

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

BREVE ESTUDIO Y ANALISIS JURIDICO  
DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY  
EN MATERIA TRIBUTARIA

TESIS

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

POR

CORONA ANGELICA DE LEON ESTRADA DE GOMEZ

Previo a optar al Grado Académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y los Títulos de

ABOGADA Y NOTARIA

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Biblioteca General  
Guatemala, Marzo de 1994

DL  
04  
T(1469)


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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

DECANO	Lic. Nery Roberto Muñoz
(en funciones)	Lic. Carlos González Cardoza
EXAMINADOR	Licda. Hilda Rodríguez de Villatoro
EXAMINADOR	Lic. Manuel de Jesús Elías Higueros
EXAMINADOR	Lic. Jorge Mario Castillo González
SECRETARIO	

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

  
292-94

Guatemala,  
21 de enero de 1994

Señor Decano  
Lic. Juan Francisco Flores Juárez  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Ciudad Universitaria

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
SECRETARÍA  
# 78-2010  
Firma: \_\_\_\_\_  
Oficial: \_\_\_\_\_

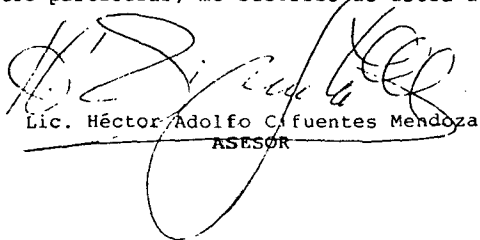
Señor Decano:

En cumplimiento de lo dispuesto por ese Decanato, procedí a la revisión del trabajo de la bachiller Corona Angelica De León Estrada, intitulada: "Breve Estudio y Análisis Jurídico de la Retroactividad de la Ley en Materia Tributaria".

El trabajo en cuanto a la forma y al fondo responde y llena los requisitos exigidos en esta clase de trabajos académicos; es claro, está redactado en forma ordenada, sus conclusiones se relacionan con el contexto de lo escrito y realizó suficiente investigación bibliográfica y de campo, por lo que reúne los requisitos necesarios para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogado y Notario.

En base a lo anterior, dictamino que se puede proseguir el trámite correspondiente y designar al especialista que revise el presente trabajo de tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente.

  
Lic. Héctor Adolfo Cifuentes Mendoza  
ASESOR

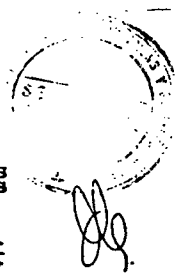
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



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

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

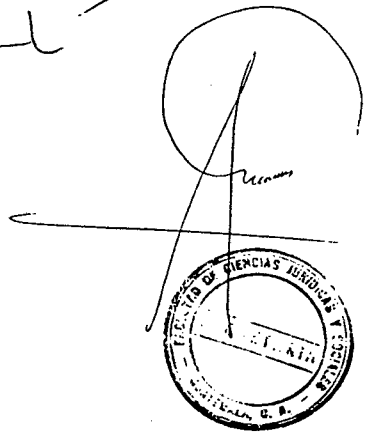
16  
1994



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, febrero tres, de mil novecientos noventicuatro.

Atentamente pase al Licenciado EDGAR MAURICIO GARCIA RIVERA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la -  
Bachiller CORONA ANGELICA DE LEON ESTRADA y en su oportuni-  
dad emita el dictamen correspondiente. -----

Handwritten signature



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



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

Guatemala,  
8 de marzo de 1994.-

*[Handwritten signature]*  
871-94

Licenciado  
Juan Francisco Flores Juárez, Decano  
de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Ciudad Universitaria, zona 12.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
SECRETARIA

08 MAR. 1994  
REVISOR  
Horas...  
OFICIAL

Señor Decano:

En relación a la tesis de la Bachiller CORONA ANGELICA DE LEON ESTRADA, intitulada "EL ESTUDIO Y ANALISIS JURIDICO DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA", procedí a realizar la revisión y para el efecto emito el siguiente dictamen:

1. El tema investigado analiza una serie de criterios jurídicos muy bien fundamentados en relación a la retroactividad de la ley en materia tributaria, en nuestro medio este es un factor muy discutido y de actualidad por el criterio generalizado de no cumplir con la obligación de pagar los impuestos.
2. Revisé detenidamente cada uno de los capítulos que conforman el presente trabajo, los cuales tienen una interrelación que permite determinar con precisión el contenido del tema, se llega a concluir que la retroactividad es recogida del derecho común y de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando establecen soluciones menos gravosas para el infractor.
3. La investigación pretende ilustrar a profesionales y estudiantes de las ciencias jurídicas sobre los efectos que produce el desconocimiento jurídico sobre la aplicación retroactiva de la ley, siendo este un elemento que perjudica la efectiva captación de los tributos en perjuicio del Estado.

Por lo expuesto y en mi calidad de revisor del presente trabajo emito DICTAMEN FAVORABLE, para que el señor Decano si lo estima conveniente autorice la impresión de tesis, para efectos de graduación de la Bachiller de León Estrada.

Con muestras de mi consideración y estima soy de usted muy atentamente.

"D Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. Edgar *[Handwritten Signature]* García Rivera  
Revisor de Tesis

emgr/  
c.c. archivo.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA

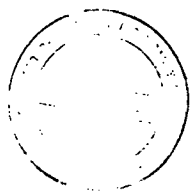


FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;  
Guatemala, marzo nueve, de mil novecientos noventa y cuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la  
impresión del trabajo de Tesis de la Bachiller CORONA ANGE  
LICA DE LEON ESTRADA intitulado "BREVE ESTUDIO Y ANALISIS  
JURIDICO DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA"  
Artículo 22 del Reglamento para Exámenes Técnico Profesiona-  
les y Público de Tesis. -----



## DEDICATORIA

A DIOS : Porque su mano ha estado extendida hacia mi vida con amor, fidelidad y misericordia.

A: MANUEL ANTONIO DE LEON (papá)  
ANGEL ARTURO SULECIO MENDOZA (Pastor)  
MARCO ANTONIO GOMEZ ALVARADO (esposó)  
MARCO ANTONIO Y ANGELICA ROCIO DEL ALBA (hijos)  
MOISES, SAULO Y MANUEL ANTONIO (hermanos)  
HAMMERLY, MIRIAM Y CAROL YADIRA (hermanas)

Porque Dios ha usado sus vidas, para prestarme el apoyo necesario, para concluir esta nueva etapa de mi vida profesional.

## AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Contraloría General de Cuentas de la Nación.  
Lic. Mario Daniel García Castellanos.  
Lic. Héctor Adolfo Cifuentes Mendoza.  
Por tan valiosa colaboración que prestaron al elaborar el presente trabajo de tesis.  
Y, a Usted, respetuosamente.

# I N D I C E

	Página
Introducción: - - - - -	i
CAPITULO I. CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO	
A) Generalidades: - - - - -	1
B) Definición de Extractividad: - - - - -	2
C) Clasificación de la Extractividad: - - - - -	5
D) Diferencias entre la Ultractividad y Retroactividad: - - - - -	10
CAPITULO II. LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY	
A) Consideraciones Generales: - - - - -	13
B) Doctrina Clásica de los Derechos Adquiridos: - - - - -	14
C) Doctrina de Paul Roubier y Planiol: - - - - -	17
D) Tesis de Boncasse: - - - - -	19
E) Excepciones al Principio de Irretroactividad: - - - - -	21
F) Definición de Irretroactividad: - - - - -	26
G) Definición de Retroactividad: - - - - -	29
H) Características de la Retroactividad: - - - - -	31
CAPITULO III. LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO.	
A) Definición de Irretroactividad: - - - - -	33
B) Excepción al Principio de Irretroactividad: - - - - -	34
C) Ubicación de la Irretroactividad en la Constitución Política de la República de Guatemala. - - - - -	35
D) Retroactividad de la Ley en materia Fiscal: - - - - -	36
E) La Irretroactividad en materia Tributaria: - - - - -	37
F) Relación de la Retroactividad de la Ley en los Códigos Guatemaltecos. - - - - -	39



CAPITULO IV. LA RETROACTIVIDAD EN EL CAMPO TRIBUTARIO

A) Generalidades: - - - - -	41
A.1 Teoría de los Derechos Adquiridos: - - - - -	42
A.2 Teoría de los Hechos Cumplidos: - - - - -	42
A.3 Teoría de la Situación Jurídica: - - - - -	43
B) Alcances de la Retroactividad de las Leyes Tributarias:	44
C) Efecto Retroactivo Excepcional: - - - - -	46

CAPITULO V. PLANTEAMIENTO SOBRE ALGUNOS CASOS PRACTICOS DE LA APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY TRIBUTARIA

A) Caso sobre Infracciones y Sanciones: - - - - -	49
A.1 Otro caso sobre Infracciones y Sanciones: - - - - -	53
B) Caso sobre Interpretación de Plazos para evacuar Audiencias: - - - - -	56
C) Caso sobre la Prescripción: - - - - -	59
D) Dictamen sobre la Prescripción: - - - - -	62

CAPITULO VI. ANALISIS COMPARATIVO DE LEGISLACIONES TRIBUTARIAS O FISCALES EN RELACION A LA APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY CON OTROS PAISES

A) Reforma Tributaria para América Latina, Modelo de Código Tributario OEA/BID. - - - - -	65
B) Código Tributario de Costa Rica: - - - - -	68
C) Código Tributario Guatemalteco: - - - - -	68
D) Código Fiscal de Panamá: - - - - -	69
E) Legislación Salvadoreña: - - - - -	70
F) Análisis de la Legislación de México.	71
F.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:	71
F.2 Código Fiscal de México: - - - - -	72
G) Ley Tributaria de Honduras: - - - - -	74
H) Limitaciones y Condiciones de la Retroactividad: - - -	75
I) Similitudes de los Códigos Tributarios existentes en Centro América. - - - - -	77
I. 1. Diferencias de Otros Códigos Tributarios con relación al Modelo OEA/BID. - - - - -	77
I. 2. Situación Fiscal de Salvador, Honduras, Nicaragua y Panamá: - - - - -	78
Conclusiones: - - - - -	79
Bibliografía: - - - - -	81

## I N T R O D U C C I O N

El presente trabajo relacionado con un Breve estudio y - Análisis Jurídico de la Retroactividad de la Ley en Materia - Tributaria, nos presenta un panorama más amplio sobre la apli- cación retroactiva de la ley, ya no limitándonos únicamente - al Derecho Penal común y tradicional, al que hemos estado a-- costumbrados, sino que en este trabajo se estudia la aplica-- ción retroactiva de la ley en materia tributaria, cuando favo- rece al infractor, fundamentándose en la doctrina y en lo que al respecto se refiere el artículo 15 de la Constitución Polí- tica de la República de Guatemala.

El trabajo se encuentra contenido en seis capítulos, el primero de ellos se refiere al " Conflicto de Leyes en el -- tiempo" su estudio es fundamentalmente doctrinario, destacan- do aspectos como la Extractividad de la ley, su clasificación la Ultractividad y Retroactividad de la ley, así como las di- ferencias entre ellas.

El Capítulo II denominado "La Irretroactividad de la Ley" trata sobre el estudio de las distintas teorías y doctrinas - relacionadas con la Retroactividad de la ley, como ejemplo, - la doctrina clásica de los Derechos Adquiridos, con sus prin- cipales exponentes, la doctrina de Paul Roubier y Planiol, la Teoría de Bonnacase, la Excepción de la Irretroactividad, de- finiendo doctrinariamente la Retroactividad e Irretroactivi--

--dad de la Ley.

El capítulo III denominado "La Irretroactividad de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco", trata en forma especial la aplicación y regulación de los Códigos vigentes en nuestro país, tomando como punto de partida la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985; el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala -Código Tributario-, vigente a partir del 2 de octubre de 1991; Decreto No. 661 y el Decreto 17-73, ambos del Congreso de la República.

En el capítulo IV denominado "La Retroactividad en el Campo Tributario", es en el que entramos a conocer la doctrina de la Retroactividad de la ley aplicada al campo tributario, analizando las teorías como de los Derechos Adquiridos, que fue expuesta ampliamente en el Capítulo II de este trabajo, teoría de los Hechos Cumplidos, y de la Situación Jurídica, estudiando el efecto retroactivo excepcional a que se refiere el artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

En el capítulo V. se presenta el planteamiento de algunos casos prácticos de la aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Entre otros casos, se presenta la interpretación y aplicación que se refiere a las Infracciones y Sanciones, cuáles prevalecen en una determinada situación, la interpretación de los

plazos para evacuar las audiencias y casos sobre la prescripción de la ley, que regula el artículo 66 del Código Tributario.

