

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



**LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS
EN MATERIA TRIBUTARIA**

MAYRA ALEJANDRA RIQUIAC RAMÍREZ

GUATEMALA, ABRIL DE 2019

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

LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS 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 la licenciada

MAYRA ALEJANDRA RIQUIAC RAMÍREZ

Previo a conferírsele el grado académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

Guatemala, abril de 2019

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL: Dr. Hugo Roberto Jauregui
VOCAL: M. Sc. Erwin Iván Romero Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: M. Sc. Pablo Andrés Bonilla Hernández
VOCAL: M. Sc. Armín Cristóbal Crisóstomo López
SECRETARIO: M. Sc. Nery Arnoldo Méndez Cruz

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

Guatemala, 15 de julio de 2018

Dr. Ovidio David Parra Vela
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, Zona 12

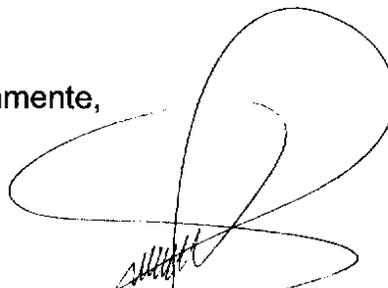
Estimado Señor Director:

Oportunamente fui nombrado como tutor del plan de investigación de tesis denominado "LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA", del cual me complace informar que supervisé a la Licenciada Mayra Alejandra Riquiac Ramírez, durante todo su desarrollo.

El trabajo de tesis llevado a cabo por la sustentante en mi opinión ha sido abordado en forma clara, concisa y concreta, tomando en cuenta la relación del problema y la hipótesis planteada. El problema y la hipótesis formulada fueron analizados y evaluados a lo largo de la investigación, los métodos y técnicas de investigación utilizados, fueron los idóneos y pertinentes. Como consecuencia de todo lo indicado se llegó a comprobar la hipótesis planteada, en forma coherente y con la consistencia científica y técnicas pertinentes.

En virtud de lo relacionado y conforme al artículo 14°. del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado, **APRUEBO** la investigación llevada a cabo, a fin que ante el Tribunal examinador que corresponda la sustentante pueda ejercer la defensa de la tesis.

Me suscribo de usted, atentamente,



M,Sc. Pablo Chen Macz
Lic. Pablo Chen Macz

Guatemala, 26 de marzo de 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Esta tesis fue presentada por la **Licda. Mayra Alejandra Riquiac Ramírez** estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



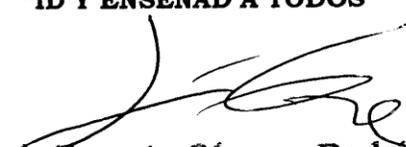
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 5 de abril del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Mayra Alejandra Riquiac Ramírez aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 100-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“LA TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

ÍNDICE



INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

El derecho tributario, sus fuentes y principios constitucionales	1
1.1 El derecho tributario	6
1.2 Principios constitucionales.....	8
1.2.1 Principio de legalidad	10
1.2.2 Principio de seguridad jurídica o certeza del derecho	13
1.2.3 Principio del debido proceso	14
1.2.3.1 Procedimiento administrativo	16
1.2.4 Principio de no confiscación.....	19
1.3 Fuentes que inspiran el derecho tributario	20
1.3.1 La legislación	20
1.3.2 La jurisprudencia.....	21
1.4 La interpretación de la ley	24

CAPÍTULO II

La teoría de los derechos adquiridos en la doctrina y la jurisprudencia tributaria.....	31
2.1 La obligación tributaria	31
2.2 El hecho generador y sus consecuencias jurídicas.....	32
2.3 Conflicto de leyes en el tiempo.....	35
2.3.1 La retroactividad.....	39
2.3.2 Principio de ultractividad	44
2.4 Teorías respecto de la aplicación retroactiva de las normas jurídicas	45
2.4.1 Tesis de Planiol.....	46
2.4.2 Tesis de Julien Bonnecase	46
2.4.3 Teoría de los hechos jurídicos cumplidos	47
2.4.4 Teoría de la situación jurídica	49



2.4.5 Teoría de los derechos adquiridos	56
2.5 Casos en Guatemala donde se ha reconocido la existencia de conflicto de leyes en el tiempo.....	56
2.5.1 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la vigencia del Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, expediente 2836-2012, del 18 de diciembre de 2012.....	56
2.5.1.1 Breve descripción del caso	56
2.5.1.2 Argumentos de la corte de constitucionalidad	69
2.5.1.3 Análisis concreto de la sentencia.....	70
2.5.2 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la aplicación del artículo 28 del Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, expedientes 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000, del 13 de agosto de 2003	71
2.5.2.1 Breve descripción del caso	71
2.5.2.2 Argumentos de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala	74
2.5.2.3 Análisis concreto de la sentencia.....	76
2.6 La teoría de los derechos adquiridos en Guatemala	76
2.7 La prescripción	81

CAPÍTULO III

La teoría de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria.....	87
3.1 Comparativo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Actualización Tributaria	91
3.2 La aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria	94
3.3 Análisis de casos en los que existe conflicto de leyes	94
3.3.1 Empresas de construcción y similares	95
3.3.2 Amortización de derechos sobre programas informáticos y sus licencias	96
3.3.3 Pérdidas de capital.....	97
3.3.4 Pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta	97

3.3.5 Costos y gastos que exceden del 97% en el período de imposición



CAPITULO IV

La aplicabilidad de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria.....	105
4.1 Descripción del caso analizado referente a los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta realizados, ante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria	105
4.2 Investigación de la aplicabilidad de la teoría de los derechos adquiridos	109
4.3 Análisis ante la respuesta obtenida por parte de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas, Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria	110
4.3.1 La Ley del Actualización Libro I, Impuesto Sobre la Renta	110
4.3.2 Tratamiento legal de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta.....	112
4.3.3. Propuestas	118
4.3.3.1 Saldos pagados durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	118
4.3.3.2 Saldos pagados a partir de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta	120
CONCLUSIONES.....	121
REFERENCIAS.....	123
ANEXOS	127
Anexo I: Consulta efectuada a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, presentada mediante memorial el 28 de septiembre de 2017.....	127
Anexo II: Formulario SAT 1411, Impuesto Sobre la Renta, para los Régimenes, Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos, Declaración Jurada y pago anual, https://declaraguatate.sat.gob.gt/declaraguatate-web/	130
Anexo III: Criterio del procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, publicado por la Superintendencia de Administración Tributaria en su portal web, https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/	132

Anexo IV: Consulta efectuada al Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicas de la Superintendencia de Administración Tributaria mediante memorial presentado el 13 de febrero de 2018, documento 2018-000000000014977.....



INTRODUCCIÓN



La presente tesis de maestría tiene por objetivo indagar desde el punto de vista doctrinario y legal acerca de la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, dada la existencia de conflictos de leyes en el tiempo, específicamente en el Libro I, Impuesto Sobre la Renta de la Ley de Actualización Tributaria, que derogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El capítulo I aborda el tema del derecho tributario, sus fuentes y principios constitucionales, en el cual se desarrolla una breve historia acerca de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), por sus funciones de recaudación, control y fiscalización de los tributos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria; asimismo, se describen los principios constitucionales con el objeto de resaltar su importancia en la aplicación de la legislación tributaria y por ser estos fundamentales dentro del sistema jurídico guatemalteco.

El capítulo II se refiere al tema de la teoría de los derechos adquiridos en la doctrina y la jurisprudencia tributaria, porque se considera necesario exponer las diferentes teorías que han sido desarrolladas doctrinariamente para dar solución a los conflictos de leyes en el tiempo; asimismo, diferentes casos de Guatemala en donde se ha reconocido tal situación, con el objetivo de ejemplificar las posibles soluciones a la problemática y como conclusión la búsqueda de la jurisprudencia de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria en Guatemala, a través de consultas realizadas a la Superintendencia de Administración Tributaria.

El capítulo III se expone acerca del tema de la teoría de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria, partiendo de un comparativo de artículos que se consideraron necesarios para el presente trabajo, de la Ley de Actualización Tributaria y la Ley del Impuesto Sobre la Renta y un análisis de cada caso en particular en donde se considera la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos, en virtud que la Ley de

Actualización Tributaria no contiene una normativa legal para su tratamiento derivado de la derogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



El capítulo IV se trata del análisis jurídico acerca de la aplicabilidad de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria, específicamente en los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta que los contribuyentes hayan realizado durante la vigencia de dicha ley y que subsistan durante la vigencia de la nueva ley, ello a través de consultas realizadas a la Superintendencia de Administración Tributaria y la respectiva propuesta para solucionar los problemas encontrados.

CAPÍTULO I

El derecho tributario, sus fuentes y principios constitucionales



El Estado de Guatemala, como es sabido, para su funcionamiento y el cumplimiento de sus objetivos en los cuales persigue la satisfacción del bien común por medio de los servicios públicos, necesita del monto que se recaude, en concepto de los tributos, como parte de su presupuesto. Estos tributos deben de ser recaudados en la forma prevista en la ley, para erogar los gastos correspondientes; es decir, que depende entre otros, de la contribución de los administrados para el recaudo de su presupuesto. Según lo establece el artículo 9, del Código Tributario, los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en función de su poder tributario y la exigencia surge de un determinado hecho generador dentro de una obligación tributaria, en donde el sujeto activo de la obligación tributaria juega un papel importante, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 17 del código citado y en el 18 se encuentra tipificado el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es el contribuyente o responsable. En este sentido es indispensable mencionar que como tal ha depositado esta función de administración, recaudación, control y fiscalización en la Superintendencia de Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se refiere a la descentralización y la autonomía.

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de esas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y cumplir con los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. Por ello, se fundó en 1998 como una institución autónoma, descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que ejerce con exclusividad las funciones de administración tributaria, para lo cual tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, con fundamento legal en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual entró en vigencia a partir del 21 de

febrero de 1998. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. En los artículos 98 y 98 "A" del Código Tributario establecen las atribuciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos de la Administración Tributaria.



El objeto y las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se encuentran establecidas en su Ley Orgánica, Decreto 1-98, en el artículo 3 y es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad con la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;
- b. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;



- d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.



- l. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
- o. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;
- p. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos;
- q. Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;
- r. Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público;
- s. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria.

Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;



- t. Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;
- u. Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;
- v. Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;
- w. Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y
- x. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del

territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta Ley establezca, y no podrán tener la categoría de Intendencias



1.1 El derecho tributario

Algunos autores denominan al derecho tributario como el derecho fiscal, dependiendo del origen de su doctrina, la italiana, española y brasileña lo denominan como derecho tributario, en tanto que los alemanes como derecho impositivo, y los franceses y mexicanos como derecho fiscal, tal es el caso de Giuliani Fonrouge quien lo define como:

El derecho tributario o derecho fiscal, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos (Giuliani, 2005, p. 34).

La doctora García lo define de la siguiente manera:

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; v.gr., relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros (García, 1996, p. 137).

Por otro lado, para el tratadista Héctor Villegas el derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos” (1997, p. 134). Además, indica que el término derecho tributario es más exacto que el término derecho fiscal porque se refiere a la entidad patrimonial del Estado, que no solo comprende a los recursos tributarios, sino también a los demás recursos del Estado.

Villegas Lara, indica del derecho tributario lo siguiente:

Existe un fenómeno de la recaudación de tributos para el sostenimiento del aparato gubernativo, la realización de la obra pública y demás funciones del Estado. El derecho tributario de todo lo que concierne al pago de tributos por parte de las personas al Estado y demás entes públicos. La carga tributaria, los hechos que la originan, entre otros temas, constituyen la materia propia del derecho tributario. Aun cuando los actos que se desarrollan conforme a este derecho no son nada nuevo, lo que sí es cierto es que cada vez se han venido modernizando las concepciones que se tienen sobre el hecho generador del tributo, de los sujetos de la relación jurídica tributaria, los sistemas de recaudación, etc. La tributación produce relaciones entre el Estado y los particulares, y viceversa, esas relaciones que surgen de tales actos y previstas en ley, constituyen el derecho tributario, que es una de las especialidades del derecho (2017, p. 135).

Siguiendo con el tema del derecho tributario este se encuentra dentro de las ramas del derecho público, según el artículo 1 del Código Tributario, porque establece las normas tributarias como parte del derecho público, pues regula las relaciones entre el Estado y los gobernados; es decir, que rige las relaciones de interés social, donde prevalecen los intereses generales sobre los particulares, la cual no es una aseveración totalmente cierta, derivado que por un lado se comprende la necesidad de recaudo y del cumplimiento de los tributos y el aporte que debe existir por parte de los gobernados, hacía el sostenimiento estatal, al tenor del artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, pero por otra parte, los intereses particulares también juegan un papel importante dentro del derecho público.

Otra de las características es su fuerza obligatoria con la que actúa, pues obliga al contribuyente a su cumplimiento mediante la ejecución de sus herramientas legales y sus órganos administrativos y jurisdiccionales previamente establecidos, sin consentimiento de las partes; sin embargo, esta fuerza no es totalitaria, porque encuentra sus límites dentro de la misma legislación nacional, pues no es posible ignorar las garantías de los gobernados que se encuentran establecidas dentro de la jerarquía legal, las cuales serán



desarrolladas dentro del apartado correspondiente. Otra limitante que enfrenta el poder tributario es el problema de doble o múltiple imposición internacional, que más simple es gravar dos veces una mercancía o a un mismo sujeto pasivo, el cual surge de entidades dotadas de poder actuando internacionalmente, por causas del desarrollo tecnológico y de operaciones de comercio entre sí; sin embargo, este problema tiene raíces económicas y políticas.



1.2 Principios constitucionales

Héctor Villegas indica lo siguiente de los principios constitucionales:

Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, porque estos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene la facultad de declarar inválidas dichas leyes (2001, p. 131).

Del concepto anteriormente citado, se percibe que los principios constitucionales son los rectores del ordenamiento jurídico, las bases fundamentales, a partir de los cuales se desarrollan las normas legales, tales se constituyen dentro de los Estados modernos con el objetivo de establecerse como límites a la potestad legislativa.

El orden jurídico es un sistema de normas jerárquicas, una debajo de la otra, o como lo explica el doctor Hans Kelsen, es un orden gradado de diferentes capas de normas, que en su cúspide se encuentra la norma fundamental y en ese sentido, la más alta grado jurídico-positiva la representa la Constitución Política de la República de Guatemala, cuya función esencial consiste en regular los órganos y el procedimiento de la generación de las otras normas ordinarias; es decir, de la legislación. Por tal razón, una norma de grado inferior en ningún momento puede contradecir la norma de grado superior, caso contrario se consideraría nulas ipso jure, porque la norma de grado inferior se produjo con arreglo de la norma fundamental. Es inminente mencionar que el derecho tributario obedece al

orden de la constitución y se encuentra subordinado a ella, principalmente en lo relacionado con los derechos individuales, de allí nace la necesidad de estudiar los principios constitucionales que se constituyen como la base del ordenamiento jurídico, son premisas fundamentales en un Estado de derecho y son las ideas informadoras de la organización jurídica.



