decreto 26-92, de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes o responsables que hayan pagado en exceso Impuesto Sobre la Renta lo podrán acreditar en períodos posteriores, hasta su agotamiento, ya sea en los pagos mensuales, trimestrales o anuales; por ende, este impuesto sobre la renta pagado en exceso durante el ejercicio fiscal 2012 constituye un derecho adquirido que puede ser acreditado hasta el año 2016.
6. La Superintendencia de Administración Tributaria, en el año 2015, sustituyó el formulario SAT-1197 ISR ANUAL por el formulario SAT-1411 ISR ANUAL. Actualmente, con el formulario SAT-1411 ISR se tiene un problema, pues ya no tiene consignada la línea donde se consignaba el crédito por pago en exceso de impuesto sobre la renta del año 2012. Esta medida de la Administración Tributaria es arbitraria, derivado de que, en el año 2014, ya había reconocido que este



derecho se encuentra en ley por ser un derecho adquirido. Con base en lo mencionado precedentemente, se concluye que las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, en reiteradas ocasiones, son arbitrarias, pues de conformidad con el Artículo 3, literal f), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que entre sus funciones específicas están “Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras”; empero, dicha disposición no es acatada por parte de la Administración Tributaria.



BIBLIOGRAFÍA

Alessandri Arturo, Somarriva Manuel. *Curso de Derecho Civil*. Segunda edición. Santiago de Chile. Editorial Tecnos. 1961.

Burgoa, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Tercera edición. México. Editorial Porrúa. 1973.

Castán Tobeñas, José. *Derecho Civil español común y foral*. Doceava edición. España Madrid. Editorial Madrid. 1982.

Diez Picazo, Luis. *Sistema de Derecho Civil*. Volumen I. Octava edición. España Madrid. Editorial Tecnos. 1995.

Engisch, Karl. *Vom Weltbild des Juristen*. Primera edición. Alemania Hildelberg. Editorial Carl Winter. 1950.

Godoy, Norberto. *Teoría General del Derecho Tributario*. Tercera edición. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1992

Guastini, Ricardo. *Le fonti del diritto e interpretazione*. Primera edición. Italia Milan. Editorial Giuffrè. 1993.

Hans Kelsen, García Maynes Eduardo. *Teoría general del Derecho y del Estado*. Segunda Edición. Mexico. Editorial Porrúa. 1960.

Hans, Kelsen. *Reine Rechtslehre*. Primera edición. Alemania, Leipzig-Wien. Editorial Scientia Aalen. 1934

Hernandez Marin, Rafael. *Introducción a la teoría de la norma*. Primera Edición. España Madrid. Editorial Tecnos, 1984.



Jakobs, G. *Tratado de Derecho Penal*. Segunda edición. Alemania Editorial Gröyter. 1995.

KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsechtslehre*. Tubingen, 1912.

Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Diecinueve edición. México. Editorial Porrúa. México. 2007.

Maurach, Reinhart. *Derecho Penal parte general*. Séptima edición. Munich Alemania. Editorial Astrea. 1994.

Pérez Luño, Antonio Enrique. **Sobre el Estado de Derecho y su significación constitucional**. Segunda edición. España Madrid. Editorial. Tecnos. 1984.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Segunda edición. España Madrid. Editorial Instituto de Estudios Políticos. 1962.

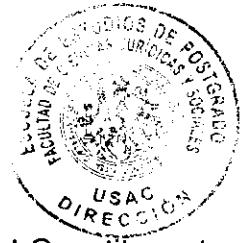
Silva Sánchez, Jesús. *Legislación penal socioeconómica y retroactividad de disposiciones favorables*. Segunda edición. Universidad Santiago de Compostela Madrid España. Editorial Bosch. 1993.

Villegas, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial De Palma. Argentina. 1979.

Viver I Pi-Sunyer, Carles. *La parte final de las leyes*. Primera edición. España Barcelona. Editorial Bosch. 1986.

Wielinger, Gerhart. *Die Zeit als Rahmen*. Primera edición. Alemania. Editorial Springer. 1981.

Zitelmann, Ernst. *Internationales Privatrecht*. Primera edición. Alemania Leipzig-Wien. Editorial Scientia Aalen 1897.



LEGISLACIÓN

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Civil. Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azurdía, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1964.

Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley 107, Enrique Peralta Azurdía, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1971.

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.