El capítulo VI denominado " Análisis Comparativo de Legislaciones Tributarias o Fiscales en relación a la aplicación retroactiva de la ley, con otros países", estudiamos e investigamos - legislaciones como la mexicana, panameña y países centroamericanos, elaborando una comparación de la figura de la retroactividad de la ley en materia tributaria entre los países de Guatemala, Costa Rica y éstas con el Modelo de Código Tributario OEA/-- BID, preparado para el Programa conjunto de Tributación.

Con el presente trabajo, se pretende tener una visión más - amplia y clara acerca de la figura de la retroactividad de la -- ley en materia tributaria y su efectiva aplicación a casos prácticos.

## CAPITULO I

### CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO

#### A) GENERALIDADES:

Al estudiar y analizar 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 substituidas - por otras más acordes a la cambiante actividad humana en sociedad, en virtud de que los efectos de los hechos y actos jurídicos pueden producir sus efectos en un tiempo indeterminado y variable.

El límite temporal de toda ley está enmarcado desde el día de su aparición y la fecha de su desaparición; la validez temporal de la ley se inicia con la promulgación y publicación; de la promulgación viene la ejecutoriedad y de la publicación de--viene 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.

De lo anterior surge el conflicto de leyes en el tiempo,

- el cual 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.

B) DEFINICION DE EXTRACTIVIDAD:

El fenómeno de la extractividad de la ley penal se presenta cada vez que la ley abrogada o sobreviviente, por ser menos restrictiva de la libertad, sigue rigiendo sobre los hechos cometidos durante su imperio, aún durante la vigencia de la ley anterior -ultractividad- y si por el contrario la nueva ley fue re menos restrictiva de la libertad, actúa también sobre los hechos cometidos durante la vigencia de la ley precedente -retroactividad-.

La doctrina moderna ha elaborado como excepción la irretroactividad penal, el principio de la no extractividad de las normas penales más restrictivas de la libertad. El principio enunciado por Luigi Luchini y desarrollado por Vincenzo Manzini, indica: "a) Que la conducta individual no puede estar sujeta a -- consecuencias no previstas por la ley del tiempo en que se desarrolló la actividad privada. b) Que la conducta penalmente regulada no puede importar consecuencias más graves que las previstas por la ley del tiempo en que el delito fue cometido. y c) - Que cuando la ley abandona o disminuye una restricción impuesta a la libertad, el Estado como garantizador de esa libertad no puede aplicar lo que ha reconocido como innecesario, excesivo o no, conforme a la justicia" (1)

(1) Vincenzo Manzini. "Tratado" Vol. I. Pág. 240.

El principio abarca los problemas de la retroactividad y ultractividad de la ley.

La ley es retroactiva cuando lleva su actividad sobre actos realizados o sobre hechos acaecidos bajo el imperio de una ley precedente, y 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.

Tenemos así un régimen de Derecho Penal Transitorio, en el que debe juzgarse un hecho cometido bajo una ley precedente, no obstante estar ya en vigor una ley penal nueva.

Luis Bramant Arias, en su obra "La Ley Penal", trata este tema y dice "La regla de la no extractividad de las leyes penales más restrictivas de la libertad plantea y resuelve el problema de la extractividad de la ley más favorable al reo.

La aplicación de esta ley más favorable, excluye la aplicación de la nueva ley cuando ésta erige en delito una conducta no considerada como tal por la ley vigente (ultractividad y retroactividad); de la ley anterior, cuando una ley posterior cancela un hecho del elenco delictuoso (retroactividad o no ultractividad) y de la que establece disposiciones modificativas más gravosas (retroactividad o ultractividad, según los casos).

ABBEG fundamenta en el principio de justicia, la extractividad de la ley más favorable. La mayor parte de los tratadistas invocan las garantías del ciudadano.

Van Der Poll y Civoli, sostienen que se trata de un principio de derecho adquirido por el Estado, que si aplica la ley

--más benigna es porque renuncia a su pretensión. Meyne invoca la necesidad de la pena, que es legítima en cuanto es precisa. Blondeau se basa en que la pena ejerce una tutela preventiva y que no debe aplicarse si no que la defensa la reclama" (2)

Luis Jiménez de Asúa en su Obra "La Ley y el Delito" dice que, "En realidad, la aplicación del criterio más favorable se deduce, en última instancia, del principio NULLA POENA SINE LEGE y se apun~~ta~~la con el criterio de humanidad" (3)

A mi criterio, dentro del ámbito guatemalteco, se trata de un Derecho Constitucional, derivado del principio del Derecho Penal Nullum Crimen, nulla poena, sine lege.

El tratadista Hernán Hurtado Aguilar, en su obra Derecho Penal Compendiado, al hacer comentarios a la parte general del Código Penal Guatemalteco, expresa que: "Bajo el rubro de extractividad, palabra técnica incorporada al cuerpo legal citado, se contemplan los casos de ultractividad y retroactividad de la ley penal. Una ley se lleva para aplicarla adelante -Ultractividad- o una ley posterior se vuelve hacia atrás -retroactividad- a una situación pasada.

Ambos movimientos se incluyen dentro de la extractividad con un denominador común; la favorabilidad del reo. Se cambia el concepto de benignidad por el de -favorabilidad-. Debe entenderse como ley favorable aquella que resulte más benévola -

---

(2) Luis Bramant Arias "La Ley Penal" Curso de Dogmática Jurídica Pág. 227

(3) Luis Jiménez de Asúa "La Ley y el Delito" Pág. 182.



--al reo, en todos sus aspectos o en la mayor parte de ellos; es decir, en la naturaleza de la sanción, en su duración, en las penas accesorias, en los elementos constitutivos del delito, en --. circunstancias modificativas de la responsabilidad penal, en la aplicación de la libertad o condena condicional o en el perdón judicial.

De consiguiente, como excepción al principio de derogación o subrogación de la ley, por virtud de la extractividad puede revivirse una norma penal y aplicarla no obstante la caducidad de la codificación que la contiene. El beneficio para el reo sacrifica incluso, el principio de actualidad de la norma, y no es sino resultado de la expresión de un medio sentir que va evolucionando y que hace cambiar constantemente al derecho.

Se trata además, de una situación excepcional al principio de irretroactividad de la ley". (4)

#### C) CLASIFICACION DE LA EXTRACTIVIDAD:

Como ya ha quedado apuntado, el principio de Extractividad comprende los problemas de la Retroactividad y Ultractividad.

##### C.1 LA RETROACTIVIDAD:

El principio de la Retroactividad benigna puede referirse: a la existencia del delito, a los elementos del delito, el agente responsable y la pena.

En lo que se refiere a la aplicación práctica, lógicamente nos lleva a las siguientes consecuencias: Jiménez de Asúa cita en su obra -La Ley y el delito- "En lo que respecta a la existen  
(4) Hernán Hurtado Aguilar "Derecho Penal compendiado" Págs.14-15

-cia del delito, según el principio *Nullum crimen sine lege*, sólo de la ley depende el carácter delictuoso de las acciones u omisiones que proceden del hombre. La libertad de los individuos no puede ser penalmente limitada sino en virtud de una expresa disposición legal" (5)

Con respecto a los elementos constitutivos del delito, la retroactividad benígna se aplica en cuanto favorezca al reo. Se trata de conceptos que se caracterizan por ser indispensables para la existencia de una determinada figura delictiva; concurriendo todos los elementos, se dará el delito; faltando uno solo, no se dará el delito o al menos el delito investigado. Generalmente se acepta como más favorable la ley que exige mayor número de elementos o elementos más complejos para constituir o integrar la figura del delito.

Vicenzo Manzini observa que " Si las dos leyes difieren solamente en cuanto a establecer los elementos constitutivos, no se podrá decir a priori que la ley más clemente sea aquella que exige un mayor número de requisitos, porque no es la cantidad sino el contenido de los requisitos, de los que se puede inferir si una norma es más o menos restrictiva que otra ".(6)

Si se aplica la retroactividad benígna en consideración al agente responsable, cuando la nueva ley restringe su capacidad penal o establece circunstancias que excluyen la responsabilidad penal, no prevista en la otra ley.

(5) Luis Jiménez de Asúa, op.cit. pág. 182

(6) Vicenzo Manzini. Op. cit. págs. 438 y 439.

Se aplica la retroactividad benigna en orden a la pena, - cuando la nueva ley suprime ciertas penas o establece una pena más suave. Si las penas son de igual duración, pero de diversa naturaleza, es más benigna la menos grave.

Si difieren por la duración y por la naturaleza, lo es la pena menos severa, porque es la que afecta menos la libertad individual, excepto si hay una marcada desproporción en la duración de las dos penas, caso en que debe preferirse la más -- breve, aún y cuando sea de naturaleza más grave. Si la pena se fija dentro de un máximo y un mínimo, se hará separadamente los dos cómputos penales calculando qué sanción debería aplicarse en concreto con la una o con la otra ley.

Si una de las leyes conmina una pena única (p.ej.) y la otra establece dos acumulativas -prisión y multa-, en principio se considera más benigna la primera, salvo que la pena de prisión de la segunda ley sea de naturaleza menos grave, y su duración sumada con la de la pena pecuniaria, convertida en pena restrictiva de la libertad personal, no exceda desproporcionadamente de la duración de la otra. Para pronunciarse sobre las sanciones menos favorables, se debe tomar en cuenta sólo las - penas principales no las accesorias.

## C.2. LA ULTRACTIVIDAD:

Llamamos ley temporal a la que tiene vigor dentro de un - límite de tiempo prefijado en el propio texto, y la ley excepcional a la emanada para satisfacer excepcionales necesidades del Estado (guerras, epidemias, intensificación de un delito,

- del narcotráfico). Desde el punto de vista lógico, las leyes - excepcionales son siempre leyes temporales, porque la excepción, por naturaleza es temporal. Pero no lo son desde el punto de vista jurídico, puesto que las leyes excepcionales no contienen ni el término ni la condición de su abrogación, y mientras no sean expresa o tácitamente abrogadas, continúan rigiendo pese a que - mediaren o hubieren desaparecido las circunstancias que las motivaron.

A veces, las leyes excepcionales pueden ser temporales, -- cuando establecen un plazo previo de vigencia (explícitamente) o determinan la condición de verificarse para su expiración (implí- citamente).

En la mencionada obra de Jiménez de Asúa, manifiesta que: "para obviar inconvenientes o desarmonías, nada impide que las propias leyes temporales y excepcionales dispongan expresamente sobre su ultractividad, en ese sentido afirma -ni la ley temporal ni la contingencia derogan los preceptos de las leyes que esta- ban en vigor antes de su vigencia y que permanecen al cesar aqué- llas. Por esto no deben tener efectos ultractivos ni cuando --- crean delitos ni cuando aumentan penas. Reconozcamos, en efecto, que ello atenúa en mucho la eficacia de esas leyes temporales y de excepción. He aquí porqué no es imposible que ellas mismas - pueden fijar al nacer su índole ultractiva.

No creemos que se oponga a ella ningún precepto constitu- cional. Las constituciones impiden la retroactividad de la ley

- desfavorable, pero nada dicen de la Ultractividad". (7)

El carácter de la ley temporal hace que se le reconozca - completa ultractividad. La ultractividad está in re ipsa.

Es necesario preverla expresamente. Si una ley temporal - agrava las penas de ciertos hechos cometidos durante un período determinado y vencido el término de la ley, el derecho común -- más benigno recobrará su imperio con efecto retroactivo, se sancionaría el absurdo de condenar las disposiciones de la ley temporal a una especie de ineficacia preventiva en relación a los hechos, por ella válidamente previstos, que fueren perpetrados en la fase última de su vigencia.