El poder que emana del Congreso de la República de Guatemala se constituye básicamente en la facultad que le otorga el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de decretar tributos, pero tal poder no es absoluto, se encuentra limitado por los principios constitucionales. Por tal razón y de acuerdo con el principio de legalidad las normas tributarias deben establecerse en forma de ley como requisito *sine qua non* formal.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala respecto al poder tributario ha indicado lo siguiente:

La potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y; asimismo, obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, porque esta debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan; además, por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada [...]. Gaceta No. 93, expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio de 2009.

El tratadista Carlos Santiago Nino, se refiere a la importancia de la constitución con relación a los ideales de los fundamentos del derecho constitucional:

Es obvio que los principios que generan derechos individuales son relevantes para el razonamiento a través del cual justificamos acciones y decisiones [...] Por lo tanto, si



adoptamos un concepto normativo o valorativo de Constitución y la identificamos con tales principios básicos [...] que establecen el conjunto de derechos fundamentales [...] no cabe duda de que la Constitución es relevante para el razonamiento práctico tendiente a la justificación de acciones y decisiones. Como luego veremos, es imposible justificar una acción o decisión que verse sobre materias en las que estén en conflicto intereses de diversos individuos, sin apelar en última instancia a un conjunto de principios ideales, o sea a la Constitución en ese sentido (2012, p. 3).

Un principio se puede definir, según el *Diccionario de la lengua española* como: [...] 3. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia [...] 5. Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes. 6. Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta (2001, p. 1,834).

Los principios constitucionales se constituyen como un límite a la potestad tributaria, porque en todo acto debe respetar los principios que se encuentran dentro de la norma fundamental. En nuestro país existen múltiples principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, tales como de legalidad, igualdad, justicia tributaria, capacidad de pago, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, entre otros; sin embargo, se estudiará únicamente los que tienen relación directa con el tema a tratar, los cuales no pueden considerarse como temas aislados, porque en la creación, promulgación y aplicación de leyes estas deben tomarse en cuenta.

1.2.1 Principio de legalidad

También conocido como el principio de reserva de ley y es la regla de oro del derecho público, y no es más que la potestad originaria para establecer los tributos que exclusivamente le corresponde al Estado, quien lo ha delegado en el Congreso de la República en su atribución de decretar, derogar y reformar las leyes, según los artículos 171 y 239 de la Constitución. En el ámbito del derecho tributario, con base a este principio se exige que toda ley que pretenda regular un impuesto específico establezca, las bases

de recaudación, siendo las siguientes, el hecho generador de la relación jurídica, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, infracciones y sanciones tributarias, tal como lo establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Como puede observarse no existe tributo, sin ley previa que lo establezca.



Al respecto de este principio el doctor Edgar Mendoza, en su obra *Fascículos sobre derecho tributario*, refiere lo siguiente: “El principio de legalidad es un principio básico del derecho tributario sustantivo, que no permite que las bases de recaudación puedan ser objeto de contradicción o tergiversación” (2014, p. 54).

Por lo que, las actuaciones de la Administración Tributaria y de los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia emitida, deben observar por obligación legal el principio de primacía de la Constitución Política de la República de Guatemala sobre toda ley o tratado, según el artículo 204 de la constitución, porque se trata de la norma fundamental que se encuentra en la cúspide más alta del ordenamiento jurídico, lo cual se encuentra en coherencia con el artículo 44 de la norma citada, que garantiza el respeto a los derechos y garantías contenidos en ella, porque le son inherentes a la persona humana.

De acuerdo con el doctor Héctor Villegas los sujetos pasivos pueden invocar el principio de legalidad para proteger sus derechos cuando exista alguna de las siguientes situaciones:

- Cuando se pretenda cobrar un impuesto que se encuentre establecido en una ley.
- Cuando se cree administrativamente impuestos, multas y sanciones al margen de la ley.
- Cuando se produzca alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación jurídica tributaria del sujeto pasivo, por creación de tributos inexistentes o alteraciones retroactivas a la base imponible.

- Cuando se pretenda crear por resoluciones crear situaciones diferentes a las establecidas por ley.



En el ámbito tributario los artículos 3 y 4, del Código Tributario, hacen referencia a la aplicación e interpretación de las normas tributarias e indican en su orden lo siguiente:

Artículo 3. Materia privativa. Se requiere de la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Se puede concluir que para el principio de legalidad en materia tributaria se necesita una ley que establezca las bases de recaudación, tales como, hechos generadores, exenciones, sujeto pasivo, base imponible y tipo impositivo e infracciones y sanciones tributarias, y con ello evitar las lagunas legales; asimismo, se encuentra prohibida la interpretación analógica, porque se estaría entonces vertiendo la facultad creadora de normas en cualquier ente o sujeto pasivo que lo realice, y dada la interpretación que le compete a las leyes tributarias, es preciso mencionar que la única ley que expresamente indica que puede ser interpretada extensivamente es la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional, que establece:

Artículo 2. Interpretación extensiva de la ley. Las disposiciones de esta ley se interpretarán siempre en forma extensiva, a manera de procurar la adecuada protección a los derechos humanos y el funcionamiento eficaz de las garantías y defensas del orden constitucional.

1.2.2 Principio de seguridad jurídica o certeza del derecho

Este principio se puede definir como la protección de la confianza que tienen los ciudadanos frente al ordenamiento jurídico y se encuentra en el artículo 2 constitucional, el cual consiste en la confianza que tienen los gobernados dentro de un Estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes vigentes y aplicables en una determinada situación, es por ello, que las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales deben observar y respetar este principio.

Como parte de la seguridad jurídica se deber analizar la vigencia de las leyes, las cuales tienen vigencia hacia el futuro, y no sobre hechos pasados, de lo contrario no habría ninguna sombra de seguridad, y si se permitiera la aplicación de una nueva ley a situaciones nacidas y extinguidas bajo la vigencia de una ley anterior, se permitiría la irretroactividad.

Conforme a este principio las leyes tributarias deben tener atributos como certeza sobre su vigencia, claridad de sus disposiciones y cumplimiento de orden jerárquico de las normas. Es por respeto a esta garantía que las leyes contienen en su cuerpo legal la fecha de su vigencia y cuando no indica se acudirá a lo que establece el artículo 7 del Código Tributario, que en su numeral 1 se refiere a la vigencia en el tiempo, el cual se menciona por tratarse este tema de materia tributaria.



Referente a este principio, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el expediente 2959-2012, del 28 de junio de 2013, ha indicado lo siguiente:

En el ámbito tributario este principio encuentra su razón de ser en la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué ajustarse en su relación con el fisco, la seguridad jurídica surge del principio de legalidad y se fundamenta en la propia existencia del derecho; es decir, el ordenamiento jurídico constituye en sí mismo una garantía de seguridad en esa relación seguridad-legalidad, la ley desde un punto de vista positivo es generadora de certeza y desde el punto de vista negativo, es un medio de defensa contra la arbitrariedad, por lo que, la estabilidad normativa, la determinación clara de las disposiciones legales aplicables y la regulación de los medios de impugnación, son manifestadores de seguridad jurídica.

1.2.3 Principio del debido proceso

El debido proceso es un principio fundamental que debe prevalecer en el desarrollo de todas las actuaciones, se encuentra relacionado con el derecho de defensa que le asiste a todo contribuyente, y este se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 12 al referirse al derecho de defensa, de la siguiente manera:

La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser

juzgada por Tribunales Especiales o secretos ni por procedimientos preestablecidos legalmente.



El artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial establece el debido proceso de la manera siguiente:

Es inviolable la defensa de la persona y sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en que se observen las formalidades y garantías especiales este; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha referido lo siguiente:

Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante este todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso [...]. Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99.



Por lo que, se opina que el debido proceso es un principio jurídico que garantiza el respeto y cumplimiento de las diferentes etapas legalmente establecidas dentro de un proceso y procedimiento administrativo y judicial, es por ello, que esta relacionado con el derecho de defensa, porque es el derecho del acusado a ser oído y de presentar todas las pruebas que consideré necesarias en las etapas legalmente establecidas, que culminarán con la decisión o sentencia final o la emisión de un acto administrativo.

1.2.3.1 Procedimiento administrativo

El debido proceso dentro del ámbito tributario se encuentra implícito dentro del procedimiento administrativo y este surge con la determinación de la obligación tributaria, entiéndase esta, según lo desarrolla el Código Tributario en su artículo 103:

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

Lo anterior implica que la Administración Tributaria al determinar la obligación tributaria, estableciendo la procedencia de ajustes tributarios debe agotar todas las etapas que se encuentran establecidas en el Código Tributario para garantizar al sujeto pasivo el debido proceso y derecho de defensa que le asiste (a menos que exista una forma diferente). El derecho de defensa en el ámbito administrativo se materializa cuando el administrado es sujeto de un procedimiento preestablecido en ley, otorgando seguridad jurídica a los hechos atribuidos en la formulación de ajustes y los que se derivan de estos, pues resultaría contradictorio que teniendo conocimiento de las consecuencias de los ajustes se obviara esta, porque sería una violación al debido proceso.



El procedimiento administrativo inicia al conferir la audiencia correspondiente en el caso de determinar ajustes debe ser por treinta días hábiles improrrogables y si únicamente se sanciona infracciones, debe emitir una audiencia de diez días hábiles improrrogables, plazo dentro del cual el contribuyente puede presentar sus descargos y ofrecer los medios de impugnación que considere convenientes. Cabe mencionar, que dentro de esta etapa el contribuyente puede solicitar el período de prueba por treinta días hábiles improrrogables, el cual se otorga sin más trámite, resolución o notificación, a partir del sexto día hábil posterior al vencimiento del plazo para evacuar la audiencia, todo esto de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.

En el artículo 144 del Código Tributario se establecen las diligencias para mejor resolver y estas podrán ser dictadas de oficio o a petición de parte, con el objeto que se tenga a la vista cualquier documento o actuación que se considere conveniente, estas diligencias se practicarán en un plazo máximo de quince días hábiles y la resolución que dicte tales diligencias es impugnabile.

Posteriormente, la Administración Tributaria debe emitir una resolución final dentro de los treinta días hábiles, debiendo constar en ella los motivos por los cuales confirma o desvanece los ajustes o infracciones tributarias, según sea el caso, de conformidad con el artículo 149 del Código Tributario. Es importante hacer mención lo que establece este artículo:

Transcurrido el plazo anterior, si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes en los casos en que se haya producido período de prueba, o dentro de los ochenta y cinco (85) días hábiles siguientes a dicha notificación [...].

La resolución a la que se hace mención debe llenar los requisitos que establece el artículo 150 del Código Tributario, tales como número de la resolución e identificación del expediente, lugar y fecha, indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas, elementos

de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria, consideración de los dictámenes emitidos y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución entre otros.



En todas las etapas del procedimiento administrativo, el sujeto pasivo tiene el derecho de utilizar los medios de prueba pertinentes al caso, porque en el ámbito tributario la carga de la prueba recae en él. El artículo 142 “A” del Código Tributario establece que las pruebas que se pueden utilizar, son todos los medios de prueba admitidos en derecho; sin embargo, como dicho código no establece los medios de prueba, se remite al artículo 185 que se refiere a la supletoriedad y el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil indica que los medios de prueba admitidos en derecho, entre otros, son el dictamen de expertos, los documentos y los medios científicos de prueba.

Si existe oposición a la resolución administrativa notificada, el sujeto pasivo podrá presentar el recurso de revocatoria dentro de los diez días hábiles contados a partir del día siguiente al de la última notificación, el cual la Administración Tributaria podrá denegar el trámite razonando el rechazo y si lo concede se concretará a elevar las actuaciones al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución impugnada, dentro de un plazo de treinta días a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver, de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario.

Si el sujeto pasivo se encuentra en desacuerdo con la resolución emitida por el Tribunal Administrativo y Aduanero, podrá interponer ante la sala de lo contencioso administrativo en un plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución, el recurso de lo contencioso administrativo, ante lo cual la Administración Tributaria a requerimiento de la sala, deberá enviar el expediente conformado para el efecto.

1.2.4 Principio de no confiscación

Asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, indudablemente la tributación en ningún momento puede ser confiscatoria al sobrepasar los límites de la propiedad, absorber una parte de ella; entendiéndose esta en su definición más simple como, la inviolabilidad al patrimonio de una persona, incluyendo en este término el capital, su producción, la renta y todo aquello con lo cual produce su riqueza, porque sería injusto que no pudiera disfrutar de ella, la constitución en su artículo 41 establece la protección a la propiedad privada.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha referido a este principio de la siguiente forma:

A pesar de lo anterior la potestad tributaria no es absoluta, porque esta debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan; además, por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de la no confiscación, siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio (expedientes 2947 y 3108-2008).

Se puede concluir que el poder legislativo del Estado, quien es el encargado de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, debe respetar los principios constitucionales en materia tributaria, por considerarse que estos velan por el pleno respeto de los derechos fundamentales de la persona y de la propiedad privada, por consiguiente, los contribuyentes afectados pueden recurrir a exigir su protección a través de la acción de amparo y la acción de inconstitucionalidad, según sea el caso, por medio de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

El derecho de la propiedad privada no se encuentra en conflicto con el deber de contribuir contenido en el artículo 135 inciso d) constitucional; sin embargo, tampoco puede ser desconocido en ningún caso.





1.3 Fuentes que inspiran el derecho tributario

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge dice “Que fuentes del derecho se entienden los procedimientos por los cuales se elaboran las reglas de derecho” (2005, p. 450). En el derecho tributario las fuentes son los medios o hechos generados de los principios y normas que regulan la actividad financiera del Estado. Las fuentes del derecho en sentido estricto, son las formas de creación, el origen de su nacimiento; doctrinariamente, algunos autores incluyen la ley, los reglamentos y los tratados como fuentes del derecho tributario, algunos otros abarcan la costumbre; sin embargo, la legislación nacional indica qué se puede entender como fuentes del derecho, así: el artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial establece como fuente del derecho la ley, porque se considera como la fuente formal más importante en el derecho y al respecto Guillermo Cabanellas la define como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado; asimismo, el artículo citado preceptúa que la jurisprudencia la complementará.

El artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial establece que las fuentes del derecho son, la ley como fuente del ordenamiento jurídico, la jurisprudencia como su complemento y la costumbre únicamente en los casos de defecto de ley aplicable o por delegación de esta, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

En el ámbito tributario guatemalteco el artículo 2 del Código Tributario, preceptúa como fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en su orden de jerarquía las siguientes: las disposiciones constitucionales, las leyes (leyes ordinarias), los tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley (que sean ratificados por el Organismo legislativo); y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

1.3.1 La legislación

La legislación es la fuente formal del derecho y se puede definir como el procedimiento en sus diferentes etapas, por el cual el Estado promulga las reglas jurídicas

de observancia general, las que denomina leyes, porque este es el fundamento de la actividad legislativa. En concordancia con el principio de legalidad, sin un fundamento no puede nacer la obligación tributaria.



Para el doctor Marco Aurelio Alveño, la fuente principal del derecho es la legislación, porque es donde se indica qué será aplicado a la sociedad del Estado y la ley es el producto de la legislación como proceso.