"De este modo: a) sería inútil que la ley temporal conmina se pena por tiempo superior al de su propia vigencia efímera; - b) si dos individuos cometen en el mismo día, idéntico hecho, - sólo incriminado por la ley temporal, podría acontecer que, por la celeridad diversa de los procesos en concreto, uno viniese a ser reprimido (por lo menos hasta la expiración del plazo de la ley) y otro quedase impune; c) en la misma hipótesis, si uno de los reos fuese capturado antes de la expiración de la ley y el otro no, el primero sufriría la pena grave, mientras que el otro estaría exento de la misma; d) los infractores de la ley temporal en la última fase de vigencia de ésta, tendría asegurada ab-initio, la inmunidad penal o exención de la mayor punibilidad; y, e) cuando fuera breve la duración de la ley temporal, que incrimina ex-novo determinado hecho, no se podría hablar al respecto,

(7) Luis Jiménez de Asúa. Op. Cit. Pág. 188

- de extinción de punibilidad por prescripción, pues a ésta precedería necesariamente la abolitio criminis" (8).

Sería absurdo que las leyes temporales se convirtiesen en fuente de iniquidades y, más que absurdo, sería ridículo que, de antemano estuviesen destinadas al desprestigio o ineficacia.

#### D) DIFERENCIAS ENTRE LA ULTRACTIVIDAD Y RETROACTIVIDAD.

Salvo razones políticas, la ley temporal abarca todos los delitos cometidos durante su vigencia y sus efectos más gravosos pueden ser Ultractivos, salvo expresa derogación por otra ley o por vía de la amnistía o indulto general.

Las leyes excepcionales, en cambio, no se substraen al principio de la retroactividad benigna.

El Derecho Vigente no ha considerado de manera especial estas leyes.

La ley temporal es aquella que se emite por causa de una situación anormal y pasajera y para un período de tiempo, ejemplo de ello son los casos de guerra, epidemias, terremotos u otras catástrofes.

Debe tenerse presente la diferencia que existe entre una ley temporal y una ley contingente, esta última se caracteriza por la verificación de algún acontecimiento previsto en su texto por ejemplo, ciertos delitos cometidos en tiempo de guerra o con ocasión de grandes estragos como incendios, inundaciones -- que agravan las figuras delictivas.

---

8) Nelson Hungría "Leyes Temporarias o Excepcionales en materia Penal" Revista de Derecho Penal. Págs. 100-101.

En este artículo se contiene el principio de la Ultractividad de la ley excepcional o temporal cuando resulta más favorable al reo que la ley común u ordinaria.

Es decir se aplicará aún después de haber cesado su vigencia, si se diera esa condición se conveniencia y comodidad para el reo.

En la retroactividad hay una eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual se puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridas o creadas con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia.

La única forma de retroactividad aceptada, por razones de humanidad, en los sistemas de gobierno liberal es la de la ley penal favorable al delincuente.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

CAPITULO II  
LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

A) CONSIDERACIONES GENERALES:

El principio que rige la aplicación de las leyes en el tiempo es el de la irretroactividad que representa uno de los postulados fundamentales de la doctrina general de las normas.

Las leyes son creadas para el porvenir y no para regular el pasado; disciplinando sólo las relaciones jurídicas que caen bajo el imperio de las normas y sólo en casos muy particulares puede autorizarse que la norma posterior tenga en el tiempo, un efecto mayor que el indicado.

El principio de Irretroactividad goza de una triple fundamentación:

1o. Una Justificación de Política Legislativa:

Ya que el ordenamiento jurídico debe producir confianza y seguridad a los ciudadanos para que sepan a qué atenerse cuando realizan los actos de derecho, y esta seguridad y estabilidad sólo se consigue mediante la irretroactividad de las normas.

2o. Una Justificación de Moral Humana:

La libertad individual autoriza a los ciudadanos para poder realizar los actos no prohibidos por la norma y a moverse dentro de su margen.



30. Justificación Psicológica Colectiva:

Forma parte del espíritu y sentir del pueblo.

En cuanto a su contenido, es un espíritu que representa ante todo un índice programático dirigido al legislador que debe tenerlo presente en su quehacer legislativo, al Juez, proporcionándole un modelo de orientación y un criterio general de apreciación legislativa para todos los ciudadanos en general.

B) DOCTRINA CLASICA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS:

Según esta doctrina, desarrollada a todo lo largo del siglo XIX particularmente en Francia, el principio de la Irretroactividad significa que, las nuevas leyes no pueden afectar los llamados Derechos Adquiridos; pues las leyes serían criticables por retroactivas, toda vez que afectasen derechos adquiridos por los particulares.

Blondeau es solamente el precursor de los derechos adquiridos pues el expositor de la doctrina es Chabot de L' Allier, que distingue los derechos adquiridos de las simples esperanzas o expectativas.

Los derechos adquiridos son aquellos que están irrevocablemente conferidos y definitivamente adquiridos antes del hecho, - el acto o la ley que le quiere oponer.

La simple esperanza o expectativas son aquellos derechos - que pueden ser revocados por el individuo que los ha conferido.

La concepción de derechos adquiridos, adquiere particular relevancia en la obra de Merlin a partir de la cual influye en forma definitiva el curso posterior de la doctrina.

Merlin, citado en la obra de García Máynez, refiere: "El principio de la Irretroactividad prohíbe que las leyes, a más de referirse al pasado, introducen una alteración en perjuicio de los particulares. Es, por lo tanto, ley retroactiva, la que viola al pasado, lesionando derechos adquiridos.

Y derechos adquiridos son aquellos que han entrado en - nuestro dominio -patrimonio-, de los cuales no puede privarnos aquel de quien los tenemos". (9).

Según Merlin, citado por García Maynez en su obra de Introducción al Estudio del Derecho, dice que no existe problema -- más complejo en la ciencia del derecho que el de la no retroactividad de las leyes, todos los juristas del siglo XIX en particular los civilistas, han repetido como tema principal, la referida fórmula.

A pesar de todo, el principio de la no retroactividad de las leyes no deja imponerse con la fuerza de la verdad axiomática aportando a la omnipotencia de la ley un límite derivado de la naturaleza misma de las cosas.

En efecto, si fuera lícito a la ley cambiar todo un pasado jurídico regularmente establecido, no sería sino un instrumento de opresión y de anarquía.

---

(9) Merlin, citado por Eduardo García Maynez. "Introducción al Estudio del Derecho" Pág. 393.

Casi unánimemente se reconoce el principio de la no retroactividad de la ley, no se impone al legislador. Bonnecase se refiere así: "En todo caso, la cuestión a saber ante el silencio del legislador, cuál es el punto de partida de los efectos de la ley, dónde comienza el presente y el porvenir y dónde termina, a este respecto el pasado" (10).

Además de los conceptos de derechos adquiridos y de expectativas, Merlin citado por Bonnecase en su Suplemento "Habla de las facultades legales, como aquéllas que se establecen con el carácter de revocables, y que por lo tanto, la ley no les puede dar valor de definitivas sino hasta que se realiza un determinado hecho que las convierte en provisionales a firmes, este citado autor se refiere para ilustrar los derechos adquiridos a diferencia de las expectativas; el caso de los derechos nacidos de un contrato, la ley sólo otorga facultades revocables, que se convertirían en irrevocables y por consiguiente, en derechos adquiridos, hasta la celebración del contrato" (11).

En cuanto a las expectativas o esperanzas, éstas dependen de la naturaleza del acto jurídico, que se pueda generar en un momento determinado, por hechos posibles con relación a una persona como ocurre con un testamento, que no surte sus efectos al momento en que se produce la muerte del testador.

---

(10) Julian Bonnecase, "Introducción al Estudio del Derecho" -- Págs. 101-102.

(11) Julian Bonnecase, "Suplemento", Tomo II. Pág. 113.

## C) DOCTRINA DE PAUL ROUBIER Y PLANIOL

Tomamos de la Obra de Eduardo García Maynez, lo que se expone con respecto a la tesis de Paul Roubier:

"La base de la teoría de los conflictos de leyes en el --- tiempo reside, según Roubier en la distinción del efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. Las normas legales tienen efecto retroactivo cuando se aplican:

- a) A hechos consumados bajo el imperio de una ley anterior (facta praeterita);
- b) A situaciones jurídicas en curso, por lo que toca a los efectos realizados antes de la iniciación de la vigencia de la nueva ley (facta pendentia).

Si la nueva ley se aplica a las consecuencias aún no realizadas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la precedente, -- aquélla no tiene efecto retroactivo, sino inmediato.

En lo que respecta a los hechos futuros (facta futura) es evidente que la nueva ley nunca puede ser retroactiva.

Cuando el problema de la aplicación de las leyes en el --- tiempo no se plantea en relación con las consecuencias jurídicas de un hecho, sino las condiciones de constitución o extinción de una situación jurídica, la nueva ley no puede modificar, sin ser retroactiva, tales condiciones, ya que éstas quedan comprendidas por su misma índole, dentro del concepto de hechos pasados" (12)

---

(12) Eduardo García Maynez, Op.cit. pág. 393

"En cuanto a la materia de contratos, el citado autor considera que los contratantes al estipular determinadas cláusulas hacen provisiones dentro del sistema legislativo vigente, de -- tal manera que la nueva ley no podría echar por tierra las legítimas expectativas adquiridas.

Los contratantes que vinculan a él (se hace referencia - al contrato) sus intereses, saben qué pueden esperar del juego de las cláusulas expresas del acto, o incluso de la ley.

Es evidente que la elección hecha por las partes, sería i nútil si una nueva ley modificando las disposiciones del régi-- men en vigor el día en que el contrato fue incluido, viniese a echar por tierra sus provisiones" (13)

En cuanto a la tesis de Planiol, se ha observado que existe fundamentalmente coincidencia con la doctrina de Roubier --- pues para el primero, una de las formas de retroactividad de la ley se presenta cuando la nueva norma jurídica vuelve sobre el pasado, apreciando las condiciones de legalidad de un acto celebrado íntegramente bajo la vigencia de la ley antigua, tratando la propia validez del acto jurídico.

En este caso queda comprendido dentro de la doctrina de - Roubier al referirse dicho autor al caso en el cual la nueva -- ley trate de modificar las condiciones de constitución o extinción de una obligación jurídica, calificándola entonces, por este solo hecho de retroactiva; pero esa hipótesis queda compren-

---

(13) Roubier "Los conflictos de leyes en el tiempo" Pág. 574.

-dida sólo en una especie de retroactividad, es decir, aquella - en la cual la nueva ley se aplica a hechos consumados bajo el imperio de una ley anterior (facta praeterita).

Además la otra especie comprende aquellas situaciones jurídicas en curso, que no pueden ser modificadas en cuanto a las consecuencias de derechos realizadas antes de la nueva ley (facta pendencia).

En realidad, el concepto de Planiol, comprende también las situaciones jurídicas en curso, pues se refiere a la modificación de efectos ya realizados, que son justamente los que no pueden alterarse en el supuesto de que hubiese un cambio de legislación que viniera a afectar situaciones jurídicas que estuviesen en curso o proceso de desarrollo.

#### D) TESIS DE BONNECASE

Este autor en lo que se refiere al problema de la retroactividad, aplica su conocida distinción entre situaciones jurídicas abstractas y concretas, para considerar que la nueva ley puede modificar las situaciones abstractas, pero no debe alterar -- las concretas, ya que de lo contrario sería retroactiva.

La situación abstracta, es la hipótesis de la norma o bien dicho en otros términos, la situación contenida en potencia en la ley, que deberá actualizarse a través del hecho o del acto jurídico, cuya función consiste en poner en movimiento a la norma

para cambiar esa situación abstracta, transformándola en concreta.

A su vez la situación concreta, es la actualización de la abstracta, referida a un sujeto determinado, gracias a la realización de un hecho o acto jurídico. De suerte, es una situación jurídica abstracta, la que establece las obligaciones generales de comprador y vendedor, o la que fija los derechos del propietario, o las obligaciones del usufructuario.

Estas situaciones se encuentran contenidas potencialmente en la ley, para actualizar cuando alguien celebre el contrato de compraventa, adquiera la propiedad de una cosa, o se convierta en usufructuario de un bien.

Bonnecase, nos da las siguientes definiciones:

"La manera de ser de cada uno, relativamente a una regla de derecho o a una institución jurídica, se llama situación jurídica.

Situación jurídica abstracta, es la manera de ser eventual o teórica de cada uno, en relación con la ley determinada.

La situación jurídica concreta, es la manera de ser derivada para cierta persona de un acto o hecho jurídico, que ponen en juego, en su provecho o a su cargo, las reglas de una institución jurídica, e ipso facto, le confieren las ventajas y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución" (14).

---

(14) Julian Bonnecase. Ob.cit. págs. 19, 10 y 21.

El criterio de la no retroactividad de las leyes; el respeto de las situaciones jurídicas concretas, por la ley nueva.

Habiéndose asentado que por situación jurídica se entiende la manera de ser de cada uno respecto de una regla de derecho o de una institución jurídica determinada, o en otros términos que toda ley se significa por la creación de situaciones jurídicas, la regla de la no retroactividad de las leyes choca fatalmente con la noción de situación jurídica.

En esta materia, toda la cuestión consiste en buscar, ante el silencio del legislador, cuáles son las situaciones jurídicas que debemos considerar como respetadas por la ley nueva y cuáles están regidas por ella.

#### E) EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Tanto en la realidad del derecho positivo, abonada por las resoluciones judiciales sobre la materia, como en la teoría General de los tratadistas, se reconocen dos excepciones al principio de la irretroactividad.

Las leyes Interpretativas; y

Las leyes de Orden público.

Con respecto a las leyes interpretativas se sostiene que deben aplicarse a los casos aún pendientes.

Una ley puede, en efecto declarar que su contenido es meramente aclaratorio del de una ley anterior que ha provocado cier-



-tas dificultades a la jurisprudencia o cuya interpretación ha sido decidida por ésta en un sentido contrario al propósito de los legisladores.

En estos casos, se admite que la nueva ley se aplique a los casos pendientes nacidos bajo el imperio de la anterior, porque se considera que forma un solo cuerpo con ella.

A la interpretación realizada de este modo por el legislador se le denomina Interpretación Auténtica, pero en realidad importa, más que una interpretación, una nueva norma con la orden de que sea aplicada como si ya hubiera sido contenida en la ley antigua.

Aceptada la existencia de las leyes interpretativas, como excepción al principio de la irretroactividad, se crea el problema interno de determinar qué poder decidirá el carácter de la ley (si es o no interpretativa), pues efectivamente puede suceder que una ley que nada diga sobre el carácter interpretativo, resulte, por disposiciones, interpretativa de otra anterior y que, en cambio, una ley que se declare expresamente interpretativa, sea en realidad innovadora, con relación al contenido de la ley interpretada.

La formulación del principio de irretroactividad, no supone nunca la imposibilidad de que las leyes posteriores puedan tener alguna vez carácter retroactivo, afectando en su contexto a las relaciones jurídicas surgidas al amparo de la ley anterior.

Existen varias excepciones al principio de irretroactividad con las situaciones siguientes:

a) Cuando el mismo legislador determina en la misma ley -- que ésta como situación de excepción, sea retroactiva.

b) Cuando el legislador dicte leyes que, por su naturaleza y esencia, supongan la retroactividad.

c) Cuando dicta normas a las que la doctrina considera -- siempre como retroactiva.

d) Cuando dicta normas que claramente condenan como incompatibles a sus fines morales y sociales, las situaciones anteriormente constituidas.

e) Cuando no dicte nada el texto de la ley, ni ha dictado tampoco una norma esencialmente retroactiva; pero del sentir, - el carácter y del fin de la ley que promulga se puede deducir - que ésta debe gozar de la retroactividad.

Para resolver el problema de la interpretación de las normas se debe atender a las reglas y principios de la misma, el fin de la ley; las circunstancias históricas y políticas de su aparición.

"A este respecto formula Clemente de Diego varias reglas:

1o. Si la nueva ley sólo da normas para la originación de las relaciones de derecho no deben ser retroactivas;

2o. Si se establece una nueva regla sobre una relación jurídica determinada, en la duda debe optarse por la no retroactividad a no ser que la nueva ley traiga a colación un principio moral o una exigencia ética.

3o. Si la nueva ley extingue otra ley, forma una institución de derecho, claro es que amenaza a los derechos que forman el contenido de la institución, pues desaparece la posibilidad jurídica de su existencia" (15).

La segunda excepción general al principio de Irretroactividad la constituyen las leyes de Orden Público.

El concepto de orden público, es uno de los más indefinidos a lo largo de la historia de las ideas jurídicas.

El Orden Público, implica la prevalencia del interés general público o social sobre el individual.

Aunque es indiscutible que todas las leyes tienen una finalidad social; lo cierto es que en algunas leyes esta finalidad social aparece en un destacado primer plano (p.ejm. el matrimonio) y en otras, en cambio, aparece en primer plano el interés individual (P.ej. el lugar donde se hará efectivo determinado pago).

Baudry Lacantinerie, representante del punto de vista clásico sobre la materia sostiene que: "El orden público es el conjunto de ideas políticas, morales, económicas, religiosas, a las cuales una sociedad estima ligada sin existencia" (16), pero no nos puede definir precisamente cuáles son dichas leyes.

Las consecuencias que emanan del Orden Público son tres:

a) Las leyes de Orden Público derogan toda convención de los particulares; no rige respecto de ellas la autonomía de la volun-

---

(15) Federico Puig Peña "Compendio de Derecho Civil Español" pág. 126.

(16) Baudry Lacantinerie "Las Personas" Tomo I. Pág. 266.

-tad, sin leyes imperativas y no supletorias (de la voluntad de las partes);

b) Impiden la aplicación de la ley extranjera y, por último;

c) No se puede invocar contra ellas derechos irrevocablemente adquiridos, es decir hacen excepción al principio de irretroactividad.

Este detalle de consecuencias del orden público aceptada en forma prácticamente universal, nos muestra que el orden público no es un concepto unívoco sino más bien elástico pues, -- hay instituciones que admiten la aplicación de la ley extranjera y no admiten, en cambio, la reglamentación por el acuerdo -- privado (autonomía de la voluntad) v.gr. todo lo referente a la capacidad de hecho.

La noción de orden público no responde, por lo tanto, a un concepto rígidamente delimitado, sino que constituye un problema de valoración jurídica; señala la prevalencia, a toda costa ( es decir, independientemente de otros principios jurídicos) de ciertas normas inspiradas en las exigencias de la valoración jurídica vigente.

Es aceptado que la noción de Orden Público no es, en rigor un concepto definible de una vez para siempre, sino que hace referencia a la valoración jurídica vigente y que es, por lo tanto, como ella misma, variable, destacándose la opinión de quienes dicen que la noción de orden público, es más que se siente que se define y deja librada al criterio judicial la apreciación del mis

-mo en cada caso concreto.

Vinculada a la noción de orden público, y formando en cierto sentido parte de la misma, se encuentra la de moral y buenas costumbres y también con respecto a ella cabe decir que nadie podría invocar un derecho adquirido en contra de una ley que revisa ese carácter.

#### F) DEFINICION DE IRRETROACTIVIDAD

Las siguientes definiciones son tomadas textualmente de --  
Diccionarios jurídicos:

"Irretroactividad. Principio jurídico que impide la aplicación de una ley nueva o actos realizados de acuerdo con otra anterior que los autorizaba o a hechos producidos con anterioridad al comienzo de su vigencia.

Este principio permite la retroactividad de la ley penal, que siempre se establece en favor del reo.

La razón de ser de la Irretroactividad -escribe Josserrand- se deduce de la autoridad misma de la ley; para que la ley inspire confianza a quienes han de obedecerla, es indispensable que los actos verificados bajo su égida subsistan, sin variación, y ocurre esto porque si no fuera así las transacciones estarían amenazadas de destrucción y la vida jurídica carecería de seguridad, tanto que, en definitiva, quedaría arruinada la autoridad misma de la ley, no creería nadie en ella, siendo substituido el orden legal por el régimen de la arbitrariedad.

Decir que deben respetarse los derechos adquiridos equivale para el autor citado, afirmar que no debe traicionarse la confianza que ponemos en la ley y que las situaciones creadas, los actos realizados bajo su protección deben permanecer intactos.

El principio de la no retroactividad -ha escrito Du Pasquier- es una regla de moral legislativa.

Los problemas relativos a la colisión entre la nueva ley y la antigua se resuelven, o pretenden resolverse, en las disposiciones transitorias de aquélla, que constituyen el derecho transitorio o intemporal.

Frente al problema de la retroactividad o irretroactividad de la ley, no es aconsejable la adopción de un criterio exclusivo, pues así como la retroactividad sin limitaciones equivaldría a la desaparición de la seguridad y de la confianza jurídica, la irretroactividad rigurosa y tajante supondría, en determinadas circunstancias, mantener situaciones infcuas.

Así por ejemplo una ley destinada a combatir la usura no podrá por menos de tener efecto retroactivo, para destruir las situaciones creadas por una ley anterior al amparo de la cual se hubieran producido contratos de préstamos evidentemente inmorales y leoninos.

Reconocer que la retroactividad no puede afectar a los derechos adquiridos, no supone rechazarla de manera absoluta.

Entendemos por derecho adquirido, una facultad concreta -- protegida por el derecho objetivo que alguien tiene en relación

- con determinada persona o cosa.

Se ha dicho, a este respecto que si no se tiene más que una facultad genérica, no concretada todavía, sobre cosa o persona, no se tiene derecho en sentido subjetivo, sino una simple facultad o expectativa de derechos.

Se considera como derechos adquiridos a los ganados bajo el imperio de la ley anterior y ya incorporados al patrimonio del adquirente, y expectativas de derecho a las posibilidades de adquisición correspondientes a un sujeto determinado.

El principio de la no retroactividad de las leyes -escribe Bataglia-, aunque esté reconocido por los más importantes -- sistemas políticos, no posee un valor absoluto, sino que topa con límites patentes, siendo en el ámbito de la política legislativa donde se determina la retroactividad o no retroactividad de las leyes" (17)

Aunque el principio general afirma la irretroactividad de las normas jurídicas, se dan casos de leyes nuevas que, al condenar como injustas por razones de bien común las soluciones de la antigua ley o algunos efectos de las mismas, sí tengan aplicación retroactiva al modificar o imprimir tales efectos.

La mayor parte de los tratadistas y legislaciones, participan del criterio que en términos generales la ley no es retroactiva o lo que es lo mismo es irretroactiva.

---

(17). Rafael De Pina "Diccionario de Derecho" Pág. 313.

La irretroactividad quiere decir, que la ley actual no se aplica a hechos o actos ocurridos durante la vigencia de otra ley.

Entre otros argumentos, en favor de la irretroactividad está el de que nadie puede atenerse a una ley inexistente en el momento en que se realizan los hechos o actos y si el propio legislador no ha dado la norma para la conducta sea encuadrada en ella.

La irretroactividad es una de las características de la ley, así como la obligatoriedad y generalidad.

#### G) DEFINICION DE RETROACTIVIDAD

El diccionario de Derecho de los Autores Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, definen la Retroactividad así:

"Retroactividad. Eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia.

De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 14) a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

La única forma de retroactividad aceptada -por razones de humanidad- por los sistemas liberales de gobierno es la de la ley penal favorable al delincuente.



La afirmación de la retroactividad de las leyes procesales alguna vez sostenida, proviene de la confusión entre aplicación retroactiva y aplicación inmediata.

Las leyes procesales, son de aplicación inmediata, pero de naturaleza rigurosamente irretroactiva" (18)

Asimismo Cabanellas, define la retroactividad de la ley -- así:

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. Se habla de retroactividad legal cuando una ley, reglamento u otra disposición obligatoria y general dictada por autoridad de derecho o de hecho, ha de extender - su eficacia sobre los hechos ya consumados esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación.

De conformidad con el artículo 2o. del Código civil español en el texto reformado en parte de 1974, las leyes no tendrán efecto retroactivo, si en ellas no se dispusiese lo contrario.

Más expreso y terminante es el artículo 3 del Código argentino el cual establece: Las leyes disponen para lo futuro, no tienen efecto retroactivo ni pueden alterar los derechos ya adquiridos.

Por tanto, pueden establecerse indudablemente, que la norma legal es la irretroactividad de la ley; y de aquí, adquirida una situación en virtud de un derecho establecido, no caben modificaciones de la misma en razón de leyes posteriores a la fecha en -- que el hecho y el derecho tuvieron su existencia. Empero por regí

---

(18) Rafael de Pina. ob.cit. pág. 431

-menes de hecho, desconocedores en absoluto de la legalidad y - del Derecho" (19).

Es entonces la retroactividad, una eficacia excepcional-- mente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridas o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia.

#### H) CARACTERISTICAS DE LA RETROACTIVIDAD

- a) Con relación a la aplicación de la ley retroactivamente ésta no surte sus efectos inmediatamente o instantáneos, sino que debe aplicarse como consecuencia de hechos o actos originados en una ley anterior.
- b) La ley retroactiva se aplica a un caso concreto en particular, no se debe aplicar en forma general, en nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco, se aplica únicamente en materia penal, cuando favorece al reo.
- c) La retroactividad de la ley es una excepción de la irretróactividad de la ley.
- d) Las leyes retroactivas son aquellas que vuelven los efectos ya cumplidos bajo el imperio de la ley anterior.