Según la tesis de Hans Kelsen el orden jerárquico normativo se constituye de la siguiente manera: Constitución, Tratados Internacionales ratificados, leyes ordinarias y reglamentos. En la cúspide más alta de ese ordenamiento jurídico normativo se encuentra la constitución como norma fundamental y las leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales, de lo cual se infiere que ninguna ley ordinaria debe contradecir su norma fundamental.

1.3.2 La jurisprudencia

Según el *Diccionario de la lengua española*, la define como (del latín *iuris prudentia*) Ciencia del derecho. Conjunto de las sentencias de los tribunales y doctrinas que contienen. Criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes” (2001, p. 1332). La expresión *iuris prudentia*, en Roma significaba las respuestas de los prudentes. Algunos autores consideran la jurisprudencia como otra fuente del derecho, también consideran a la doctrina y la costumbre.

La jurisprudencia, según Clemente de Diego, citado por García Máynez, es “la ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo” y “el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales” (2002, p. 68). Algunos países le otorgan cumplimiento de carácter obligatorio a las decisiones tomadas por los tribunales, tal es el caso de Guatemala, porque los artículos 621 y 627, del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que las sentencias de la Corte Suprema deben ser consideradas cuando existan, por lo menos, cinco fallos uniformes del tribunal de casación, en donde se

enuncie el mismo criterio, en casos similares y sin interrupción por otro. En contrario, la aplicación de la jurisprudencia es en un sentido más restringido, por lo que únicamente puede considerarse para las tesis que reúnen los mismos requisitos señalados por las disposiciones en las que ya ha habido sentencias. Por lo que, se puede concluir que la jurisprudencia tiene un valor meramente interpretativo.



Según el Dr. Alveño, las disposiciones constitucionales comprenden la propia Constitución Política de la República de Guatemala y su jurisprudencia contenida en las sentencias que emita la Corte de Constitucionalidad en materia de amparo y de inconstitucionalidad.

De lo anterior se infiere que la jurisprudencia en Guatemala tiene la misma fuerza que una ley, porque la primera se refiere a la interpretación de la segunda en los párrafos que así lo permitan, puede ser en los casos cuando existan lagunas legales en donde se necesita del apoyo de la interpretación para su aplicación.

Como ejemplo de la jurisprudencia en el ámbito tributario, se citará el caso de lo que establecía la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos para el pago de dividendos a los accionistas de una sociedad, en sus artículos 2 numeral 8 y 11 numeral 6, así:

Artículo 2 De los documentos afectos. [...] 8. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto. Cualquier ley que contravenga la disposición anterior queda derogada.

Artículo 11. De los actos y contratos exentos. Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos en los siguientes casos: [...]

6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones sancionadas, así como sus cupones.

Al respecto la Administración Tributaria en los casos de distribución y pago de dividendos con cupones, objetaba el pago del 3% de timbres fiscales, sobre el valor de



Por lo que, por conocimiento profesional la Administración Tributaria, de acuerdo al artículo 98 numeral 12 del Código Tributario, que se refiere a la resolución de casos de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, dictados en situaciones similares, con el objetivo de economía procesal y atendiendo a los artículos 621 y 627 del Código Procesal Civil y Mercantil citados anteriormente, resolvió desvanecer esos ajustes, porque la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia dictó doctrina legal respecto a la utilización de cupones como comprobantes de pago de dividendos, en virtud que la jurisprudencia debe ser considerada como complementaria a la ley.

1.4 La interpretación de la ley

Según el *Diccionario de la lengua española*, el término ‘interpretar’ se define como “explicar o declarar el sentido de algo y principalmente el de un texto, o explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos” (2001, p. 150). Según el tratadista García Máynez es desentrañar el sentido de una expresión, se interpretan las expresiones y las expresiones se constituyen en un conjunto de signos que tienen un significado. En el caso de interpretar la ley, lo que se pretende interpretar son artículos plasmados en papel, como una forma de expresión de la voluntad del legislador, en donde se encuentran las bases de recaudación, entiéndase estas como, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y las infracciones y sanciones tributarias, de un determinado impuesto, pero que requiere de su interpretación para su correcta aplicación y determinación de la obligación tributaria.

Existen diferentes métodos tales como la interpretación doctrinaria, jurídica o legal y administrativa.



- a. Interpretación doctrinaria: Es la que se deriva de la doctrina jurídica, sea de los estudios realizados por los tratadistas o estudiosos del derecho, o de las opiniones o comentarios contenidos en los textos de derecho realizadas por ellos. Esta interpretación es muy importante, porque es una base para la toma de decisiones de los órganos jurisdiccionales.
- b. Interpretación jurídica o legal: Es aquella realizada por los tribunales de justicia cuando se emiten sentencias sobre asuntos sometidos a su decisión, y estos tienen efecto obligatorio para las partes interesadas; sin embargo, si alcanza categoría de jurisprudencia, puede ser de carácter obligatorio. Algunos autores opinan que esta interpretación genera la doctrina legal, porque es en función a la aplicación de la ley a un caso en concreto.
- c. Interpretación administrativa: Es aquella realizada por la Administración Tributaria cuando atiende alguna consulta que se formule por quien tenga algún interés personal sobre alguna situación tributaria concreta, esta tiene lugar, según lo establecido en el artículo 102 del Código Tributario.
- Cuando se efectúa una interpretación administrativa se debe fundamentar en normas legales, según la materia, lo cual amerita la correcta interpretación de leyes y reglamentos, que son sujetos de discusión ante los tribunales de lo contencioso administrativo.

En ámbito legal el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, establece que las normas se interpretarán conforme a su texto, al sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales; además, indica que el conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de ella se podrán aclarar, atendiendo a diferentes formas de interpretar, lo cual se puede señalar como varias formas de interpretar una ley, siendo estas: atendiendo a la finalidad y espíritu de la ley, histórico, disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogos y de acuerdo con la equidad y los principios generales del derecho.

Según Villegas Lara, las interpretaciones mencionadas se pueden hacer de la siguiente manera:



De acuerdo con la finalidad y espíritu de la ley: Las leyes han sido creadas para cumplir un fin, un objetivo; y esa finalidad u objetivo es su razón de ser, es como la esencia que justifica su existencia en el mundo de lo jurídico. El espíritu o finalidad puede observarse con relación a toda ley o a una de sus instituciones (2017, p. 267).

A la historia fidedigna de la institución: Para llevar a cabo esta interpretación es preciso tener en consideración las circunstancias que rodearon el momento de la imposición de la sanción de la ley, en otras palabras, es conocer la historia de ley que contiene la institución, y para ello se debe recurrir a la iniciativa de ley, los debates parlamentarios, los artículos de la época divulgados en la prensa con relación a la ley objeto de interpretación, la exposición de motivos emitida por los precursores de esa norma y los antecedentes que proporcione la doctrina.

La interpretación de acuerdo con las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogos, según Villegas Lara, la define como:

La analogía no es un recurso interpretativo, sino un procedimiento de integración de las normas. Además, se instituyó para resolver los casos de la realidad no previstos en la ley, que guardan similitud con los casos que sí contempla, dada la obligación jurisdiccional de resolver, y no negar la justicia. El problema de la deficiencia de las leyes, principalmente en lo que se refiere a la ausencia de normas para resolver conflictos de intereses, es uno de los más controvertidos en la teoría general del derecho (2017, p. 269).

Y por último se tiene la interpretación conforme a la equidad y principios generales del derecho y esta se debe a la ausencia de una solución al problema planteado por las anteriores interpretaciones, así se tiene la necesidad de recurrir a la equidad y a los principios generales del derecho, entendiéndose como la equidad uno de los principios de justicia, según los juristas romanos como dar a cada quien lo suyo, es lo justo para un

caso en concreto, y los principios generales del derecho son aquellos que inspiran una determinada legislación, en el caso de los principios para todo el ordenamiento jurídico tal como el de jerarquía normativa, existen los generales para las ramas del derecho público o del derecho privado y los especiales para cada rama del derecho, por ejemplo, las del derecho mercantil, en donde gobiernan los principios de conservación de la empresa, de verdad sabida, de buena fe guardada y de la onerosidad de sus relaciones objetivas.

Por su parte, en el derecho tributario aplican los principios de justicia, uniformidad, respeto a los derechos fundamentales, publicidad, legalidad, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva, entre otros.

Según Villegas Lara, en el derecho guatemalteco, por la forma en que está previsto el tema en los artículos 10 y 15 de la Ley del Organismo Judicial, se considera que los principios generales del derecho pueden tener carácter normativo o interpretativo, según sea el caso:

Normativo cuando, por ejemplo, una norma estuviere redactada de manera ambigua u oscura y el principio contribuya a establecer la proposición normativa que de esta se infiera; e interpretativo, cuando la norma o sus supuestos necesiten del principio para entender su sentido o su significado y poder subsumir en ella el hecho al cual se le puede aplicar (2017, p. 277).

Dentro del ámbito tributario la interpretación jurídica se encuentra contenida en el artículo 4 del Código Tributario, que preceptúa lo siguiente:

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

Como se puede apreciar existe un orden de interpretación, donde primero se gobiernan los principios constitucionales, en segundo término, conforme los principios del Código Tributario, posteriormente a lo preceptuado en las leyes ordinarias específicas de cada tributo, finalizando con lo establecido en la Ley del Organismo Judicial. En ese sentido, deben observarse los principios y garantías constitucionales antes de la aplicación de una ley específica, la cual por principio de supremacía de ley no puede contrariar a la primera.

Por otra parte, como se anotó en los anteriores párrafos la interpretación analógica dentro del ámbito tributario se encuentra prohibida, porque el artículo 5 del Código Tributario preceptúa:

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

En el tema que se refiere a la integración de la ley o analogía como algunos tratadistas la denominan, es muy debatido en el derecho tributario, porque opinan que en este ámbito no existen lagunas de ley.

El artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por la ley anterior a su perpetración.

Las leyes ordinarias tributarias no pueden ser interpretadas de manera extensiva, salvo lo que establece el artículo 2 del Decreto número 1-86, Ley del Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que las disposiciones de esa ley se interpretarán siempre de manera extensiva, a manera de procurar la adecuada protección de los derechos humanos y el funcionamiento eficaz de las garantías de orden constitucional.

Cabe hacer mención la diferencia entre interpretar una ley e integrar la ley. Cuando se interpreta la ley se indaga lo que el legislador ha querido exponer y cuando se integra la ley sucede cuando ante un problema determinado, a pesar de interpretar una ley no se llega a una respuesta confiable; es decir, que se busca llenar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.





CAPÍTULO II



La teoría de los derechos adquiridos en la doctrina y la jurisprudencia tributaria

Con el objetivo de desarrollar la doctrina de los derechos adquiridos se hará mención de algunos conceptos generales que se consideran importantes y concluyen en el tema de interés.

2.1 La obligación tributaria

El concepto de la obligación tributaria la define Héctor Villegas como: “es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación” (2001, p. 246). El Código Tributario de Guatemala establece en su artículo 14 que la obligación tributaria:

Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

De lo anterior, se pueden extraer las características de la obligación tributaria, las cuales son:

- a) Vínculo jurídico personal entre el estado y el contribuyente.
- b) Es una obligación de dar sumas de dinero.
- c) Tiene una fuente en la ley.
- d) Nace al producirse el presupuesto.

e) Es autónoma.

Los convenios o actos pactados entre particulares dentro del ámbito jurídico privado no pueden alterar los elementos de la obligación tributaria, porque si esta se incumple motiva la sanción tributaria.

Los sujetos que intervienen en la obligación jurídica tributaria son los siguientes:
a) Sujeto activo que es el Estado y el ente público acreedor del tributo, y b) Sujeto pasivo que es el obligado a cumplir con la prestación tributaria ya sea en calidad de contribuyente o responsable, según los artículos del 17 al 30, del Código Tributario.

Un aspecto muy importante que se debe considerar es el momento del nacimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo hacia el sujeto activo y es hasta el momento de la realización del hecho generador que nace la obligación tributaria, entiéndase esta, según el artículo 103 del Código Tributario como:

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

2.2 El hecho generador y sus consecuencias jurídicas

Se entiende como el supuesto jurídico contenido en una norma jurídica durante el tiempo que estuvo vigente, cuyo acaecimiento origina el nacimiento del hecho imponible; por consiguiente, la obligación tributaria, a la cual son inherentes sus consecuencias jurídicas posteriores, el problema ante tal planteamiento se encuentra cuando la norma que regulaba un determinado hecho imponible queda derogada por otra ley que la sustituye.





El hecho generador, según los artículos 31 y 32 del Código Tributario, consiste en el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, cuando se realiza nace la obligación tributaria y se considera que ocurre y produce efectos cuando el presupuesto legal está constituido solo por hechos materiales, se producen los efectos desde el momento en que hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes. 2. El presupuesto legal comprende hechos, actos o situaciones de carácter jurídico desde el momento en que estén perfeccionados.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha indicado acerca del hecho generador, lo siguiente: “es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto surge la obligación tributaria” (2013, p. 99).

La norma tiene validez y por consiguiente es obligatoria el cumplimiento de esta, la doctrina reconoce como ámbitos de validez los siguientes:

a) Material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, al cual, según el tratadista Héctor Villegas denomina el elemento descriptivo del hecho concreto o la situación que se produce presupone un verbo, hacer, transferir, entregar, recibir, estar, permanecer, entre otros.

b) Espacial: es el lugar en donde el hecho se realiza o la ley lo tiene por realizado, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Actualización se refiere al ámbito de aplicación, dentro del territorio de Guatemala y considera como gravadas todas aquellas rentas que se generen de fuente guatemalteca.

c) Temporal: es el momento en que la ley tiene por configurado el hecho generador y origina la obligación del pago del tributo; es decir, el momento exacto del acaecimiento del hecho generador. Y la razón, por la cual se precisa conocer ese momento es por la correcta aplicación de la ley tributaria.



Según Dino Jarach expone que el centro de la teoría jurídica del tributo es el presupuesto de hecho, que al realizarse surge la obligación tributaria, y al analizar el aspecto temporal del hecho generador estos pueden ser hechos impositivos de verificación instantánea y otros pueden ser periódicos; es decir, que abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo. Esto implica que en muchos casos la liquidación de un impuesto, no necesariamente se relaciona con el aspecto temporal del hecho generador. Lo cual significa que el hecho generador puede ocurrir, pero para efectos de su liquidación se deben agrupar los montos calculados de impuestos generados por diversos hechos generadores ocurridos, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Para ejemplificar este elemento del hecho generador, se puede mencionar el caso de obtención de rentas de un contribuyente que se encuentre en el régimen de utilidades de actividades lucrativas, en el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, se encuentra realizando el hecho imponible durante todo el período de imposición, de lo cual se infiere que se tiene por acaecido el hecho generador de obtención de rentas el treinta y uno de diciembre de dos mil quince a las veinticuatro horas.

d) Personal: consiste en la determinación del obligado al pago del tributo, es el sujeto que realiza el supuesto hipotético establecido en la norma tributaria que origina la obligación fiscal, en otras palabras, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La realización del supuesto jurídico establecido en la norma tiene consecuencias jurídicas, desde su nacimiento, la transmisión, la modificación o la extinción de derechos y obligaciones. Tal como lo expone García Máynez, no hay consecuencias jurídicas, sin supuesto jurídico, es lo que se denomina la ley de causalidad jurídica.