---

(19). Guillermo Cabanellas "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" Tomo VII, pág. 220.

e) Para aplicar la ley retroactivamente, se contemplan a aquellos derechos que han entrado en nuestro dominio.

f) Existen varias teorías y/o doctrinas que estudian y analizan la aplicación de la ley en el tiempo, entre ellas:

La doctrina clásica de los Derechos Adquiridos,

Doctrina de Paul Roubier y Planiol,

Tésis de Bonnecase,

Teoría de los Hechos cumplidos;

Teoría de la situación Jurídica,

### CAPITULO III

## LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO

#### A) DEFINICION DE IRRETROACTIVIDAD:

La ley es la fuente directa y principal del derecho, cuando el legislador señala además de ellas otras, establece un orden de prelación riguroso que no permite acudir a una antes que a otra, para resolver el caso concreto de que se trate.

En relación con la que debiera aplicarse, de existir las demás reciben la denominación de supletorias.

Los caracteres de la ley son:

La generalidad, Obligatoriedad y la Irretroactividad.

Se hará un breve estudio de cada una de ellas:

#### LA GENERALIDAD:

Es una característica esencial de la norma jurídica, que equivale a la aplicabilidad a cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado; la ley no mira al individuo sino a la comunidad, señala de modo general, la esfera de lo lícito y de lo ilícito.

#### LA OBLIGATORIEDAD:

La ley debe cumplirse necesariamente, el incumplimiento de la ley, como dañoso a la normalidad del orden jurídico, encuentra correctivo adecuado a la realización del derecho por la

-- vía del proceso.

El carácter obligatorio de la ley se deriva del interés social que existe en su acatamiento.

LA IRRETROACTIVIDAD:

En el diccionario de Derecho de Rafael de Pina, con respecto a la Irretroactividad dice: "IRRETROACTIVIDAD. Principio jurídico que impide la aplicación de una nueva ley a actos realizados de acuerdo con otra anterior que los autorizaba o a hechos producidos con anterioridad al comienzo de su vigencia".(20)

Como hemos indicado, la irretroactividad es una característica de la ley, la cual dispone para el porvenir, en virtud, - que el pasado no es objeto del legislador sino del historiador.

Este principio es admitido como general, pero tiene sus excepciones.

B) EXCEPCION AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El principio que rige nuestra legislación, relativo a la Irretroactividad de la ley se encuentra contenido en la máxima expresión jurídica que es la Constitución Política de la República de Guatemala, del año de 1985 (actualmente vigente), que expresa en su artículo 15. "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".(21)

---

(20) Rafael De Pina, ob.cit. pág. 313.

(21) Constitución Política de la República de Guatemala. 1985.

En este artículo se establece como regla general, la irretroactividad de las normas, asimismo regula su excepción cuando dice: Salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

El legislador constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, pudo por razones políticas, sociales o de interés general establecer casos de excepción al principio de irretroactividad, y cuando así haya procedido tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente.

Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores y esta última circunstancia es esencial.

La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar o suprimir los derechos individualmente adquiridos.

Lo que constituye la retroactividad, no es sólo el hecho de regir al pasado, sino que también, y muy especialmente, el de lesionar un derecho adquirido; y es un principio elemental el de que los particulares no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público; en este caso no hay retroactividad aún cuando la existencia del derecho sea anterior al de la ley.

### C) UBICACION DE LA IRRETROACTIVIDAD EN LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

Como hemos analizado el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, contempla la irretroactividad de la ley y su excepción cuando se refiere a la exclusividad

en materia penal, siempre y cuando favorezca al reo.

Esta norma constitucional, prohíbe dar a las leyes efectos retroactivos, a no ser que sean de materia penal cuando favorezca al reo, los jueces no violan el principio constitucional citado al aplicarlas, pues carecen de facultades para juzgar de su constitucionalidad y cumplen con su obligación -- sentenciando conforme a ellas.

Para nuestro estudio, la Irretroactividad o retroactividad de la ley tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### D) RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA FISCAL

Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, puedan retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el impuesto que afecta su patrimonio; pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo, ni menos el recargo causado por la falta de pago de dichas diferencias.

Según el diccionario de Manuel Osorio, dice que DERECHO - FISCAL, es la "Rama del derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos" (22)

#### E) LA IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

En nuestro ordenamiento jurídico, hemos estudiado que las infracciones y sanciones se encuentran contempladas en el artículo 94 del Código Tributario, estas infracciones son las constitutivas de delito, que son sancionadas por el Derecho Penal.

El artículo 7 incisos 3 y 4 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece que: "En cuanto a infracciones y sanciones se estará a lo dispuesto en el artículo 66 - de este Código.

La posición jurídica constituida bajo el imperio de otra ley posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes". (23)

---

(22) Manuel Osorio. Ob.cit. pág. 235

(23) Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.



Es así como resalta o toma vigor el artículo 66 que establece: "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes" (24).

Analizamos la importancia de la retroactividad de la ley aplicado a este campo, en virtud que antes que existiera el Código Tributario Guatemalteco, cada infracción tenía su propia sanción, así como cada impuesto regulado en su ley, ejemplo el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, conjugaba sus sanciones e infracciones, de igual manera con el Impuesto Sobre la Renta ISR no había unificación de criterios en cuanto a las sanciones - que se imponían en similares situaciones, así como los términos de prescripción, ahora contamos con el Decreto 6-91 del Congreso de la República, que nos facilita estas situaciones, ya que podemos establecer qué sanciones corresponden a una misma infracción, no importando el impuesto a que corresponda, teniendo para el efecto el contenido del artículo 94, que regula la Infracciones y Sanciones, en lo que se refiere al Código Tributario guatemalteco.

---

(24) Ibid.

F) RELACION DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN  
LOS CODIGOS GUATEMALTECOS.

La Irretroactividad de la ley, podemos localizarla propiamente en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como en el Código Penal, Código Procesal Penal y como novedad para nuestra legislación en el Código Tributario Guatemalteco en el artículo 66

CODIGO PENAL GUATEMALTECO:

En el Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 2o. establece: "Extractividad. Si la ley vigente al tiempo en que fue cometido el delito fuere distinta de cualquier ley posterior, se aplicará aquélla cuyas disposiciones sean favorables al reo aún cuando haya recaído sentencia firme y aquél se halle cumpliendo su condena" (25).

En este artículo se encuentra contemplado el principio de la aplicación de la ley más benigna al reo o que le favorezcan las disposiciones de una u otra ley, dependiendo de la naturaleza del delito y las circunstancias en que se pudo haber cometido el delito.

Esta aplicación de la ley más benigna, se aplica aún cuando haya recaído sentencia firme.

---

(25) Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

No obstante, en la vigente legislación sobre la materia, - se sigue el principio general de la irretroactividad en todo caso, salvo cuando la nueva ley sea más favorable al reo, o la pena ya haya sido cumplida en su totalidad por el reo.

#### CODIGO PROCESAL.

En el Derecho Procesal, la irretroactividad de la ley significa que la ley anterior continúa rigiendo las situaciones que cayeron bajo su imperio o sea los contemplados en el supuesto o hipótesis legal, excluyendo la aplicación de la ley posterior.

En la ley del Organismo Judicial vigente, -Decreto 2-89 - del Congreso de la República de Guatemala, establece en el --- artículo 7o. "Irretroactividad. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúa la ley penal en lo que favorezca al reo" (26)

---

(26) Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.

## CAPITULO IV

## LA RETROACTIVIDAD EN EL CAMPO TRIBUTARIO.

## A) GENERALIDADES:

El problema de la retroactividad de las leyes surge con respecto a aquellas relaciones jurídicas que nacieron durante la vigencia de una ley derogada y cuyos efectos se prolongan durante la vigencia de una nueva ley.

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 si opera en ciertos casos.

En lo atinente a la determinación de las relaciones jurídicas alcanzadas para la norma tributaria, el principio general es que sólo disponen para el futuro, por ser el efecto normal de todas las leyes, pero, no existe impedimento para que en ciertos casos y por excepción, adquieran retroactividad, en las condiciones y con las limitaciones que la misma ley establece.

Como hemos estudiado anteriormente existen varias teorías o doctrinas que tratan de explicar el fenómeno de la Retroacti-

-vidad de las leyes, a continuación se presentará un resumido - estudio de la retroactividad de la ley, aplicado a las normas - tributarias.

#### A.1. TEORIA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS:

En primer término cabe mencionarse la teoría clásica de los derechos adquiridos, que predominó en Francia durante el si glo XIX, aunque, en verdad más que una doctrina, se trata de di versas doctrinas con un fondo común.

Según esta interpretación, la ley nueva no puede alterar los derechos incorporados definitivamente al patrimonio del individuo, sino tan sólo, los derechos en expectativa, esto es, las simples facultades o esperanzas.

#### A.2. TEORIA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS:

La teoría de los hechos cumplidos o de los de facta prae-terita, tuvo su origen en autores alemanes y austríacos del si- glo pasado, y con diversas variantes fue acogida más tarde en I talia y Francia.

Para ella carece de interés que un derecho haya sido ad-quirido o no, pues lo importante es la existencia de un hecho - cumplido bajo el imperio de una ley anterior.

Según esta interpretación, los efectos ya producidos de - un acto o de un hecho anterior a la nueva norma, deben regirse la ley antigua, en tanto que para las consecuencias posteriores

debe averiguarse si tienen o no relación de causa y efecto con el hecho cumplido; en el primer supuesto se regirán por la ley antigua, en el segundo supuesto por la nueva.

### A.3. TEORIA DE LA SITUACION JURIDICA:

Acepta la diferenciación entre efecto retroactivo -aplicación de la ley al pasado-, y efecto inmediato -aplicación al presente-, pero en cambio, prescinde por completo de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la ley nueva.

Es importante determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica o en su fase estática; en lo que respecta a la primera, habrá retroactividad cuando altere situaciones constituidas o extinguidas, y en lo referente a la segunda, la retroactividad se produce si pretende reanudar efectos ya producidos bajo la ley anterior.

En otros términos: hay que distinguir entre hechos cumplidos (*facta praeterita*), ya definitivamente terminados bajo una ley anterior en cuanto a su creación (o extinción), o con efectos proyectados hacia adelante pero consumados en virtud de aquella, que no son modificables por la ley posterior; y las situaciones en curso (*facta pendentia*), que son afectables por la ley nueva.

En materia tributaria, existe un derecho patrimonial garantizado por la Constitución, cuando media un contrato o una convención especial, en virtud de la cual ese derecho está incorporado realmente al patrimonio del deudor, como es el caso -

- de una concesión que asegure el pago de una obligación fiscal - otorgando el correspondiente recibo.

Los vínculos derivados del ejercicio del poder tributario, que es la esencia de la soberanía, no pueden asumir caracteres contractuales, además existen otras situaciones distintas del pago que merecen ser protegidas, y que con la expresada interpretación quedan desamparadas.

#### B) ALCANCES DE LA RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Las leyes financieras en general y las tributarias en especial, por su naturaleza y por la materia oscilable que afectan - no pueden ser estáticas.

Evidentemente las leyes de este tipo pueden ser retroactivas. No decimos que deban serlo, porque el efecto normal de éstas, como de las demás leyes, es que rijan para lo futuro; no existe impedimento para que surtan efectos en el pasado.

En ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción.

En general, la retroactividad es inconveniente y atenta -- contra las exigencias de seguridad y certeza del derecho, y bastarían consideraciones económicas y políticas para condenarla.

El principio de certeza de la tributación aconseja la irretróactividad, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes, y la inconveniencia de la retroactividad

- radica en que los contribuyentes podrían haber actuado de manera diferente, de haber tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades etc., para evitar dificultades.

Sin recurrir a la teoría de los derechos adquiridos, que aparte de su debilidad y rechazo en el derecho privado, no sería viable en derecho público, pueden hallarse criterios jurídicos para poner coto a la arbitrariedad, y nada mejor al efecto que inspirarse en la doctrina del hecho cumplido, y de la situación jurídica.

Lo esencial para fijar el alcance de la nueva norma sancionada, es el estado consiguiente a la circunstancia de hecho (situación jurídica), considerada por la ley como determinante de la obligación tributaria.