Al respecto Villegas indica que el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: “el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible” (1997, p. 155).

De lo que anterior, se concluye que el hecho generador que se encuentra en una ley por sí solo no produce consecuencias jurídicas, es hasta el momento en que se lleva a cabo, nace a la vida jurídica lo cual genera facultades u obligaciones para el sujeto pasivo, pero sería una interpretación muy injusta, si se deja por un lado los derechos que puede producir el hecho imponible, porque estos se deben denominar así, como derechos y pueden ser ejercidos o no, y no por ello dejan de ser derechos.



2.3 Conflicto de leyes en el tiempo

Los conflictos de leyes en el tiempo tienen relación con la vigencia de la ley, cuando una ley es derogada y se emite otra sobre la misma materia, en la doctrina se entiende como derogación, la supresión parcial de una ley, y abrogación cuando se suprime totalmente una ley, en el derecho guatemalteco el artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial se refiere a la derogación de una ley y puede ocurrir cuando:

- a. Cuando una nueva ley expresamente lo indica.
- b. Cuando hay incompatibilidad entre las normas de una nueva ley con las de la precedente.
- c. Cuando la nueva ley regula totalmente la materia de otra precedente.
- d. Cuando la Corte de Constitucionalidad declara la inconstitucionalidad parcial o total de una ley.

En el caso de lo indicado en el inciso b), se trata de una derogación parcial y en caso del inciso c), es una derogatoria total.

La fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo de ley, suele indicar el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad de esta; es decir, el momento a partir del cual deben producirse los presupuestos contenidos en la norma para ser regulados por ella. El retardo de la entrada en vigor de una ley puede llevarse cabo de las siguientes formas:

- a) Estableciendo un plazo de *vacatio legis* a contar desde la fecha de su publicación,
- b) Fijando un día en concreto del calendario como término inicial de la vigencia
- c) Haciendo referencia a un determinado acontecimiento.



Como principio general las normas debieran aplicar a todos los hechos que sucedieron durante el tiempo de su vigencia, no habría problema cuando se realizó un supuesto jurídico, las consecuencias se extinguen totalmente durante la vigencia de la norma, el problema radica cuando las consecuencias de derecho no se agotan con el acaecimiento de los hechos durante la vigencia de norma, sino continúan, entonces surge la interrogante, ¿qué norma debería aplicar? Esto significa que hay problema en dos casos:

- a. Cuando ocurre un supuesto jurídico bajo la antigua ley, pero las consecuencias jurídicas se producen bajo la vigencia de una nueva ley.
- b. Cuando realizado el supuesto jurídico y la nueva ley fija nuevas condiciones, suprime o modifica las anteriores.

Un ejemplo citado por Marco Gerardo Monroy Cabra y adaptado al caso de Guatemala sería si fuera el caso de las personas que habrían llegado a la mayoría de edad a los 18 años, con la vigencia de una ley, y se emite una nueva ley, que establece que la mayoría de edad sucede al cumplir 25 años, el problema sería aquí si las personas mayores a 18 años y menores de 25 años, serán considerados como menores de edad conforme la vigencia de la segunda ley. La respuesta sería la situación jurídica de las personas que habrían adquirido ese estado de mayoría de edad, no puede modificarse; es decir, que subsisten situaciones, relaciones o hechos jurídicos que nacieron durante la vigencia de una ley que fue derogada.

Al respecto al artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial, establece en cuanto al ámbito temporal de validez de una ley, lo siguiente:

Los conflictos que resultaren de la aplicación de leyes dictadas en diferentes épocas se decidirán con arreglo a las disposiciones siguientes:

- a) El estado civil adquirido conforme a la ley vigente a la fecha de su constitución, subsistirá, aunque esta pierda su vigencia; pero los derechos y obligaciones



anexos a él se subordinarán a la ley posterior, sea que esta constituya nuevos derechos u obligaciones, sea que modifique o derogue los antiguos.

- b) Los derechos de administración que el padre de familia tuviere en los bienes del hijo, y que hubiesen sido adquiridos bajo una ley anterior, se sujetarán, en cuanto a su ejercicio y duración, a las reglas dictadas por una ley posterior.
- c) El menor que bajo el imperio de una ley hubiere adquirido el derecho de administrar sus bienes, no lo perderá bajo el de otra, aunque la última exija nuevas condiciones para adquirirlos; pero en el ejercicio de este derecho se sujetará a las reglas establecidas por la ley posterior.
- d) Si una nueva ley amplía o restringe las condiciones necesarias para ejecutar ciertos actos o adquirir determinados derechos, dicha ley debe aplicarse inmediatamente a todas las personas que comprende.
- e) Todo derecho real adquirido bajo una ley y en conformidad con ella, subsiste bajo el imperio de otra; pero en cuanto a su ejercicio y cargas y en lo referente a su extinción prevalecerán las disposiciones de la nueva ley.
- f) La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior.
- g) Las servidumbres naturales y voluntarias constituidas válidamente bajo el imperio de una ley anterior se sujetarán en su ejercicio y conservación a las reglas que establezca otra nueva ley.
- h) Las solemnidades externas de los testamentos y de las donaciones por causa de muerte, se regirán por la ley coetánea a su otorgamiento; pero las disposiciones contenidas en ellos estarán subordinadas a la ley vigente en la época de la muerte del testador.



- i) En las sucesiones intentadas, el derecho de representación de los llamados a ellas, se regirá por la ley vigente en la fecha de la muerte del causante.
- j) En la adjudicación y partición de una herencia o legado, se observará la ley anterior.
- k) En todo acto o contrato, se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración, exceptuándose las concernientes al modo de reclamar en juicio los derechos que resultaron de ellos.
- l) Los actos y contratos válidamente celebrados bajo el imperio de una ley, podrá probarse bajo el imperio de otra por los medios que aquella establecía para su justificación; pero la forma en que debe rendirse la prueba estará subordinada a la ley vigente al tiempo en que se rindiere.
- m) Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones judiciales prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir, pero los plazos que hubiesen empezado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

Como puede observarse dicho artículo en su inciso f) indica que no pueden ser suprimidas situaciones jurídicas concretas; es decir, derechos plenamente adquiridos por los contribuyentes, por lo que este artículo se constituye como un protector de estos derechos.

La regla general considera que una ley tiene efecto inmediato y su aplicación surge desde el día de su promulgación a todas las situaciones que se produzcan y a todos sus efectos, ya sea que deriven de situaciones jurídicas antes de su vigencia o después, el efecto inmediato sucede, según el autor Monroy Cabra por las razones siguientes:

- a. La nueva ley se presume mejor que la anterior ley.
- b. La voluntad del legislador es que se aplique inmediatamente.

- c. La ley antigua no puede regir ilimitadamente, porque provocaría dificultades en la práctica.

Estas dificultades en la práctica encuentran su respuesta en la irretroactividad y la ultractividad.



2.3.1 La retroactividad

El efecto retroactivo de una ley es cuando se pretende su aplicación al pasado; es decir, su aplicación a una fecha anterior a la que se encontraba vigente y puede suceder cuando se realiza un supuesto jurídico durante el tiempo que se encuentra vigente una ley, pero podría derivar facultades y deberes que se constituyen como consecuencias de la realización de ese supuesto, que poseen una existencia temporal más o menos larga y la extinción de dichas consecuencias depende de la realización de determinados hechos. Este principio de retroactividad se basa en que a criterio del legislador la nueva ley es mejor y se emite en interés general y que debería aplicarse a hechos futuros como a los ya sucedidos. Para Villegas Lara el hecho de que el principio de la irretroactividad aparezca en los textos constitucionales es criticado por la doctrina considerándolo como un inconveniente.

La doctrina ha desarrollado varios casos en los se considera que hay aplicación retroactiva y que obliga hacer valer el principio de irretroactividad, el autor Guillermo Borda, citado por el tratadista Villegas Lara, cita lo siguiente:

- a. Cuando vuelven sobre la constitución de una relación o situación jurídica anteriormente constituida. Esta hipótesis se daría en el caso de que una nueva ley exigiera probar la constitución del derecho de propiedad inscrito en el Registro, por medio distinto al que la actual legislación contempla: la escritura pública, el auto declaratorio de herederos, según sea el caso.



- b. Cuando vuelven sobre una relación jurídica ya extinguida. Sería el caso de una ley que dijera que todas las remisiones de deuda que se hubieren hecho verbalmente, ellas y que no se hicieron en escritura pública, son nulas.
- c. Cuando se refiere a los efectos de una relación jurídica producidos antes que la ley cobre vigencia. Esta hipótesis se realizaría en el caso que una ley estableciera un porcentaje de interés que se tiene derecho a cobrar en los préstamos en dinero y dijera que los excedentes cobrados sobre la tasa legal, antes de su vigencia, deben devolverse al deudor.
- d. Cuando atribuyen efectos que antes no tenían a ciertos hechos o cosas jurídicos, si estos efectos se atribuyen por vinculación del hecho o acto con un período de tiempo anterior a la vigencia de la ley. Por ejemplo, si una nueva ley grava con impuestos a las sociedades mercantiles y se aplican a períodos contables anteriores a la vigencia, se realizaría esta hipótesis.
- e. Cuando se refiere a sus condiciones de validez y en sus efectos que la hay producido, a los elementos anteriores de una relación o situación jurídica que se encuentra en curso de constitución o de extinción en el momento de la entrada en vigencia de la ley, siempre que estos elementos tengan un valor jurídico propio. El caso que se pone para esta hipótesis es el de la interrupción de la prescripción en curso. Si la nueva ley, puesta en vigencia después que la interrupción se produjo, la dejara sin efecto, es retroactiva (2017, p. 284).

El principio general es que las leyes tributarias solo disponen para el futuro, por ser lo normal para todas las leyes ya sea de orden público como privado; sin embargo, no existe impedimento para que en determinados casos adquieran retroactividad, pero siempre encuentra limitaciones en su aplicación.

En nuestra legislación se establece en el artículo 15 de la Constitución Política de la República la inaplicabilidad de la irretroactividad, exceptuando en materia penal cuando favorezca al reo; en armonía los artículos 36 inciso f) y 7 de la Ley del Organismo Judicial,



que establecen que la ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos exceptuando la ley penal cuando favorezca al reo. En el ámbito tributario el Código Tributario en su artículo 7 numeral 4, preceptúa lo siguiente: La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. Con respecto a este tema la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha referido de la siguiente manera:

La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado. Son leyes retroactivas aquellas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior y el solo hecho de hacer referencia al pasado no es suficiente para calificarlas como tales, porque son las consecuencias nuevas las que se rigen por la ley nueva. El artículo 15 de la Constitución Política establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con esa disposición, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial dice: La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos. No existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse de retroactiva; sin embargo, la última norma transcrita hace referencia a los derechos adquiridos, que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la no retroactividad de la ley. La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado -entre las diversas teorías- por la de los derechos adquiridos, la que tiene, como todas las demás sobre esta materia, una conceptualización todavía imprecisa. Para que una ley sea retroactiva,

es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos. El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona; por el contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho existe potencialmente, pero no ha creado una situación jurídica concreta, no se ha incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto. Por esto, el principio de irretroactividad solo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos plenamente, a las situaciones agotadas o a las relaciones jurídicas consagradas; y no a las simples expectativas de derechos ni a los pendientes o futuros. Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España: La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que esta impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo. Obvio es que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes, más solo se incidiría en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad o en cualquier otra vulneración de la norma suprema [...] la invocación del principio de irretroactividad no puede presentarse como una defensa de una inadmisibles petrificación del ordenamiento jurídico [...]. Lo que prohíbe el artículo 9.3 es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad (Sentencias 99/1987 de once de junio; 42/1986 de diez de abril y 129/1987 de dieciséis de julio). El principio debe aplicarse con suma prudencia, y relacionarse con el esquema general de valores y principios que la constitución reconoce y adopta, así como con el régimen de atribuciones expresas que corresponden a los diversos órganos constitucionales. Planiol afirma al respecto: La ley es retroactiva cuando ella actúa sobre el pasado; sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar y suprimir los efectos de un derecho ya realizado. Fuera de esto no hay retroactividad, y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos anteriores sin ser retroactiva. Como ha



asentado esta Corte, no hay retroactividad en la disposición que regula las situaciones por futuro, pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos de anterioridad (Gaceta No. 20, expediente No. 364-90, página No. 19, sentencia: 26-06-94)



Como conclusión se puede decir que una ley se vuelve retroactiva cuando modifica o desconoce los derechos adquiridos de conformidad con una ley anterior.

El tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge expone en su obra de *Derecho financiero*, que la Corte Suprema de Argentina ha resuelto que se debe respetar el derecho de propiedad constitucional y que en materia tributaria existe un derecho patrimonial en el caso de un contrato en el cual ese derecho está incorporado al patrimonio del deudor o bien cuando el Estado mediante la institución encargada ha aceptado el pago de una obligación fiscal otorgando el correspondiente recibo, salvo cuando se demuestre que ha existido dolo por parte del contribuyente.

Según Catalina García Vizcaíno la retroactividad en la tributación puede ser genuina o propia, y no genuina e impropia, la primera la define como:

Aquella en la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea a situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Y la segunda cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso, de los hechos imponible de ejercicio. Este último tipo de retroactividad es, por lo general, aceptado por los tribunales constitucionales. En los impuestos de “verificación periódica”, en que el legislador tiene por configurado el hecho imponible en el último instante del período dentro del cual con computados los actos económicos, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida, y no retroactiva, porque el hecho imponible no se lo tuvo por realizado (1996, p. 197).

Del ejemplo anterior se puede inferir y se comparte la tesis del doctor Villegas en cuanto a que, cuando el hecho imponible se realiza durante el tiempo en que se encuentra vigente una ley, queda sujeto al régimen tributario en el que sucedió y al cual pertenece,

así como sus derechos y obligaciones, pues de ningún modo podrían ser aplicables a un hecho imponible le aplique la normativa en el que sucedió y a el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos le aplique una ley que no estaba vigente cuando sucedió el que derivó esas consecuencias jurídicas.



En el ámbito tributario, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha referido a este tema de la siguiente forma:

Una ley es retroactiva cuando vuelve del pasado imponiéndose por su carácter sancionador o restrictivo a los derechos de las personas sobre situaciones o condiciones ya realizadas o consumadas. En materia fiscal, por ejemplo, no podría aplicarse retroactivamente normas tributarias cuando el sujeto pasivo ya hubiese hecho el debido pago del impuesto o contribución respectivos, si ya hubiere quedado liberado de una obligación tributaria o asegurado el derecho de pago de una menor prestación o bien si el administrador fiscal hubiese aprobado la determinación del impuesto por el deudor u otorgado el recibo de pago con efecto cancelado, según los expedientes 886, 887, 889, 944, 945-96.

2.3.2 Principio de ultractividad

Es el término doctrinario utilizado para el reconocimiento de los derechos adquiridos durante la vigencia de una nueva ley, con la finalidad de no afectar situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de la ley derogada o reformada, en caso de una ley posterior al hecho sea perjudicial, entonces seguirá teniendo vigencia la anterior. Lo que se pretende es la eficacia de las leyes en el tiempo, aplicada cuando regula situaciones nacidas bajo la vigencia de una determinada ley no extinguida.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el expediente 296-2009 del 6 de noviembre de 2009, se refirió al principio de ultractividad en materia penal de la siguiente manera:



La ultractividad de la ley penal, se refiere a que, si una ley posterior es perjudicial al reo, seguirá teniendo vigencia la ley anterior; es decir, que una ley ya abrogada se aplica a un caso originado durante su vigencia.

El efecto ultractivo o de supervivencia de una norma, sucede cuando una norma produce efectos después de su derogación o modificación, sobre hechos o actos jurídicos que se materializaron durante su vigencia, y puede aplicarse ultractivamente las normas ya derogadas, más allá del momento en el que fue derogada.

La ultractividad se aplica mayormente en el derecho penal, porque por mandato legal se aplica la norma que beneficie al reo; es decir, que el hecho, aunque haya acaecido durante la vigencia de una ley, al momento de juzgarse existe la posibilidad de sancionarse con una norma posterior.

En el artículo 7, numeral 4, del Código Tributario citado anteriormente, se indica el término “posición jurídica” y para comprender a que se refiere este término, es preciso consultar el *Diccionario de la lengua española*, que describe como posición: Postura, actitud o modo en que alguien o algo está puesto. Según el Dr. Edgar Mendoza al citarse “posición jurídica”, se entiende como pacto o convenio de carácter jurídico-tributario vinculante entre los sujetos legitimados, que tiene por finalidad constituir derechos y obligaciones conforme los términos de una ley vigente con efectos jurídicos que se proyectan hacia el futuro que no son susceptibles de ser modificados o alterados por una ley posterior, siendo así al referirse al término posición jurídica tiene efectos de ultractividad en el derecho tributario guatemalteco.

2.4 Teorías respecto de la aplicación retroactiva de las normas jurídicas

La doctrina ha desarrollado numerosas doctrinas para determinar concretamente en qué casos existirá aplicación retroactiva de la norma, independientemente si esta está o no permitida por el ordenamiento jurídico del que se trate, a continuación, algunas de ellas:



2.4.1 Tesis de Planiol

La tesis de Marcel Planiol citado por García Máynez, propone la siguiente explicación de retroactividad de las leyes:

Las leyes son retroactivas cuando vuelven sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho. Fuera de estos casos no hay retroactividad y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos incluso anteriores, sin ser retroactiva (2002, p. 416).

2.4.2 Tesis de Julien Bonnecase

El autor francés Julien Bonnecase propuso sustituir la noción del derecho adquirido por la de situación jurídica concreta y la expectativa por la situación jurídica abstracta, exponiendo como situación jurídica abstracta: la manera de ser eventual o teórica de cada uno, respecto de una ley determinada, y por situación jurídica concreta, como: la manera de ser de una persona determinada, derivada de un acto o de un hecho jurídico que ha hecho actuar, en su provecho o en su contra, las reglas de una institución jurídica, y el cual, al mismo tiempo, le ha conferido las ventajas y las obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución. Esto quiere decir que Bonnecase describe la situación jurídica concreta como una realidad positiva, si una ley nueva modifica situaciones jurídicas abstractas no es retroactiva, tampoco si modifica situaciones jurídicas concretas, sin perjudicar a nadie, pero sí lo es, cuando causa perjuicio a un tercero.

García Máynez critica la tesis de Bonnecase al indicar que no hay situaciones jurídicas abstractas, porque toda situación jurídica nace de la aplicación de un precepto de derecho, y en este sentido es siempre concreta, abstracta es la regla legal, no la situación jurídica (2002, p. 421). El autor expone que los derechos y deberes expresados por la disposición de una ley nacen en el momento en que el supuesto se realiza, aun cuando sean posteriormente ejercitados o cumplidos o no lleguen nunca a ejercitarse ni

a cumplirse, por lo que, aclara que no para establecer la retroactividad, no recurrir a la situación jurídica.



2.4.3 Teoría de los hechos jurídicos cumplidos

En Italia diversos autores sostienen la teoría de los hechos jurídicos cumplidos y exponen que la ley nueva no puede regular los hechos jurídicos realizados bajo el imperio de la ley precedente; además, indican, según Marco Gerardo Monroy Cabra:

Todo hecho jurídico, sea suceso casual o acto jurídico, está regulado tanto en sus condiciones de forma como de sustancia, cuanto en todos sus efectos -pasados, presentes, futuros -, por la ley vigente en el tiempo en que el hecho fue jurídicamente realizado, salvo que la ley nueva quiera, en mayor o menor medida, excluir la eficacia del antiguo ordenamiento jurídico. La regla antes indicada asume un doble aspecto: a) lo que bajo el imperio de una ley precedente ha producido efectos jurídicos, conserva capacidad para producir otros, bajo el imperio de la nueva ley. b) Lo que bajo la ley anterior ha nacido privado de efectos jurídicos, no puede producirlos bajo la posterior, aunque esta se los atribuya.

Las condiciones para la aplicación de este principio son:

1. Que exista un hecho jurídico; es decir, un hecho capaz de producir el nacimiento, la modificación o la extinción de derechos. No son hechos jurídicos, y, por lo tanto, no son respetados por la ley nueva, las simples expectativas de derecho y las meras posibilidades o cualidades jurídicas, que están siempre bajo el imperio del derecho objetivo.
2. El hecho debe ser consumado, en orden a los hechos simples y a los hechos instantáneos, no hay dificultad porque tienen que realizarse exclusivamente, o bajo el imperio de la ley abrogada o bajo el imperio de la ley nueva. En cuanto a los hechos complejos no puede decirse que se han consumado sino cuando

existen todos los elementos por lo que resultan constituidos; de tal manera que si uno de esos elementos surge bajo el imperio de la ley nueva, esa regla se aplica al hecho en su integridad. Lo mismo debe decirse para los hechos diuturnos cuando entra en vigor la nueva ley y se consuman bajo el imperio de ella, no pueden estar regulados sino por esta última. En cuanto a los hechos principales y accesorios, si el hecho principal se realiza bajo la ley abrogada y el accesorio bajo la nueva ley, estarán respectivamente regulados por la ley del tiempo en que tuvieron existencia (2015:510).



Según el tratadista Giuliani Fonrouge define la teoría de los hechos jurídicos cumplidos de la siguiente forma:

La teoría de los hechos cumplidos o de los *facta praeterita*, tuvo su origen en autores alemanes y austríacos del siglo pasado, y con diversas variantes fue acogida más tarde por Chironi, en Italia, y por Vareilles-Sommieres, en Francia. Para ella carece de interés que un derecho haya sido adquirido 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 por la ley antigua, en tanto que para las consecuencias posteriores deben averiguarse si tienen o no relación de causa a efecto con el hecho cumplido: en el primer supuesto se regirán por la ley antigua; en el segundo, por la nueva (2005, p. 107).

Expresa Castán Tobeñas, lo siguiente:

Como reacción contra las teorías clásicas que centran en la consideración de los derechos la solución del problema de los conflictos de leyes en el tiempo ha surgido un grupo de doctrinas que centran dicha solución en la consideración de los hechos. Lo que importa indagar, según ellas no es si un derecho ha sido adquirido (*ius quaesitum*), sino si un hecho ha sido cumplido (*factum praeteritum*) (2008, p. 41).

2.4.4 Teoría de la situación jurídica



Según el tratadista Giuliani Fonrouge define la teoría de la situación jurídica

Predominante en Francia y expuesta magistralmente por Roubier y por Leve. Acepta, como la anterior, 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. Para Roubier lo importante es determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica (es decir, en su constitución o en su extinción) o en su fase estática (o sea, en sus efectos); 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 (2005, p. 108).

2.4.5 Teoría de los derechos adquiridos

Según la historia la teoría de los derechos adquiridos en primer término debe mencionarse como la teoría clásica que predominó en Francia durante el siglo XIX y su autor y expositor más brillante es Felipe Antonio, Conde de Merlin, según la *Enciclopedia Espasa*, nació en Arleux de Francia el 30 de octubre de 1754 y murió en París el 26 de diciembre de 1838, estudió derecho en Douai, especialista en derecho feudal y él sostiene que una ley es retroactiva cuando destruye o restringe un derecho adquirido bajo el imperio de una ley anterior y explica que los derechos adquiridos son aquellos que han entrado al patrimonio, forman parte de él, y no pueden ser quitados. Además, que la ley no es retroactiva cuando elimina una facultad legal o una simple expectativa.



Según Gabba citado por Monroy Cabra, es adquirido todo derecho que, en consecuencia de un acto idóneo y susceptible de producirlo, en virtud de haberse verificado en el tiempo en que el hecho hubiere tenido lugar, aunque la ocasión de hacerlo no se presentase antes de la publicación de una ley nueva relativa al mismo, y por los términos de la ley bajo cuyo imperio se llevara a cabo) entró inmediatamente a formar parte del patrimonio de quien le había adquirido (2015, p. 498).

Según Fiore citado por Monroy Cabra, define esta noción como el derecho perfecto, aquel que se debe tener por nacido por el ejercicio integralmente realizado o por haberse íntegramente verificado todas las circunstancias del acto idóneo, según la ley en vigor para atribuir dicho derecho, pero que no fue consumado enteramente antes de haber comenzado a estar en vigor la nueva ley (2015, p. 499).

Esta teoría tiene su fundamento en tres términos principales, siendo los siguientes, derechos adquiridos, facultades y expectativas, los cuales hay que distinguir. Según García Máñez, se entiende como “derechos adquiridos son aquellos que han entrado en nuestro dominio y, en consecuencia, forma parte de él, y no pueden ser arrebatados por aquel de quien los tenemos” (2002, p. 412). Para Villegas Lara, el derecho adquirido en sentido figurado se dice que la persona tiene un patrimonio jurídico, en cuyo activo estarían todos nuestros derechos. Pues bien, si a ese activo ya ingresó un derecho; si ya se es titular de un derecho y se está en la posibilidad real de entenderlo, ese es un derecho adquirido (2017, p. 285).

Para el análisis de qué se debe entender como derechos adquiridos y las simples expectativas, según Merlín citado por García Máñez, expone por expectativa lo siguiente:

Derechos adquiridos son aquellos que han entrado a nuestro dominio y, en consecuencia, forman parte de él, y no pueden ser arrebatado de quien lo tenemos. Con las facultades otorgadas por la ley sucede lo propio que con las concedidas por los individuos. Mientras no asumen la forma de derechos contractuales, son siempre y esencialmente revocables. Lo que decimos de la simple



facultad no actualizada, ¿es aplicable a la expectativa; es decir, a la esperanza que se tiene, atendiendo a un hecho pasado o a un estado actual de cosas que goza de un derecho cuando este nazca? En otros términos, ¿constituye tal esperanza un derecho adquirido? Esto depende, sea de la naturaleza del hecho, sea del estado de cosas de que aquella deriva. La esperanza puede derivar de la voluntad más o menos contingente del hombre, o de ley que en todo tiempo puede ser derogada por su autor. O bien, deriva de un testamento cuyo autor ha fallecido o, por último, de un contrato (2002, p. 390).

Para Villegas Lara, la expectativa es una esperanza que la persona tiene de llegar a ser titular de un derecho que nacerá en el futuro (2017, p. 285) y lo ejemplifica de la siguiente forma:

Si una persona se inicia trabajando para el Estado, contribuirá económicamente al régimen de clases pasivas y con ello tiene la expectativa de ser pensionado en el futuro y recibir un beneficio económico. Mientras el tiempo de trabajo y contribución que fija la ley de esta materia no haya transcurrido, su esperanza de beneficiarse es una expectativa, no un derecho adquirido (2017, p. 285).

Otro ejemplo de expectativa de derechos sucedió con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, que gravó en el artículo 37, la bonificación pagada a los trabajadores del sector privado, creada por el Decreto 78-89, del Congreso de la República, Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado, que posteriormente fue modificada por el Decreto 37-2001. En el artículo 2 del Decreto 78-89, establecía: Son gastos deducibles para la determinación de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto al trabajador no causará renta imponible afecta. Sin embargo, una vez entró en vigor el Decreto 26-92, se gravó la bonificación que se tenía como expectativa que continuaría no afecta.

García Vizcaíno Catalina cita que “la retroactividad de una ley se convierte con carácter constitucional cuando la nueva ley priva a un habitante de algún derecho que

forma parte de su propiedad, en cuyo caso, se encuentra ante una violación de derecho de propiedad” (1997, p. 219).



Para el tratadista Giuliani Fonrouge la teoría de los derechos adquiridos ha sido aceptada por la Corte Suprema de Argentina y por la Suprema Corte de México, indica lo siguiente:

Predominó en Francia durante el siglo XIX, aunque, en verdad, más que una doctrina, se trata de diversas doctrinas con un fondo en común. En la actualidad es unánimemente rechazada. Según esta interpretación, a la cual se adhirieron autores tradicionales como Demolombe, Aubry y Rau, Baudry-Lacantinerie, Huc, la nueva ley no puede alterar los derechos incorporados definitivamente al patrimonio del individuo, sino, tan solo, los derechos en expectativa, esto es, las simples facultades o esperanzas.

El colombiano Miguel Betancourt Rey, explica así la teoría de los derechos adquiridos en Colombia: La Constitución consagra la teoría de los derechos adquiridos, pero no para fundar en ella el principio de irretroactividad, sino para resolver los problemas que plantea el futuro de las situaciones jurídicas iniciadas bajo la ley derogada (2015, p. 517).

En Colombia, la regla de la irretroactividad de la ley es constitucional y de esta manera obliga a los funcionarios, jueces y legisladores a que no pueden emitir leyes que desconozcan los derechos adquiridos; asimismo, son aplicables no solo respecto de las leyes del derecho privado, sino también del derecho público, porque así lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de Colombia.

Para Alessandri Rodríguez y Somarriva Undurraga citado por Monroy Cabra, a la teoría de los derechos adquiridos se le puede hacer las siguientes críticas:

- a) Hay incertidumbre sobre el significado del principio en que se funda. Así, no se sabe si la intangibilidad del derecho adquirido significa solo respecto a su



existencia, o también a las consecuencias que constituyen sus varias manifestaciones.

- b) A veces resulta difícil diferencia si una determinada situación jurídica es derecho adquirido o simple expectativa.
- c) No resuelve el problema en relación con los derechos que no forman parte del patrimonio.
- d) Como al patrimonio no entran sino los derechos privados, toda una serie de derechos se sustrae al principio de la irretroactividad, cuáles son los que se derivan de normas de derecho público, que no pueden dar lugar a derechos adquiridos (2015, p. 499).