Si tal situación ya está constituida o se ha extinguido, la ley nueva no puede alterarla, como tampoco en el supuesto de que sus efectos estén consumados.

No se trata aquí de respetar un derecho adquirido sino, - el hecho adquisitivo del derecho.

No interesa fundamentalmente que exista determinación o - pago de la obligación financiera, porque aquella tiene mero efecto declarativo y no constitutivo y el pago es la formalidad que no prejuzga sobre su extinción.

Desde luego que ambas circunstancias tienen relevancia, - pero no son decisivas; la obligación se constituye por mandato de la ley y no por la declaración jurada o por la determinación



-ya la formule el particular o la practique la Administración - y se extingue por las causales que también la ley señale -que - pueden ser el pago, el transcurso del tiempo u otra circunstancia-. Una declaración presentada por quien no es contribuyente o una liquidación formulada prematuramente, no dan nacimiento a la obligación, el pago de lo no debido o menos de lo debido, -- tampoco la extingue.

No hay impedimento en que la nueva disposición se aplique a las situaciones realizadas con posterioridad al hecho generador de la obligación tributaria.

La ley nueva puede aplicarse a las obligaciones en curso - de formación o que no estén definitivamente constituidas.

#### C) EL EFECTO RETROACTIVO EXCEPCIONAL.

En el título III, que se refiere a las Infracciones y Sanciones, Capítulo I, Parte General, de las Disposiciones Generales del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, encontramos el fundamento de la Irretroactividad de la ley en materia tributaria, así como su excepción que es la Retroactividad de la ley en materia tributaria.

El artículo 66 del referido Decreto, que se refiere al Código Tributario, establece:

"Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias - regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman -

infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes" (27).

Este artículo del Código Tributario que fue transcrito, - desarrolla el artículo 15 de la Constitución Política de la - República de Guatemala de 1985, nunca lo contradice o lo excede so pena de nulidad ipso jure.

Este es aplicable únicamente a las sanciones y aún dentro de estas se limita a excepcionar el principio general de la - Irretroactividad de la ley, a las normas en materia penal tributaria que describe, cuando favorezca al infractor.

Es importante considerar que en el artículo 66 del Código Tributario toma dentro del efecto retroactivo de las infracciones y Sanciones a los términos de prescripción, considerándolos para beneficio del infractor, hacer uso de los más breves o que les beneficien, asimismo extiende su campo a otras infracciones de las cuales no especifica, ampliando de esta manera - las facultades discrecionales de la Administración tributaria.

---

(27) Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

## CAPITULO V

### PLANTEAMIENTO SOBRE ALGUNOS CASOS PRACTICOS DE LA APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY TRIBUTARIA.

En el presente capítulo, tomaremos para ilustración algunos casos prácticos en la aplicación retroactiva de la ley cuando recién entró en vigencia el Código Tributario, y aún se encontraban vigentes los Decretos números 59-87, modificados por los decretos 90-87; 95-87 y 43-88, todos del Congreso de la República de Guatemala. (Ley del Impuesto Sobre la Renta) y Decreto Ley No. 97-84 y las reformas contenidas en los Decretos Nos. 60-87 y 95-87 del Congreso de la República de Guatemala (Ley -- del Impuesto al Valor Agregado -IVA-).

#### A) CASO SOBRE INFRACCIONES Y SANCIONES:

Con respecto a las Infracciones y Sanciones, la interrogante es cuáles prevalecen? las normas del Código Tributario o las leyes específicas.

Si estudiamos el artículo 94 del Código Tributario, vemos que se refiere a las Infracciones y Sanciones, pero si tomamos como ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 83 dice: Evasión. Los Contribuyentes y los responsables que realicen o incurran en cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra con intención de evadir total o par

- cialmente el impuesto, serán sancionados con multa equivalente al impuesto evadido o que se pretende evadir sin perjuicio de las responsabilidades penales en que pudiera incurrir.

Se presume la existencia de evasión, en las siguientes situaciones:

a) Omitir inscribirse ante la Dirección, como Contribuyente o responsable, cuando está obligado a ello de acuerdo con -- las normas de esta ley;

b) Omisión de la inscripción como contribuyente o responsable, o de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes;

Como en este caso se trata de una omisión de inscripción, no puede haber un monto equivalente, entonces nos remitimos al artículo 86 de la misma ley del Impuesto Sobre la Renta, párrafo primero y encontramos que: "Toda infracción a la presente -- ley, que no esté específicamente sancionada, dará lugar a la imposición de una multa de hasta trescientos quetzales (Q300.00), pero en todo caso no excederá del monto de lo omitido" (28).

El criterio para aplicar esa multa de -hasta- trescientos quetzales está en el artículo 52 del Reglamento de dicha ley, - que dice: "A los efectos de la aplicación de la multa que establece el artículo 86 de la Ley en su primer párrafo, deberán emplearse los siguientes parámetros para determinar su cuantía:

---

(28) Decreto 59-87 del Congreso de la República.

a) El tiempo transcurrido entre la fecha en que cumpla con la obligación y la fecha en que ésta debió cumplirse, de la siguiente forma: " (29)

Luego establece multas que oscilan de Q60.00 hasta Q300.00 dependiendo del número de días de atraso en el cumplimiento de la obligación, en otras palabras, la sanción máxima es de Trescientos quetzales (Q300.00).

Entonces qué multa hay que pagar?, la de Q500.00 como dice el Código Tributario o de Q60.00 a Q300.00 como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De conformidad con nuestro criterio, la sanción que debe pagarse es la que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta; o sea entre Q60.00 a Q300.00 según el caso, ahora la interrogante es: Y el Código Tributario, no prevalece?, claro que sí, solamente que en este caso no prevalece la sanción que impone sino sus disposiciones al respecto.

El artículo 7o. inciso 3o. en cuanto a Infracciones y Sanciones, se estará a lo dispuesto en el Código Tributario, artículo 66, que dice: "Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes" (30)

---

(29) Acuerdo Gubernativo No. 450-88

(30) Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Lógicamente, la más benigna es la que oscila entre Q60.00 y Q300.00.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, el plazo para inscribirse es de quince días hábiles.

De acuerdo a nuestro análisis de conformidad con el artículo 66 del Código Tributario, el plazo que prevalece es el que señala este último, o sea de 30 días hábiles.

Respecto a la multa, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala dos sanciones: una en el inciso 9 y la otra en el literal a del inciso 14, ambos del artículo 53. La sanción del inciso es imprecisa, no así el inciso 9 que señala una sanción de Q500.00 más la pérdida del crédito fiscal.

En este caso también prevalece el Código Tributario, ya -- que si bien es cierto, impone la misma sanción de Q500.00 no incluye la pérdida del derecho al crédito fiscal, por ser más benigna según el artículo 66 del Código Tributario.

Actualmente con la promulgación de los Decretos 26-92, 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, así como el Acuerdo Gubernativo No. 509-92 de fecha 24 de junio de 1992 del Presidente de la República, estos casos planteados están contemplados en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, disminuyendo así la cantidad de casos que tendían a confusión.

## A.1. OTRO CASO SOBRE INFRACCIONES Y SANCIONES.

Nos referiremos al inciso 10 del artículo 94 del Código Tributario, que señala como infracción: "Omitir la presentación de declaraciones o hacerlo después del vencimiento fijado para ello" (31). Este inciso no especifica plazo; por lo tanto, debemos entender que prevalecen los plazos señalados en las leyes correspondientes a cada tributo.

En este sentido, el artículo 94 es inconsistente, ya -- que la mayor parte de sus incisos señalan plazos, mientras -- que otros como el que analizamos no lo hace, este inciso establece como sanción una multa de hasta Q500.00.

Al analizar el artículo 82 de la derogada ley del impuesto Sobre la Renta dice: "Quienes en condición de contribuyentes o responsables no presenten a las oficinas correspondientes las Declaraciones Juradas y sus anexos dentro de los plazos o términos que se establecen en esta ley, incurrirán automáticamente en mora y por tal infracción serán sancionados con multa equivalente al 2% de la renta bruta o del capital en giro, el que fuere mayor.

Dicha multa no será en ningún caso menor de Q200.00 ni mayor de Q5,000.00" (32).

Es interesante conocer cuál será el criterio que se utilizará para graduar la sanción establecida en el Código --

---

(31) Decreto 6-91 del Congreso de la República.

(32) Decreto 59-87 del Congreso de la República

Tributario, pues dice que será hasta de Q500.00. el Código Tributario debe establecerlo porque, por ser tal, no puede tener reglamento .

Con respecto a la sanción, nuestra pregunta es: Cuál debe prevalecer?. La establecida en el Código Tributario, o la señalada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no debemos olvidar lo que prevalece en algunos casos, pues es lo que dispone el Decreto 6-91 del Congreso de la República y en otros, la sanción que impone, de tal manera que siempre prevalece el Código Tributario.

En este caso en particular, lo que prevalece es lo que dispone el referido Código, en su artículo 66; o sea aplicar la sanción más benigna, por lo tanto, tal situación se determinará al conocer cuál sería el monto de cada una de las sanciones, pues ninguna de las dos especifica cantidad fija o concreta.

En el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- (también derogada), según el artículo 53, inciso 14 literal b) tipifica la infracción como Omisión total de la presentación de las declaraciones correspondientes; y según el primer párrafo de dicho inciso, la sanción es del 100%, sin embargo, por tratarse de declaraciones, no hay valor preciso, consecuentemente, la sanción es incierta.

Se aplica entonces la sanción señalada en el inciso 13 del artículo 53 citado, que no precisan sanciones, es de Trescientos quetzales Q300.00.



Tomemos nota que esta sanción se aplica en casos de Omisión total de presentación de declaraciones.

Cuando se trata de presentación extemporánea de las mismas la ley señala diferente sanción y la encontramos en el artículo 55 que dice: "Cuando un contribuyente presente su declaración jurada fuera del término que establece el artículo 38 de esta ley, pierde el derecho al crédito fiscal en las siguientes proporciones: "(33) - señala una graduación que va del 10 al 30%, según el número de días de atraso.

Nuestra interrogante es qué sanción prevalece?

Al igual que en el caso del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, que ya analizamos, debe prevalecer la sanción más benigna, lo cual también se establecerá hasta que se conozcan los montos concretos o definidos de las sanciones, en cumplimiento a lo que regula el artículo 66 del Código Tributario que específicamente se refiere a la benignidad en lo que se refiere a sanciones o términos de prescripción más breves que favorezcan al infractor.

---

(33) Decreto Ley No. 97-84.

B) CASO SOBRE INTERPRETACION DE PLAZOS  
PARA EVACUAR LAS AUDIENCIAS.

Si analizamos el caso del Impuesto al Valor Agregado, IVA con respecto al plazo para evacuar audiencias, en el sentido - de que la resolución fue notificada tres días después que el - Código Tributario entrara en vigencia y tomando como ejemplo - la aplicación del Decreto Ley No. 97-84, con sus reformas contenidas en los Decretos 60-87 del Congreso de la República, -- nos preguntamos en qué plazo deberíamos evacuarla? dentro de - los 20 días hábiles que dispone la Ley del Impuesto al Valor A gregado -IVA-, o dentro de los 30 días hábiles prorrogables -- por 15 a que se refiere el Código Tributario.

Aún cuando pudimos hacer uso del plazo de 30 días hábiles prorrogables en 15, optamos por hacerlo dentro del plazo - de 15 días hábiles a que se refiere la Ley del Impuesto al Va- lor Agregado, porque pudimos hacer uso de los 30 días?

Podría decirse que por haber sido notificados cuando ya - el Código estaba en vigor, pero no fue esa la razón, sino la - que a continuación exponemos:

En el Código Tributario dice que las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante el Fi<sup>s</sup>co, prevalecen sobre las anteriores, pero las diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiem- po de su iniciación.

Tomemos en consideración que sustanciación significa trámite de una causa y diligencia quiere decir tramitación de un acto o causa judicial.

La diferencia un tanto es ritualidad, que significa observancia de formalidades en la tramitación de actos importantes.

La notificación de la audiencia supone la emisión del nombramiento de un Auditor Fiscal, así como la visita del contribuyente la revisión respectiva, el visto bueno de un supervisor etcétera, -todo lo cual sucedió en el año de 1990-, hasta la última visita al contribuyente para notificarle la audiencia que se le otorga, junto con el pliego de ajustes. La interrogante es Qué plazo prevalece?