No obstante, las críticas acerca de la teoría de los derechos adquiridos y su definición incierta, fue adoptada en Guatemala, de tal manera que dentro del ordenamiento jurídico se menciona: el artículo 15 de la Constitución Política de la Republica establece: La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. El artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial hace referencia a que una ley nueva no puede tener efecto retroactivo ni modificar derechos adquiridos. 36 inciso f), que establece: La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Asimismo, dentro del ámbito tributario, que es el caso investigado, el artículo 7 del Código Tributario en su numeral 4 también establece, que las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Asimismo, se han emitido sentencias acerca de la aplicabilidad de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, relacionados con distintos temas a la Ley de Actualización, que es el objeto de estudio; sin embargo, se traen a colación por tratarse de derechos adquiridos, dentro de ellas se puede mencionar las siguientes:

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, según los expedientes acumulados 825, 1305 y 1342-2000, en su sentencia de inconstitucionalidad parcial del 13 de agosto de 2003, sostiene al respecto del derecho adquirido lo siguiente:



El derecho adquirido es aquel que, por haber cumplido todos los requisitos de hecho para su consolidación, resulta incorporado definitivamente al patrimonio del titular, según la ley vigente que le acredita existencia. Es en atención a estas situaciones consolidadas que los principios de seguridad y certeza jurídica imponen al ordenamiento legal observar que los derechos adquiridos al amparo de una ley, deben ser respetados por la nueva legislación, y no pueden ser afectados mediante la aplicación retroactiva de esta última. Tal mandato es recogido en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 15 y en los artículos 7 y 36 incisos a), c) y f) de la Ley del Organismo Judicial.

Y en la sentencia del 26 de junio de 1991, dentro del expediente No. 364-90, dentro del ámbito laboral referente a la impugnación del Decreto 57-90 del Congreso de la República, Ley de Compensación Económica por Tiempo de Servicio, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala indicó lo siguiente:

Los derechos adquiridos que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la irretroactividad de la ley. La legislación guatemalteca, puede afirmarse que ha optado, entre las diversas teorías por la de los derechos adquiridos, la que todavía tiene una conceptualización imprecisa. [...] El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona. Por esto el principio de irretroactividad solo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos plenamente a las situaciones agotadas o a relaciones jurídicas consagradas.

En la sentencia del 2 de diciembre de 2009, dentro de los expedientes Nos. 28-2009 y 1331-2009, la Corte de Constitucionalidad, en cuanto al artículo 37 del Decreto 36-97 Supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta, establecidas, entre otras, por el Decreto Ley 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, resolvió en cuanto a los derechos adquiridos lo siguiente:

De lo anteriormente detallado, esta Corte llega a la conclusión de que, tanto a submotivo de violación de ley por inaplicación del artículo 37 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, que contiene reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, que la autoridad impugnada al casar la sentencia de marras, por tal motivo, fundamentándose en el primer párrafo del artículo 37 supra citado que establece que: “Se derogan las exenciones, exoneraciones y deducciones específicas del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en las siguientes leyes: Decreto ley 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía; Decreto Número 57-95 del Congreso de la República, que amplió los beneficios del Decreto Ley Número 20-86 a fuentes energéticas de cualquier naturaleza”, soslayó el contenido del párrafo segundo del citado artículo, que establece que “Las exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta que se hayan autorizado a personas individuales o jurídicas, mediante acuerdo, resolución o contrato, con base en las disposiciones legales que se derogan en el párrafo anterior, incluyendo los casos de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, continuarán vigentes hasta la finalización del plazo original improrrogable, estipulado en estos” Porque, en el párrafo anteriormente descrito, se exceptúan de dicha derogación los derechos adquiridos sobre exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta que ya habían sido autorizadas a personas individuales o jurídicas, mediante acuerdo, resolución o contrato, como es el caso del contrato de participación entre la hoy amparista y Agro Comercializadora del Polochic, Sociedad Anónima; y precisamente, mediante resolución número doscientos cuarenta y seis de veintinueve de enero de mil novecientos noventa y ocho, que aclara la resolución un mil trescientos sesenta y seis de ocho de agosto de mil novecientos noventa y siete y que fuera recibida en auto para mejor fallar decretado por esta Corte el siete de octubre de dos mil nueve, el Ministerio de Energía y Minas resolvió que “los beneficios fiscales contemplados en el artículo 4 y las exoneraciones del artículo 13 del Decreto Ley 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, se extienden a las personas individuales o jurídicas que formalicen documentalmente su inscripción en el proyecto hidroeléctrico SANTA TERESA, mediante el contrato de participación



respectivo” Cabe agregar, que lo anterior concuerda con lo que establece el artículo 15 de la Constitución Política de la República, respecto de la irretroactividad de la ley, salvo en materia penal, cuando favorezca al reo; el artículo 7, numeral 4 del Código Tributario, en el sentido de que “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anterior no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes”; y el artículo 36, literales f) y k) de la Ley del Organismo Judicial, respectivamente, en cuanto a que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior y que en todo acto o contrato, se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración.



2.5 Casos en Guatemala donde se ha reconocido la existencia de conflictos de leyes en el tiempo

2.5.1 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la vigencia del artículo 3 del Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, expediente 2836-2012, del 18 de diciembre de 2012

2.5.1.1 Breve descripción del caso

Se impugnó el artículo 3 del Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, que reformaba el artículo 39 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a los costos y gastos que las personas, entes y patrimonios pudieran deducir de su renta bruta, aplicable a los contribuyentes que se encuentren en el régimen optativo de la ley citada, en el período impositivo del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

Cuadro No. 1. Comparativo de artículos para su análisis



<p>Artículo 39, del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Artículo 3, del Decreto 4-2012</p>
<p>Artículo 39. Renta imponible en el régimen optativo previsto en el artículo 72 de esta ley. Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que les hayan prestado. b) Los gastos de transporte, combustibles, fuerza motriz y similares. c) Los costos y gastos necesarios para las explotaciones agropecuarias. d) Los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada y establecidos por la ley o en pactos colectivos de trabajo, debidamente aprobados por autoridad competente; así como cualquier otra remuneración por servicios efectivamente prestados al 	<p>Artículo 3. Se reforma el artículo 39, el cual queda así:</p> <p>Artículo 39. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el artículo anterior, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. <p>En particular, los gastos financieros incurridos por la obtención de recursos utilizados para la realización de inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias, en tanto dichos títulos de crédito estén exentos de impuestos por mandato legal.</p> <p>Los contribuyentes no deben deducir los costos y gastos directos en que se incurra para producir las rentas exentas o no afectas; para ello, deben registrarlos en cuentas separadas, a fin de deducir solo los que se refieren a operaciones gravadas. Si no se llevan cuentas separadas, se calculan los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas, y no afectas.</p> <ul style="list-style-type: none"> b) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.



<p>contribuyente por empleados y obreros. Sin embargo, estas deducciones pueden limitarse total o parcialmente, si no se comprueba que corresponden a trabajos realmente desempeñados, necesarios para la obtención de rentas gravadas, y que los gastos son proporcionales al tiempo aplicado a la labor, o a la cantidad y calidad del trabajo y a la importancia del negocio; todo ello, cuando se trate de remuneraciones para:</p> <ul style="list-style-type: none">i) Empleados en general;ii) Socios o consejeros de sociedades anónimas, o administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas. La deducción máxima por estos conceptos se limitará a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre las ventas o ingresos brutos siempre que se haga y pague la retención correspondiente;iii) Cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley, de tales socios, consejeros o administradores. La deducción máxima por estos conceptos se limitará en cada caso, a la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin ninguna vinculación de parentesco. <p>e) Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, -IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores, -IRTRA-, Instituto Técnico de</p>	<p>c) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos y contratos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.</p> <p>d) Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente Ley permite.</p> <p>e) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.</p> <p>f) Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación y su recibo autorizado de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior.</p> <p>g) Los consistentes en bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.</p> <p>h) Los de erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado. En particular,</p>
--	--



<p>Capacitación, -INTECAP- y otras cuotas o desembolsos obligatorios, establecidos por ley; y las cuotas pagadas a las asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social y científicas; a las universidades y a las entidades gremiales y culturales, debidamente autorizadas.</p> <p>Las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones, que sean de capitalización individual; así como las primas de seguros médicos para trabajadores.</p> <p>f) Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las reservas que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones serán procedentes, en tanto no estuvieran comprendidas en los planes mencionados en el inciso siguiente o en su caso, en las primas de seguros que cubran los riesgos respectivos por tales prestaciones. Todo dentro del procedimiento y formas que establezca el Reglamento.</p> <p>g) Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, montepíos, o planes de seguros de retiro, conforme lo establezcan las normas de los planes respectivos.</p> <p>h) Las sumas que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, hospitales, servicios de asistencia médica y salubridad,</p>	<p>toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas, las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios; así como las sumas que abonen o paguen las comunidades de bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros, dividendos a cuenta de utilidades o retorno de capital.</p> <p>i) Los de intereses pagados que excedan al valor de multiplicar la tasa de interés por un monto de tres veces el activo neto total promedio que resulte de la información presentada por el contribuyente en sus declaraciones juradas anuales. Para efectos de la presente literal se entiende como activo neto total promedio, la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta y anexos de cada período de liquidación definitiva, divididos entre dos. El activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente. La limitación prevista en este inciso no será de aplicación a entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos.</p> <p>j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto</p>
--	--

<p>medicinas, servicios recreativos, culturales y educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus familiares; se exceptúa, cualquier pago o compensación que los trabajadores efectúen a sus patronos por tales prestaciones, en cuyo caso estos últimos lo restarán de las deducciones. La deducción máxima por este concepto estará limitada, en cada caso, a la suma mayor invertida en beneficio gratuito de los trabajadores, que no sean parientes del contribuyente dentro de los grados de ley, persona individual o del causante en el caso de sucesiones ni socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.</p> <p>i) El valor de las tierras laborales que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores. La deducción máxima por este concepto estará limitada, en cada caso, al valor mayor de las tierras adjudicadas a trabajadores que no sean parientes del contribuyente, persona individual o del causante en el caso de sucesiones ni socios de la persona jurídica sujeto del impuesto.</p> <p>j) Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente; siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate, para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado. También se podrá deducir las primas que se abonen por concepto de</p>	<p>por el propietario, sus familiares, socios y administradores como los créditos que abonen en cuentas remesen a las casas matrices a sus sucursales, agencias o subsidiarias.</p> <p>k) Los provenientes de cuentas incobrables, cuando se trate de contribuyentes que operen sus registros bajo el método contable de lo percibido.</p> <p>l) Los de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas para los fines de determinar los resultados de una y otra clase de inversiones.</p> <p>m) Los de mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.</p> <p>n) Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.</p> <p>o) Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficiario o a quien contrate el seguro.</p> <p>p) Los incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, solo podrá deducirse la</p>
--	---





<p>seguro por accidente o por enfermedad del personal empleado por el contribuyente, mientras dure la relación laboral.</p> <p>Las deducciones previstas en este inciso, solo serán aplicables, si el seguro se contrata en beneficio exclusivo del empleado o trabajador dependiente o de sus parientes, y no se trate de seguros que cubran el cónyuge o parientes del contribuyente, dentro de los grados de ley, que sea persona individual o de los socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.</p> <p>k) Los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.</p> <p>l) El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, en tanto estas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada y estas no fueren compensadas por los arrendantes.</p> <p>ll) Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado, las municipalidades o sus entidades.</p> <p>m) Los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en instituciones bancarias, financieras y demás instituciones</p>	<p>proporción que corresponde a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, solo se considerará deducible, salvo prueba en contrario, el cincuenta por ciento (50%) del total de dichos gastos y depreciaciones.</p> <p>q) El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la Matrícula Fiscal o en Catastro Municipal. Esta restricción no será aplicable a los contribuyentes que realicen mejoras permanentes o edificaciones a bienes inmuebles que no son de su propiedad ni a los propietarios de bienes inmuebles que realicen mejoras que no constituyan edificaciones, siempre que dichas mejoras no requieran, conforme a las regulaciones vigentes, de licencia municipal de construcción.</p> <p>En el caso de las depreciaciones que se han venido aplicando antes de la vigencia de esta Ley, y que exceden el valor base, el contribuyente podrá continuar con la depreciación de estos como gasto deducible, únicamente si demuestra la inversión efectivamente realizada en los inmuebles</p> <p>r) El monto de las donaciones realizadas a organizaciones no gubernamentales, asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social, iglesias y entidades de carácter religioso, que no cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.</p>
---	--



legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos; los intereses y gastos financieros directamente vinculados con las ofertas públicas de títulos valores inscritos en el Registro del Mercado de Valores y Mercancías; los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, así como los intereses sobre créditos y gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos de instituciones bancarias y financieras domiciliadas en el exterior, en todos los casos siempre que dichos créditos sean destinados para la producción de rentas gravadas. El monto deducible por concepto de intereses no podrá exceder al que corresponda a las tasas de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.

No constituyen gastos deducibles los intereses que se paguen o acrediten a personas individuales o jurídicas que no se encuentren incluidas en el párrafo anterior. Se exceptúan los intereses que las instituciones bancarias, financieras y demás instituciones legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos y

s) El monto de costos de gastos de período de liquidación exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de la renta bruta. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción.

La disposición del primer párrafo de esta literal, no es aplicable a los contribuyentes que tuvieren pérdidas fiscales durante dos (2) períodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados. Para el efecto, los contribuyentes deberán presentar informe, previo a que venza la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que hace referencia el artículo 54 de la presente Ley, por medio de declaración jurada prestada ante notario, acompañando los estados financieros auditados y medios de prueba documental que acrediten tales extremos.

Para efectos de la aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

La Administración Tributaria puede realizar las verificaciones para comprobar la veracidad de lo declarado y documentación acompañada.



las Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, paguen a sus cuenta-habientes e inversionistas, así como los intereses que se paguen a los inversionistas de títulos valores inscritos en el Mercado de Valores y Mercancías, los cuales sí constituyen gastos deducibles.

n) Los pagos por primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.

ñ) Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios.

En el caso de delitos, se requiere, para aceptar la deducibilidad del gasto, que el contribuyente haya denunciado el hecho ante autoridad judicial competente.

o) Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes.

p) Las depreciaciones y amortizaciones necesarias para compensar el desgaste, deterioro o agotamiento de los bienes o derechos, de acuerdo con el régimen que se



establece en el Capítulo VII de esta ley.

- q) Las deudas incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y que se justifique tal calificación. Este extremo se prueba mediante la presentación de los requerimientos fehacientes de cobro hechos, o en su caso, de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente; todo ello antes de que opere la prescripción de la deuda o que esta sea calificada de incobrable. En caso de que se recupere total o parcialmente una cuenta incobrable que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravable en el período de imposición en que ocurra la recuperación. Los contribuyentes que no apliquen el sistema de deducción directa de las cuentas incobrables, antes indicado, podrán optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación, para imputar las cuentas incobrables que se registren en el período impositivo correspondiente. Dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, al cierre de cada uno de los períodos anuales de imposición y siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio. Las entidades bancarias y financieras podrán constituir la misma reserva hasta el límite del tres por ciento (3%) de los préstamos concedidos y desembolsados, de



cualquier naturaleza. Cuando la reserva exceda el total de los saldos deudores indicados, el exceso deberá incluirse como renta bruta del período de imposición en que se produzca este.

r) Las asignaciones para formar las reservas técnicas computables, establecidas por ley, como previsión de los riesgos derivados de las operaciones ordinarias, de las compañías de seguros y fianzas, de ahorro, de capitalización, ahorro y préstamo, y otras similares.

s) Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos; todos debidamente autorizados. La deducción máxima permitida por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) anuales.

En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación.

Las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, las iglesias, las entidades y



asociaciones de carácter religioso y los partidos políticos, para que proceda la deducibilidad de las donaciones que reciben, deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el artículo 54 de esta ley. Para la comprobación de lo anterior y verificar la utilización de las donaciones recibidas, en los destinos previstos, estarán sujetas a la fiscalización por parte de la Administración Tributaria. En caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad que la recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación tributaria, se presentará la denuncia correspondiente conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

- t) Los honorarios, comisiones, reembolsos de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado en el país o desde el exterior. Para estos efectos se entiende como asesoramiento todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o



datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado; siempre que sea necesario y se destine a la generación de rentas gravadas y se haga y pague la retención correspondiente.

Con relación a los pagos por los conceptos citados, que se realicen por prestaciones efectuadas desde el exterior, la deducción total de ellos, no deberá exceder del uno por ciento (1%) de la renta bruta o el quince por ciento (15%) del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos; se escogerá el mayor de estos conceptos.

- u) Los gastos generales y de venta, incluidos los de empaque y embalaje.
- v) Los viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país, que se asignen o paguen a los dueños únicos de empresas, socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios o empleados del contribuyente. Asimismo, los gastos de transporte de las mismas personas, como también los incurridos por la contratación de técnicos para trabajar en el país, o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse al exterior; siempre que tales gastos sean indispensables para obtener rentas gravadas. El monto total de estas deducciones no deberá



<p>exceder el cinco por ciento (5%) de la renta bruta.</p> <p>w) Las regalías pagadas por el uso de marcas y patentes de invención inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial, fórmulas, derechos de fabricación, que se destinen a generar rentas gravadas y que se realicen y paguen las retenciones correspondientes. Dicha deducción en ningún caso debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato que se suscriba, en el cual debe establecerse el monto y las condiciones de pago al beneficiario.</p> <p>x) Los gastos por concepto de publicidad y propaganda debidamente comprobados.</p> <p>y) Los gastos de organización, los cuales se amortizarán mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales; y</p> <p>z) Las pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas.</p>	
---	--

La impugnación hace referencia que, según lo establecido en el artículo 77 del Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, empezó a regir ocho días después de su publicación en el Diario Oficial; es decir, que inició su vigencia el veinticinco de febrero de dos mil doce, lo que significa que cobró vigencia cuando ya había iniciado el cómputo del año fiscal que empezó el uno de enero y finalizaría el treinta y uno de diciembre de dos mil doce, lo que de manera sustancial y temporal, altera el período anual tributario,

vulnerando los principios de seguridad, confianza legítima, buena fe, legalidad, contenidos en los artículos 1°, 2°, 44, 152, 154, 203 y 204 con



2.5.1.2 Argumentos de la corte de constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala resolvió en cuanto al artículo 3 impugnado, lo siguiente:

En cuanto al artículo 3 impugnado, que reformó el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta Corte estima oportuno indicar lo siguiente:

i) como se relacionó en los párrafos precedentes, las personas (individuales y jurídicas), entes y patrimonios a que se refiere los artículos 44 y 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tienen el derecho de decidir en cumplir con el pago del impuesto sobre la renta, ya sea mediante los regímenes establecidos por cada uno de esos artículos, o bien, mediante el régimen determinado en el artículo 72 de esta, el cual, dispone que el período de liquidación definitiva será anual (que principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año); y, ii) para efecto de la depuración de la renta bruta (y determinar a la renta imponible), esas personas lo harán con base en lo prescrito en los artículos 38 y 39 *ibid*, que en el caso de este último, dispone los costos y gastos que esos contribuyentes, no pueden deducir de su renta bruta.

De esa manera, siendo que el período impositivo de esos contribuyentes es anual y la reforma que prescribe el artículo 3 impugnado, entró vigencia a partir del veinticinco de febrero de dos mil doce, ese hecho sí alteró inesperadamente el período impositivo para el período fiscal del año dos mil doce.

En razón de lo anterior, esta Corte considera no es procedente acoger la tesis del accionante en cuanto el artículo 3 del indicado decreto, pero sí dejar reserva interpretativa de que, en cuanto a los contribuyentes que estuvieran inscritos antes del veinticuatro de febrero de dos mil doce, dentro del régimen especial contenido en

el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al momento de liquidación respectiva del período impositivo correspondiente del uno de enero de diciembre de dos mil doce, la cual formalmente debe presentar dentro de los meses de enero a marzo del año dos mil trece, determinarán el pago del impuesto sobre la renta que les corresponde, conforme a su renta imponible que resulte de la depuración de su renta bruta, de acuerdo con las deducciones establecidas en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República), sin tomar en cuenta la reforma dispuesta en el artículo 3 referido.



2.5.1.3 Análisis concreto de la sentencia

El artículo 3 del Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, reformó el artículo 39 del Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refería a los costos y gastos no deducibles de la renta bruta, aplicable a los contribuyentes que se encontraban afiliados al régimen optativo, el cual surtía efectos a partir del 25 de febrero del 2012; sin embargo, dichos contribuyentes, según el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual indica que el período de liquidación principia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año; es decir, que ya habían iniciado su período fiscal para el año 2012, por lo que, se encontraban desarrollando sus actividades económicas de acuerdo con los presupuestos jurídicos establecidos en dicha ley. En consecuencia, pretender la aplicación de nuevos presupuestos jurídicos cuando ya había iniciado un período fiscal, sí afectaban las condiciones en que se encontraban los contribuyentes. Por lo que, al ser impugnada dicha situación la Corte de Constitucionalidad resolvió la reserva interpretativa para los contribuyentes que se encontraban inscritos en el régimen optativo.

Lo resuelto positivamente por la Corte de Constitucionalidad da lugar a la preeminencia de los términos de derechos adquiridos y la posición jurídica constituida bajo una ley, contenidos en los artículos 36 inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, que se refiere a la posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de una posterior, y el 7 numeral 4 del Código Tributario, que indica que las normas

tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.



2.5.2 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la aplicación del artículo 28 del Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, expedientes 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000, del 13 de agosto de 2003

2.5.2.1 Breve descripción del caso

El artículo 21 de la Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria, Decreto 44-2000, reformó el artículo 28 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, suprimiendo el último párrafo de dicha norma.

Cuadro No. 2. Comparativo de artículos para su análisis

Artículo 28, del Decreto 37-92, sin reformas	Artículo 21, del Decreto 44-2000, con reformas
<p>De la comisión. A los patentados para el expendio de especies fiscales, se les reconocerá como comisión un diez por ciento (10%) sobre el monto de sus compras, la que se pagará con cualquier clase de dichas especies. A los notarios, que sean colegiados activos, se les reconocerá como comisión el diez por ciento (10%), en el acto en que se realicen las operaciones siguientes: 1. En la adquisición de lotes de papel sellado especial para protocolos. 2. En la adquisición de timbres fiscales. En el uso de máquinas estampadores de timbres fiscales. 3. En el uso de</p>	<p>De la comisión. A los patentados para el expendio de especies fiscales, se les reconocerá como comisión un diez por ciento (10%) sobre el monto de sus compras, la que se pagará con dichas especies.</p> <p>A los notarios, que sean colegiados activos, se les reconocerá como comisión el diez por ciento (10%) en el acto en que realicen las operaciones siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. En la adquisición de lotes de papel sellado especial para protocolos. 2. En la adquisición de timbres fiscales.

máquinas estampadores de timbres fiscales. 4. En el pago en efectivo del Impuesto de Timbres Fiscales sobre documentos. Adicionalmente, el Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente pagará en efectivo, un cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuada por los notarios, que se entregará directamente al que contengan actos y contratos que autoricen Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, con destino exclusivo a financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones en favor de los colegiados, y los comprobantes que se extiendan a la dirección como constancia del pago de la comisión a que se refiere este artículo, no están afectos al Impuesto de Timbres Fiscales. La Dirección General de Rentas Internas proporcionará gratuitamente a los notarios, un formulario exclusivamente diseñado para consignar: a) De acuerdo con la forma de pago del impuesto que elija el notario, las operaciones indicadas en los incisos 1, 2, 3 y 4 anteriores. b) La comisión que se les reconocerá a los notarios en ese mismo acto, en congruencia con la forma de pago elegida. Con base en dicho formulario, la mencionada dirección determinará el cuatro por ciento (4%) adicional que por cada una de tales operaciones se acreditará mensualmente el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Los fondos provenientes del cuatro por ciento (4%) a que se refiere esta ley, deben ingresarse al fondo común dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de

3. En el uso de máquinas estampadoras autorizadas a su nombre.
4. En el pago en efectivo del impuesto cuando así corresponda documentos que autoricen y contengan actos o contratos gravados con el Impuesto de Timbres Fiscales. La Superintendencia de Administración Tributaria proporcionará gratuitamente a los Notarios, un formulario exclusivamente diseñado para consignar: a) De acuerdo con la forma de pago del Impuesto de Timbres Fiscales que corresponda a las operaciones indicadas en los numerales 1, 2, 3 y 4 anteriores. b) La comisión, que se les reconocerá a los Notarios en ese mismo acto, y se pagará con dichas especies.



cada mes, por la Dirección General de Rentas Internas, a efecto de que se acrediten en cuenta especial para el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, conforme lo que dispone la Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento. El Ministerio de Finanzas Públicas con base en el informe que le rinda la Dirección General de Rentas Internas en el término anteriormente referido, dictará las disposiciones pertinentes, para que, dentro del mismo mes ingresado al fondo común, se efectúe la entrega al mencionado colegio. El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, deberá llevar un control del retiro de prestaciones, a efecto de que al final de cada año fiscal se haga la conciliación contable entre la Sección de Contabilidad del colegio y el Departamento de Contabilidad y Presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas.



Fuente: Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, Decreto 37-92 y Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria.

En este caso, se impugnó el artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, que reformó el artículo 28 del Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, suprimiendo el último párrafo de dicha norma, que establecía una comisión del cuatro por ciento (4%) sobre el monto de adquisición de especies fiscales por los notarios, porcentaje que se entregaba directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, para financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones, en virtud que se señaló la eliminación de un derecho adquirido a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala (obligación de pago por parte del Ministerio de Finanzas Públicas a favor de dicha institución gremial), mediante los expedientes acumulados 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000. Tal supresión afecta el patrimonio del fondo de prestaciones del colegio

citado, por lo que se consideró violación a los artículos 1, 2, 4, 44, 81, 90 y 106 Constitucionales.



Que el legislador estableció en el artículo 7 inciso 4) del Código Tributario, el principio de derechos adquiridos, el cual permite a los notarios guatemaltecos conservar la posición jurídica constituida por una ley anterior.

2.5.2.2 Argumentos de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala

La Corte de Constitucionalidad consideró en este caso, bajo la óptica de los siguientes aspectos:

1. La intención del legislador ordinario al emitir el Decreto 44-2000.
2. La protección de los derechos que se adquieren como consecuencia del ejercicio de una profesión universitaria.
3. La congruencia de la regulación contenida en el Decreto 44-2000, con los preceptos constitucionales que reconocen derechos adquiridos por el ejercicio de una profesión universitaria.

En cuanto al numeral 3 se indicó:

El derecho adquirido es aquel que, por haber cumplido todos los presupuestos de hecho para su consolidación, resulta incorporado definitivamente al patrimonio de su titular, según la ley vigente que le acredita existencia. Es en atención a estas situaciones consolidadas que los principios de seguridad y certeza jurídicas imponen al ordenamiento legal observar que los derechos adquiridos al amparo de una ley deben ser respetados por la nueva legislación, y no pueden ser afectados mediante la aplicación retroactiva de esta última. Tal mandato es recogido por la Constitución Política del República (artículo 15), y en los artículos 7 (que dispone que “La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos”) y 36 literales a), c) y f) de la Ley del Organismo Judicial.



La obligación a que se refieren los accionistas contiene en esencia los siguientes presupuestos: [...] c) El Ministerio de Finanzas Públicas debía pagar en efectivo al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, un cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuada por los notarios (*vinculum iuris*). Tomando en consideración, no se requiere mayor esfuerzo intelectual determinar que la obligación antes citada no puede constituir un privilegio fiscal, pues en esta no se está liberando sujeto pasivo alguno del tributo, del cumplimiento de una carga tributaria, sino más bien la obligación tiene como origen el pago previo de un impuesto que se da, ya sea al adquirir timbres fiscales para satisfacer este, o bien, adquirir papel sellado especial para protocolos, para realizar una función notarial. De ahí que por no constituir un privilegio fiscal alguno dicha obligación, no le sean aplicables a ella los conceptos de “exención”, “exoneración”, “deducción”, “elusión” [propios del derecho tributario] y “competencia desleal”, que es lo que en resumen se pretendió evitar al emitirse el Decreto 44-2000 del Congreso de la República.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala resolvió con base a lo considerado y las leyes citadas lo siguiente:

III) Ordena tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria como al Ministerio de Finanzas Públicas, determinar para su posterior pago, el importe del cuatro por ciento (4%) de la comisión que le corresponde al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, como consecuencia de adquisiciones de especies fiscales y papel sellado especial para protocolos realizadas por los notarios, para cuyo efecto deben observar, no solo la norma que se impugnó, sino los párrafos conducentes del artículo 28 del Decreto 37-92 y 45 del Decreto 27-92 antes de su reforma y de lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos contenido en el Acuerdo Gubernativo 737-92 de veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y dos; disposiciones que no pueden estimarse derogadas por las razones en este fallo consideradas; obligación que dichas autoridades deben hacer efectiva inmediatamente, y, las demás, conforme se vayan produciendo, a partir de la fecha en la que reciban certificación de este sentencia.

2.5.2.3 Análisis concreto de la sentencia

En la sentencia objeto de análisis se observa que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala consideró los siguientes aspectos:



1. Que el párrafo suprimido del artículo 28 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, no se refiere a una exención o exoneración, que implique no pagar los tributos, sino, más bien, se trata de una obligación de adquirir timbres fiscales para pagar el impuesto, para ejercer una función notarial.
2. Que se debe considerar que existe prohibición Constitucional de afectación de los derechos adquiridos por el ejercicio profesional y que por medio del último párrafo del artículo 28 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, el Estado coadyuva con el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, para el cumplimiento de sus fines, porque el propio pago de la obligación tributaria es lo que origina la consolidación de la posición jurídica adquirida (derechos adquiridos), por la institución gremial, la cual no puede ser afectada o suprimida ni por legislación posterior ni en fraude de ley.
3. Además, es preciso mencionar que la Corte de Constitucionalidad en su considerando IV, señaló que, si se pretendiera suprimir un derecho como el citado en el numeral 2 de este documento, la declaratoria de inconstitucional sería lo procedente, con el objeto de preservar el derecho adquirido y regular sus efectos.