La disposición de la nueva ley Tributaria, prevalece sobre la anterior -Ley del Impuesto al Valor Agregado -; por lo tanto la audiencia debía evacuarse dentro de los 30 días hábiles, prorrogables en 15 días, pero rige la ley vigente al tiempo de su iniciación -o sea en mayo de 1990-, en este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, consecuentemente la audiencia debió evacuarse dentro del improrrogable término de 15 días hábiles.

En este sentido, existe incertidumbre porque la autoridad Administrativa en base al mismo artículo del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, o sea el inciso 5, puede declarar que la evacuación está en tiempo o --

-- que es extemporánea.

Entonces por qué decimos que pudimos hacer uso del plazo - de 30 días prorrogables en 15?.

Porque nos pudimos basar en el artículo 66 del Código Tributario, que es el que nos permite hacer uso con efecto retroactivo de las normas que favorecen al infractor y el plazo que da el Código Tributario es el más favorable.

Además, desde el momento en que a un contribuyente se le - notifican ajustes o un impuesto, le dan el carácter de infrac- - tor.

En la actualidad, lo que se refiere a los plazos en el Código Tributario y la vigencia del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, (Ley del Impuesto al Valor Agregado), ya se encuentra regulados en mejor forma la evacuación de las audiencias.

## C) CASO SOBRE PRESCRIPCION.

A continuación se transcribirá un dictamen emitido por la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Finanzas Públicas, relacionado con la prescripción de un derecho, misma que contempla el artículo 66 del Código Tributario.

Dirección de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultoría y Asesoría Jurídica, Guatemala, dieciocho de octubre de mil novecientos noventa y tres.

ASUNTO: DIRECCION DE ASUNTOS JURIDICOS RECHA ORDEN DE PAGO A NOMBRE DE MARIO ROBERTO AREVALO POR NO ADJUNTAR DICTAMEN Y RESOLUCION QUE DIERON ORIGEN A LA MISMA.

SEÑOR MINISTRO:

En cumplimiento a las instrucciones dadas en la providencia 5579, luego del estudio realizado sobre el expediente identificado en el Asunto, esa Dirección expone:

1o. Según la documentación que obra en el expediente, el contribuyente Mario Roberto Arévalo tiene con el Estado un adeudo en concepto de Impuesto del Timbre Sobre Ventas del 1 y 2 trimestres de 1972, más el 20% de multa e intereses.

En el expediente analizado, no obran las resoluciones que dieron origen al cobro del tributo, sino que única

- mente copias al carbón de las Ordenes de Pago, según consta, fue debidamente notificada el 25 de agosto de 1975, sin que a partir de dicha fecha, se haya interrumpido la prescripción.

20. La ley vigente en las fechas en que se originaron -- las obligaciones tributarias a las que se refiere el presente expediente es el Decreto Legislativo 1831, 33 de su Reglamento y sus reformas. En dicho decreto no se reguló lo concerniente a la prescripción.
30. En el presente caso, esta Asesoría considera que en virtud del efecto retroactivo que el artículo 66 del Código Tributario concede a las normas tributarias -- que establecen términos de prescripción más breves o que favorezcan al infractor, el término de prescripción aplicable es de CINCO AÑOS contados a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo; por lo que haciendo la aplicación correspondiente al caso analizado, la notificación de la resolución que requiere el pago al contribuyente fue hecha el 25 de agosto de 1975 y desde esa fecha no han habido requerimientos de cobro al contribuyente, ni se ha interrumpido la prescripción. En consecuencia, han transcurrido en exceso más de -- los cinco años que estipula el Código Tributario para la prescripción, por lo cual el derecho del Estado pa

-ra reclamarle el pago, SE ENCUENTRA PRESCRITO.

4o. En base a lo anteriormente expuesto, y en aplicación de las normas específicas aludidas, el suscrito ---  
O P I N A :

Que el derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago del Impuesto Sobre Ventas, multas e intereses al contribuyente Mario Roberto Arévalo, por el 1 y 2 trimestres de 1972, SE ENCUENTRA PRESCRITO, por lo que la Administración Tributaria de conformidad a lo estipulado en la literal d) del numeral 2) del artículo 55, del Código Tributario, se podrá declarar prescrito el adeudo, sin perjuicio de lo que preceptúa el artículo 96 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Atentamente.

(firma y sello del Asesor ponente)

Consultor y Asesor Jurídico.

En el presente caso, tomamos en consideración lo estipulado por el artículo 66 del Código Tributario, entre otros aspectos - que hemos estudiado, se refiere a la prescripción, considerándole que la prescripción no es específicamente una infracción ni sanción, pero como se ha investigado, el Ministerio de Finanzas Públicas, lo aplica abundantemente cuando se refiere a la aplicación retroactiva de la ley tributaria, así como el siguiente caso que a continuación se expone.

## D) DICTAMEN SOBRE LA PRESCRIPCION.

Transcripción del dictamen No. 541-93-DAJ, emitido por un Consultor y Asesor Jurídico de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala.

Dirección de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultoría y Asesoría Jurídica. Guatemala, dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y tres.

ASUNTO: INFORME DE LA REVISION FISCAL PRACTICADA AL CONTRIBUYENTE ARTELEC, SOCIEDAD ANONIMA POR EL PERIODO DEL 1 DE JULIO DE 1980 AL 30 DE JUNIO DE 1981, PRESENTADA POR EL AUDITOR -- FISCAL ILEANA NINNETT SOTO LOPEZ EN NOMBRAMIENTO DFAI-428-87.- - - - -

Señora Subdirectora:

En cumplimiento a las instrucciones dadas en la providencia número 532-93-DAJ, luego del estudio realizado sobre el expediente de ARTELEC S.A., en cuanto a la prescripción le manifiesto lo siguiente:

- 1o. Se ha analizado la documentación contenida en el expediente y en la cual consta a folios del 28 al 31 que la notificación de la resolución definitiva de la Dirección General de Rentas Internas en la que se requiere el pago al contribuyente ya identificado, por el adeudo correspondiente al período del 1 de julio de 1980 al 30 de junio de 1981, se efectuó el 13 de -



-septiembre de 1988.

20. Conforme lo que preceptuaba el artículo 51 del Decreto Ley número 229, (Ley vigente en las fechas en que se o riginaron las obligaciones tributarias a las que se re fiere el presente expediente), el derecho del Estado - para hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y para exigir el pago de cualesquiera de los impuestos, multas y recargos a que se refería dicha ley, prescribía en el transcurso de seis años que empezaban a con- tarse desde la fecha en que, de conformidad con los -- preceptos legales, debía hacerse el pago de los impues- tos o multas en su caso, y en el presente el pago del adeudo debió hacerse el 3 de noviembre de 1981.

El tiempo corrido para la prescripción se interrumpía por gestión de cobro o reclamo, debidamente notifica-- dos o por gestión escrita presentada ante la Adminis-- tración Tributaria hecha por el contribuyente.

30. En el presente caso, y con la documentación que obra en el expediente se comprueba el derecho del Estado pa- ra ejercitar el cobro estaba PRESCRITO, aún antes de emitirse la resolución mediante la cual se le reclama el pago de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto del Tim- bre y multas del período comprendido del 1 de julio de 1980 al 30 de junio de 1981, se efectuó el 13 de sep- tiembre de 1988, cuando ya habían transcurrido más de

los seis años que la ley citada establecía como plazo para que operara la prescripción.

En base a lo anteriormente expuesto y en aplicación de -- las normas específicas aludidas esta Dirección O P I N A :

Que el derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago del Impuesto Sobre la Renta, Timbre y Multas al contribuyente "ARTELEC SOCIEDAD ANONIMA", por el período del 1 de julio de 1980 al 30 de junio de 1981, SE ENCUENTRA PRESCRITO, por lo que podrá ser declarado así por la Administración Tributaria de conformidad con lo estipulado en la literal d) del numeral 2 del artículo 55, del Código Tributario, sin perjuicio de lo que preceptúa el artículo 96 del Código citado.

Atentamente,

Nombre del Consultor y Asesor Jurídico.

## C A P I T U L O   V I .

### ANALISIS COMPARATIVO DE LEGISLACIONES TRIBUTARIAS O FISCALES EN RELACION A LA APLICACION RETROACTI- VA DE LA LEY, CON OTROS PAISES

#### A) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA. MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO OEA/BID.

La Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario fue integrada por los doctores Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, quienes aportaron sugerencias al modelo presentado, quedando de la siguiente manera el artículo referido de la Retroactividad de la Ley en materia -- Tributaria:

Capítulo I. Parte General. Sección Primera. Disposiciones Generales. Excepciones a la Irretroactividad. Artículo 69.

" Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves"

En la exposición de motivos del mismo Código, se refiere al transcrito artículo 69 y dice: Recoge expresamente el principio de derecho penal común, de que las normas punitivas de--ben tener efecto retroactivo cuando establezcan soluciones me--nos gravosas para el infractor.

Es preciso comentar que no todos los países han adoptado este modelo, realmente son escasos quienes han puesto en marcha la regulación tributaria en un solo cuerpo legal.

En el mismo libro que contiene la Reforma Tributaria para el Programa conjunto de Tributación OEA/BID, contiene las sugerencias dejadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

En las Terceras Jornadas, celebradas en SAO PAULO en -- 1962, en el Tema No. 3 titulado "Principios Jurídicos Aplicables a la Represión y Prevención de las Infracciones Tributarias", encontramos en el numeral 80. la siguiente sugerencia: Las normas sobre el Ilícito Tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.

Con respecto a los Principios y normas aplicables del modelo del Código Tributario, Las disposiciones se aplican a todas las Infracciones tributarias, salvo disposición legal expresa en contrario.

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.

El objeto es solucionar la duda que podría plantearse acerca de cuáles son los textos aplicables a las infracciones no previstas en el Código. En tal sentido se declara, en principio la aplicación de éste, salvo disposición legal expresa

en contrario.

Asimismo se dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, norma que debe vincularse con el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario.

En consecuencia, frente a un vacío y oscuridad de la ley tributaria penal no es preceptivamente aplicable el Código Penal sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho Tributario.

Se ha considerado conveniente que las infracciones tributarias de escasa gravedad, como la mora, las contravenciones y el incumplimiento de los deberes formales, no se consideren a los efectos de la determinación de la responsabilidad del derecho penal común.

En cambio, la defraudación y el contrabando por su especial gravedad, deberán ser tenidas en cuenta a esos efectos.

La palabra infracción es empleada en un sentido genérico, pues comprende todas las situaciones de ilícito fiscal, a diferencia de lo que ocurre en ciertas legislaciones, en que esa expresión es utilizada para caracterizar determinada categoría de ilicitud.

## B) CODIGO TRIBUTARIO DE COSTA RICA.

El Código Tributario Costarricense, establece con respecto a la aplicación Retroactiva de la ley en materia tributaria, en el capítulo I. Disposiciones Generales, Sección Primera: Vigencia y Principios aplicables. Artículo 65º: Vigencia de las normas Tributarias punitivas.

"Las normas tributarias punitivas sólo rigen para el futuro. No obstante, tienen efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves" (35).

## C) CODIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.

Al entrar en vigencia el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, nació en Guatemala, un cuerpo legal que regulara las situaciones tributarias no contempladas en las tantas normas fiscales dispersas que regían antes del 2 de octubre de 1991, es así como encontramos la figura de la Retroactividad de la ley en materia tributaria contemplada en el artículo 66 - del referido Decreto, que sólo desarrolla el artículo 15 Constitucional, nunca lo contradice o excede, so pena de nulidad ipso jure. Además, atendiendo a su ubicación dentro de éstas se limita a excepcionar el principio general de la Irretroactividad de la ley, a las normas de la materia penal tributaria que describe, cuando favorezcan al infractor.

---

(35) Código Tributario de Costa Rica. Pág. 41

Dentro del Código Tributario Guatemalteco, encontramos ubicada la Retroactividad en el Título III, que se refiere a -- las Infracciones y Sanciones, Capítulo I. Parte General, Sección Primera de las Disposiciones Generales que dice en el artículo 66. "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualquiera otra que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes" (36).

Es importante resaltar que en nuestro Código Tributario, se amplían las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, cuando el legislador añade al artículo 66 que es aplicable a otras sanciones que favorezcan al infractor, sin definir las, por lo que es ambigua su interpretación.

#### D) CODIGO FISCAL DE PANAMA.

En la República de Panamá, no existe un cuerpo legal tributario, sino que rige la Ley número 8 del 27 de enero de 1956 aprobado por la Asamblea Nacional de Panamá, el cual se denomina Código Fiscal, vigente desde el año de 1956.

La Ley No. 8 referida, fue analizada y estudiada, estableciéndose que no se contempla la figura de la Retroactividad de la ley en materia fiscal, en virtud que cada tributo tiene sus

---

(36) Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

propias normas que rigen las Infracciones y Sanciones fiscales, siendo las sanciones diferentes para cada caso y tributo.

Similar situación ocurría en nuestro país, antes de la promulgación del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala -Código Tributario-.

#### E) LEGISLACION SALVADOREÑA.

Para estudiar y analizar las leyes fiscales o tributarias de la República de El Salvador, se consultó la "Recopilación de Leyes Tributarias, Impuestos Directos", en la que encontramos -- entre otras leyes fiscales los Decretos Números 472 y 553 ambos de la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador y el Decreto No. 55 del Presidente Constitucional de El Salvador, que se refieren en su orden a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Impuesto Sobre Patrimonio y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio y además la Ley del Gravámen de las Sucesiones y su Reglamento, en las cuales, establecen en cada tributo o impuesto, las infracciones, con su respectiva sanción, y de las leyes que no contemplan las sanciones específicas, las remite a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin tomar en consideración - la aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Es importante resaltar que este país, no tiene en vigencia ningún cuerpo legal que regule las infracciones y sanciones, por lo tanto no contemplan la retroactividad de la ley.



## F) ANALISIS DE LA LEGISLACION DE MEXICO

## F.1 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna -- que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Si bien es verdad que el artículo 14 de la Constitución Política de México, hace ver que tal precepto no reza con el legislador; se dirige a los jueces, a los tribunales y en general a las autoridades encargadas de la aplicación de las leyes o su ejecución.

Los términos del artículo 14 Constitucional vigente "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona

alguna, difiere de lo estatuido en la Constitución de 1857 que decía "No se podrá expedir ninguna ley retroactiva".

## F.2. CODIGO FISCAL DE MEXICO.

En México se encuentra en vigencia el Código Fiscal que regula en el artículo 5o. que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El siguiente párrafo fue reformado por el artículo 5o. de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de fecha -- 31 de diciembre de 1982, en vigor el 1o. de enero de 1983, para quedar como sigue:

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

El artículo 6o. que se refiere a las Contribuciones que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con - posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de con--tribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a - quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguien--tes al momento de la causación.

III. Se encuentra derogada por el artículo 10. de la Ley - que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales,

publicada en el Diario Oficial del 30 de abril de 1986.

G) LEY TRIBUTARIA DE HONDURAS.

Consultamos la Ley del Impuesto Sobre Ventas, creada mediante Decreto No. 24 del 20 de diciembre de 1963, actualizada al 12 de marzo de 1990; Decreto 18/90 y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre Ventas, emitido por Acuerdo No. 1478-A del 11 de agosto de 1982

Al estudiar y analizar las referidas leyes tributarias de la República de Honduras; la Ley del Impuesto Sobre Ventas es considerada como una combinación de las diferentes modalidades del Impuesto al Valor Agregado.

Establece un régimen de Sanciones específicos para cada infracción, no existe un cuerpo legal que regule en forma general este tipo de sanciones, y lejos de ello, con la aplicación de la Ley de Ordenamiento Estructural de la Economía, a que se refiere el Decreto 18/90, se reformaron varios artículos.

La reforma se orientó básicamente a la elevación de las multas, con la intención de que las sanciones por infracciones a la ley se volvieran más onerosas, a fin de contribuir a minimizar el nivel de ausentismo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## H) LIMITACIONES Y CONDICIONES DE LA RETROACTIVIDAD

La Constitución Argentina no contiene disposición similar al art. 14 de la mexicana, según el cual a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, únicamente prohíbe en el artículo 18 la retroactividad de las leyes penales, entre las cuales, no pueden incluirse las normas financieras. El art. 3 del Código Civil, dispone que las leyes se aplicarán, desde su vigencia, a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, lo que facilita la solución de situaciones que suelen presentarse en materia tributaria; además el párrafo siguiente del mismo artículo establece que no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario, lo que importa reconocer que el legislador puede, expresamente, asignarles retroactividad, aunque ésta en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Tales normas reemplazan a los antiguos artículos 3 y 5 y coinciden con la jurisprudencia de la Corte Suprema y de los tribunales federales que siempre reconocieron que la prohibición de la retroacción sólo afecta a las cuestiones de derecho privado y no a las de derecho público, como son las tributarias.

La misma solución es propiciada en Francia para las leyes administrativas, y en otros países como Bélgica que acepta la retroactividad con carácter excepcional; en Suiza también impera el principio de que las leyes tributarias rigen -

para lo futuro pero en bastantes casos se ha admitido el efecto retroactivo.

En general, los ordenamientos tributarios consagran el -- principio de la vigencia futura de las normas (México en artículo 7. reformado, Chile artículo 3, Perú artículo XI del título preliminar, modelo de Código OEA/BID, artículo 9); y en el caso de la Ley española artículo 20, se remite al artículo 1 del Código Civil que fija el mismo criterio pero aclarando que el artículo 3 establece que las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario, lo cual ha permitido declarar la validez de reglamentos aplicados a situaciones anteriores a su publicación.

El Código Tributario Nacional de Brasil, también establece la Ultraactividad de las leyes, distinguiendo como el Código Chileno y el Modelo OEA/BID, entre diversas categorías gravámenes y según sean creadores o extinguidores de tributos, pero en los artículos 105 y 106 autoriza en ciertos casos y con limitaciones la aplicación de las nuevas normas a hechos generadores pendientes y aun a los pretéritos.

Cabe por último señalar, que la Corte Constitucional de Alemania Occidental también se ocupó del problema y consagró el criterio antes expuesto, de que las leyes en principio, no deben tener efecto retroactivo, lo que puede admitirse únicamente en casos muy excepcionales. Los principios fundamentales para condenar la retroacción fueron el principio Constitucional del Estado de Derecho y la necesaria certeza de las normas legales.

## I) SIMILITUDES DE LOS CODIGOS TRIBUTARIOS EXISTENTES EN CENTRO AMERICA.

Los Códigos Tributarios que existen en Centro América, como en Guatemala y Costa Rica, tienen en común la fuente que -- los originó, pues emanan del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, especialmente con el aspecto de la aplicación retroactiva de la Ley en materia Tributaria, como excepción al Principio de la Irretroactividad de la ley, que es una de las características de toda norma,

En este caso juega un papel muy importante el infractor, -- ya que en su mismo cuerpo legal, se han contemplado situaciones favorables a él, como ejemplo dentro de dos normas que pueden ser aplicables a un mismo caso concreto, se puede aplicar la -- que favorezca al infractor, así como los términos de prescripción que le sean beneficiosos.

### I.1. DIFERENCIAS DE OTROS CODIGOS TRIBUTARIOS CON RELACION AL MODELO OEA/BID.

La esencial diferencia que existe entre el Modelo OEA/BID y el de la República de Costa Rica, con relación al contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, es la amplitud de las facultades discrecionales que se le atribuye a la Administración Tributaria, cuando especifica en el artículo 66

-- del Código Tributario que establece en la parte final que: " O cualquiera otra que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes".

En este sentido, el Legislador inmovinó a los tipos de infracciones pues dice O cualquiera otra, sin delimitarlas, existe en este sentido ambigüedad para definir las, asimismo se refiere a las soluciones o sentencias firmes, que realmente debe haber afectado en gran manera la resolución y sentencia, para que el infractor pueda alegar la retroactividad de la ley.

#### I. 2. SITUACION FISCAL DE EL SALVADOR, HONDURAS, NICARAGUA Y PANAMA.

Como hemos expuesto, en estos países existe dispersidad - en las leyes fiscales o tributarias, no hay un cuerpo uniforme que regule lo referente a las infracciones y sanciones, pues cada tributo tiene su propia regulación.

En estos países no se ha modernizado la tributación, existe una situación similar a la que existía en nuestro país, antes de la promulgación y vigencia del Código Tributario.



## C O N C L U S I O N E S

10. Se ha comprobado que existe desconocimiento sobre la aplicación retroactiva de la ley, existiendo incertidumbre en su interpretación y aplicación.
20. Que para una efectiva aplicación retroactiva de la ley -- tributaria, es necesario el estudio sobre la doctrina y - teorías que lo fundamentan.
30. Que el artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, únicamente desarrolla y nunca contradice el --- artículo 15 de la Constitución Política de la República - de Guatemala.
40. El principio de la Retroactividad es recogido del derecho común, de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando establecen soluciones menos gravosas para el infractor.
50. Para que haya retroactividad de la ley no es suficiente - que la ley cambie al pasado, sino que debe cambiarlo en - perjuicio de las personas a las que se refiere en sus dis posiciones.
60. Que Guatemala, con respecto a otros países ha alcanzado - un avance notable en la modernización tributaria, y ahora en la aplicación retroactiva de la ley tributaria.

## B I B L I O G R A F I A

- BAUDRY, Lacantinerie "TRATADO TEORICO EN LA PRACTICA DE DERECHO CIVIL DE LAS PERSONAS", Editorial - Turín, Tercera edición, París, 1907.
- BONNECASE, Julian "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", Editorial José M. Cajica JR. Tomo II. Puebla, México, 1943.
- BONNECASE, Julian "SUPLEMENTO AL TRATADO DE DERECHO CIVIL" Editorial José M. Cajica JR. Tomo II. -- Puebla, México, 1942.
- BRAMANT ARIAS, Luis "LA LEY PENAL" Curso de Dogmática Jurídica, Editorial Mundial de Roberto Meza SImich y Cía. Impreso en Lima, Perú, 1950.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO" Editorial Porrúa S.A., Trigésimo quinta - edición, Argentina 1984, Impreso en México.
- HUNGRIA, Nelson "LEYES TEMPORARIAS O EXCEPCIONALES EN MATERIA PENAL" Revista de Derecho Penal, - año III. No.2, Segundo Trimestre, Buenos Aires, Argentina, 1947.
- HURTADO AGUILAR, Hernan "DERECHO PENAL COMPENDIADO" Comentarios a la parte general del Código Penal, Editorial Landivar, Primera edición, Guatemala, C.A., 1973.
- JIMENEZ DE ASUA, Luis "LA LEY Y EL DELITO", Editorial Sudamericana, Impreso en Buenos Aires, Argentina Sexta edición, 1973.
- MANZINI, Vincenzo "TRATADO DE DERECHO PENAL" Editorial Turín, Volúmen I. Italia, 1916.
- PUIG PEÑA, Federico "COMPENDIO DE DERECHO CIVIL ESPAÑOL", Editorial Pirámide, Tomo I. Parte General Tercera Edición, Madrid, 1976.
- ROUBIER, Paul "LOS CONFLICTOS DE LEYES EN EL TIEMPO" Editorial Turín, París, Tomo I. año 1929.

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS:

- CABANELLAS, Guillermo "DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO U  
SUAL" Editorial Heliasta S.R.L., Docea-  
va edición, Buenos Aires, Argentina, --  
1979.
- DE PINA, Rafael "DICCIONARIO DE DERECHO" Editorial Po--  
rrúa, décima tercera edición, México --  
1985.
- OSORIO, Manuel "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, PO-  
LITICAS Y SOCIALES" Tomo I. Editorial -  
Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina  
1974.

## LEYES:

- Constitución Política de la República de Guatemala de 1985.  
Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.  
Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.  
Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.  
Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.  
Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.  
Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala.-derogado-  
Decreto 97-84 del Congreso de la República de Guatemala -derogado-  
Acuerdo Gubernativo No. 450-88. -derogado-.

## LEGISLACION EXTRANJERA:

- Código Tributario de la República de Costa Rica  
Módulo de Código Tributario para América Latina OEA/BID.  
Recopilación de Leyes Tributarias. Impuestos Directos  
Decreto No. 472 de la Asamblea Legislativa de la República de  
El Salvador.  
Decretos 24 y 18/90 de la República de Honduras y Acdo. 1478-A  
Ley de Simplificación Tributaria de la República de Honduras.  
Ley No. 8 del 27 de enero de 1956 de la Asamblea Nac. de Panamá  
(Código Fiscal)  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Código Fiscal.