2.6 La teoría de los derechos adquiridos en Guatemala

Para el efecto de establecer la existencia de criterios de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, específicamente en los expedientes formados por la Administración Tributaria desde la vigencia de la Ley de Actualización, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, se consultó a la Superintendencia de Administración Tributaria lo siguiente:



1. Si la Asesoría Técnica de la Superintendencia de Administración Tributaria a través de su Directorio, durante sus funciones o el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero desde su creación, ha tenido a la vista expedientes en donde se formulen ajustes con base a la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta, durante el tiempo que ha estado vigente la citada ley y el contribuyente haya invocado derechos adquiridos.
2. En caso ser afirmativo lo expuesto en el numeral 1, proporcionarme copia electrónica de las Resoluciones emitidas relacionadas con el tema citado, o en su defecto fotocopias simples a mi costa. Si la respuesta es negativa hacerlo constar así.

Respecto a los cuestionamientos planteados, se obtuvo la siguiente respuesta:

Se hace del conocimiento de la solicitante la inexistencia de la información requerida, toda vez que de conformidad con lo indicado por el Tribunal Administrativo y Aduanero –TRIBUTA-, no se encontró en la base de datos de esa dependencia, registro alguno respecto al tema relacionado a los derechos adquiridos en los ajustes formulados con la base de datos al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, aunado a lo anterior, no se cuenta con un parámetro de búsqueda que permita desglosar los argumentos que utilizan los contribuyentes respecto a los ajustes que se formulan por parte de esta institución, motivo por el cual no es posible proporcionar lo solicitado.

Por tal razón, se infiere que la Administración Tributaria no cuenta con un parámetro de búsqueda por argumentación planteada por el contribuyente acerca de la aplicabilidad de los derechos adquiridos que pudieran existir dentro de un expediente, tal como se muestra en el Anexo I. Por tal razón, se citarán sentencias emitidas por las Salas de lo Contencioso Administrativo, en donde se ha argumentado la aplicabilidad de los derechos adquiridos:

- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, dentro del expediente 206-2000, del 10 de julio de 2007, en donde se impugnó el ajuste por rentas exentas, que se integra por intereses devengados y percibidos de la inversión de Bonos del Tesoro Emergencia Económica e intereses de los pagarés financieros emitidos por Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, que se pretendían gravar con la derogatoria del artículo 76 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, que otorgaba su exención, por lo que, se resolvió lo siguiente:

En anteriores fallos, esta Sala ha sostenido que el artículo 76, transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, disponía que los intereses de títulos valores públicos y privados, emitidos y colocados hasta la fecha de publicación de esta, continuaban exentos de dicho impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en las respectivas leyes o normas de emisión y que la derogatoria de este precepto, no podía afectar las exenciones tributarias incorporadas en los títulos valores, en su calidad de documentos literales y autónomos, en los términos regulados por el artículo 385 del Código de Comercio. En efecto, la exención contenida en dichos títulos continuó existiendo más allá de la vigencia del artículo derogado; es decir, hasta el momento en que estos fueron redimidos; porque se trataba de títulos valores, los que como tales tienen la naturaleza de bienes muebles que incorporan los derechos literalmente descritos en su texto; los cuales, a partir del momento de la emisión o colocación de los mencionados títulos valores, constituyen derechos adquiridos para sus tenedores. En consecuencia, no pueden ser suprimidos o modificados por una ley posterior, porque no se estaría suprimiendo o modificando una expectativa de derecho o una situación jurídica abstracta; sino afectando situaciones jurídicas concretas; es decir, derechos adquiridos por los contribuyentes. Por ello, es obvio que tanto el artículo 36, inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, como el artículo 7 inciso 4 del Código Tributario, hayan establecido disposiciones protectoras de estos derechos. Este último precepto, de naturaleza indiscutiblemente tributaria, dispone que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, que fue la de los tenedores de los títulos antes de la derogatoria del artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se conserva bajo el imperio de otra posterior; en este caso la de la ley que lo derogó.



En la sentencia anteriormente citada la sala de lo contencioso administrativo resolvió favorablemente para el contribuyente que planteó la demanda, porque la Ley del Impuesto Sobre la Renta que otorgaba exención a las rentas provenientes de intereses generados por títulos valores públicos y privados emitidos y colocados hasta el 8 de mayo de 1992; sin embargo, este artículo fue derogado mediante el artículo 20 del Decreto 61-94 del 15 de diciembre de 1994, habiendo quedado intereses pendientes de devengo y percepción por parte del contribuyente, por lo que, en este caso sí es aplicable los derechos adquiridos, porque los tenedores de los documentos valores que generaban dichos intereses fueron emitidos cuando se encontraba vigente el artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, los intereses que generarían estaban exentos de impuesto citado, porque el artículo 36 inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, que se refiere a “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior” y el artículo 7 inciso 4 del Código Tributario, establece, que la cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, que es el caso de la existencia de la exención incorporada en los títulos valores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes, lo cual tiene sustento con el principio de irretroactividad preceptuado en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, dentro del expediente 159-2012, del 12 de diciembre de 2011, en donde se impugnó la aplicación del Decreto 37-97 que contiene reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1 de julio de 1997, en el cual derogó en su artículo 37 las exenciones, exoneraciones y deducciones específicas del Impuesto Sobre la Renta establecidas en el Decreto Ley 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, por lo que, se resolvió lo siguiente:

No procede el submotivo de violación de ley por inaplicación de la norma que establece la supresión de privilegios fiscales, cuando existe una excepción para el caso de desarrollo de fuentes nuevas y renovables de energía, otorgando un plazo especial para la aplicación de los beneficios que el Decreto Ley número 20-86 del Jefe de Estado concedía a los inversionistas en proyectos de esa naturaleza, los cuales

permanecerían vigentes hasta la fecha del vencimiento del plazo del contrato principal.



En la sentencia anteriormente citada la sala de lo contencioso administrativo resolvió favorablemente al contribuyente, porque el artículo 37 impugnado del Decreto 36-97, estableció un plazo especial para la aplicación de los beneficios que la Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía concedía a los inversionistas en proyectos de ese tipo, estableciendo su goce hasta la finalización del plazo original improrrogable, estipulado en estos, y en este caso concreto, fue autorizado mediante una resolución del Ministerio de Energía y Minias del 27 de agosto de 1991; es decir, fecha anterior a la vigencia del Decreto 36-97, por lo que, el contribuyente gozaba de los derechos adquiridos establecidos a través de la resolución emitida, pues fueron adquiridos con anterioridad a la derogatoria de dichas exenciones. Cabe mencionar que en este caso, el Decreto 36-97, sí estableció un plazo especial para el término de esos derechos adquiridos respetando su adquisición a través de acuerdos, contratos o resoluciones, prevaleciendo con ello la seguridad jurídica.

- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, dentro del proceso contencioso administrativo identificado con el número 315-2000, del 30 de septiembre de 2009, en donde se impugnó las retenciones del Impuesto Sobre la Renta no efectuadas que establece el artículo 65 inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece quienes son los sujetos pasivos que están obligados al pago de dicho impuesto, mediante la retención de carácter definitiva, por lo que, se resolvió lo siguiente:

Con el objeto de determinar el derecho de los litigantes el Tribunal analiza lo preceptuado en el artículo 76 transitorio del Decreto 26-92, debido a que en el presente caso, la ley se debe interpretar en su conjunto, de conformidad con lo que establece el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89. [...] Este último precepto, de naturaleza indiscutiblemente tributaria dispone que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, que fue la de los tenedores de los títulos antes de la derogatoria del artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,

se conserva bajo el imperio de otra posterior; en este caso la de la Ley que la deroga. Agrega el artículo 7, inciso 4, del Código Tributario, que las reformas que modifican cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, que es el caso de la existencia de la exención incorporada en los títulos valores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. En otras palabras, la hipótesis que contemplaba la existencia de la exención en dichos títulos, contenida en el precepto derogado, dio lugar a una posición jurídica para los tenedores de estos, consistente en gozar de la exención tributaria incorporada en los referidos títulos [...]. Con base en lo considerado y en virtud de que este Tribunal está obligado a cumplir con lo dispuesto en el artículo 204 de la Constitución Política de la República. En consecuencia, el ajuste debe ser revocado por improcedente.



De lo resuelto por la sala de lo Contencioso administrativo se determina que resolvió favorablemente al contribuyente, derivado que se pretendía la aplicación del artículo 65 inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que surte efectos a partir del 1 de julio de 1992, en un período anterior a su vigencia, por lo que, en la sentencia emitida prevaleció los derechos adquiridos que un contribuyente pueda tener antes de la vigencia de una nueva ley que pretenda gravar actos anteriores a su vigencia, haciendo valer lo que establece el artículo 36 inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, que se refiere a “La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior” y el artículo 7 inciso 4 del Código Tributario, establece, que las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes, que es el caso de la inexistencia de una ley que gravara los pagos realizados por concepto de intereses provenientes de títulos valores, sin efectuar retención alguna por pago del Impuesto Sobre la Renta.

2.7 La prescripción

La prescripción se define, según el *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales* de Manuel Osorio, como:



En derecho civil, comercial y administrativo, medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, que es variable, según se trate de bienes muebles o inmuebles y, según se posean o no de buena fe y con justo título. La prescripción llamase adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho. Y es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación.

Además, define la prescripción liberatoria o extintiva, como: Excepción para repeler una acción por el solo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de intentarla o de ejercer el derecho al cual se refiere. De ese modo, el silencio o la inacción del acreedor durante el tiempo designado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación, sin que para ello se necesite ni buena fe ni justo título (2007:787)

En materia tributaria es relevante la prescripción extintiva o liberatoria, pues es un medio de extinción de la obligación tributaria y tiene su razón de ser, porque responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, pilar dentro del ordenamiento jurídico y garantiza la aplicación objetiva de la ley. En el ámbito tributario la prescripción extintiva o liberatoria se constituye como una limitación para la Administración Tributaria, de conformidad con lo que establece el artículo 47 del Código Tributario:

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

El plazo citado de cuatro años es el término para la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de la deuda tributaria al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y del derecho de devolución o repetición de los contribuyentes y terceros responsables por los pagos

indebidos o saldos a su favor. De acuerdo con el Código Tributario que fundamenta la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, por lo que no se encuentra normada la prescripción de oficio, pero un contribuyente la puede solicitar de acuerdo con el Código Tributario, fundamentándose en los artículos 35 numeral 5 que se refiere a la prescripción, 53 que trata de la acción o excepción de prescripción y 177 numeral 4, que se refiere a las excepciones en cualquier estado del proceso, siendo una ellas la prescripción.

De allí resulta necesario traer a colación los actos interruptivos de la prescripción, establecidos en el artículo 50 del Código Tributario:

1. La determinación de la obligación tributaria ya sea que esta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En este último caso, esta se efectuará conforme lo que establecen los artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.
2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de esta.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.



6. La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero.
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

De lo anterior se infiere que la prescripción se interrumpe por actos expresos o tácitos por el contribuyente o por actos expresos por la Administración Tributaria. Para que surja la prescripción son necesarios los requisitos:

1. La existencia de un impuesto con derecho a exigir su pago.
2. El silencio por parte de la Administración Tributaria.
3. El transcurso del plazo establecido por la ley.

La Corte Constitucionalidad dentro del expediente 549-2009 del 27 de mayo de 2010, en el cual un contribuyente interpuso la excepción de prescripción por ineficacia de título ejecutivo y demanda defectuosa, por considerar que desde la fecha de la declaración aduanera de importación del 4 de junio de 2002, hasta la fecha de la Resolución mediante la cual confirma los ajustes formulados del 6 de julio de 2006, ya habían transcurrido más de 4 años, resolvió acerca de la prescripción lo siguiente:

De ahí que, habiendo sido debidamente notificada la contribuyente el trece de abril de dos mil cinco, sobre el primer acto determinativo expedido por la Superintendencia de Administración Tributaria, puede esta Corte concluir que tal actuación de la Administración, orientada a la inspección, determinación y liquidación de los

conceptos que integran la obligación tributaria “Derechos Aranceles a la Importación –DAI– e Impuesto al Valor Agregado –IVA–”, efectivamente interrumpió el lapso de prescripción que venía transcurriendo, aún y cuando posteriormente fue declarada su nulidad mediante la resolución 2005-04-18-002817 del 5 de diciembre de 2005, porque en todo caso la nulidad absoluta del referido acto administrativo no hace desaparecer la esencia de la actividad administrativa desplegada ni su virtualidad interruptora, en virtud de todo lo cual este Tribunal estima que, coincidentemente a la declaratoria de improcedencia del presente amparo de la sentencia recurrida, el acto administrativo objeto de impugnación, contenido en la resolución 2006-04-18-000751, del 6 de julio de 2006, fue expedida dentro del lapso establecido al efecto por el Código Tributario.

De lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad se difiere, porque al darse nulidad al título ejecutivo de cobro que interrumpía la prescripción, sí tiene lugar la excepción de prescripción porque se anuló el acto interruptor, indicado en el artículo 50 numeral 2 del Código Tributario.



CAPÍTULO III



La teoría de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria

El tratadista Héctor B. Villegas, define a la potestad tributaria (o poder tributario), como la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implican el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. (2001:185-186). Por lo tanto, el Estado se encuentra continuamente promulgando nuevas leyes y derogando las antiguas, de donde se originan los conflictos de leyes en el tiempo, en este aspecto, el mismo jurista Villegas manifiesta que el principio general que debe regir en estas situaciones es que las leyes deben regir para el futuro, y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos del derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, se rigen por dicha legislación que fue tomada en cuenta al planear y realizar esos actos. (2001:177); es decir, que los alcances de una antigua ley se constituyen cuando se aplican aún después de su derogación, en virtud que, aún persisten derechos que se derivan de relaciones jurídicas nacidas bajo el imperio de la vigencia de una ley y, por lo tanto, no se pueden considerar esos derechos como extinguidos.

Asimismo, es necesario considerar que el conflicto de las leyes en el tiempo no se origina por el momento de la vigencia de la nueva ley, porque usualmente cada ley consigna la fecha de vigencia, y si no lo consignara, existen normas específicas que aclaran este asunto, la cuestión que ocasiona controversia es el momento de su aplicación; al respecto, Carlos Giuliani desarrolla los momentos en los cuales puede entrar en aplicación una ley. En cuanto a la cesación de los efectos de la ley, pueden señalarse las siguientes causales: a) expiración del término de vigencia previsto en la propia ley [...] b) derogación expresa por el legislador; c) derogación tácita por promulgación de nueva disposición legislativa incompatible con la primera o por sanción de una nueva ley que regula la materia disciplinada por otras anteriores (2005:103).

En el año 2012, el Congreso de la República de Guatemala aprobó las reformas tributarias mediante los Decretos 4-2012 y 10-2012, que derogaron y modificaron y suprimieron leyes que durante varios años fueron aplicadas, tal es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual tuvo vigencia durante 20 años y medio, y que fue derogada; sin embargo, dejó consecuencias jurídicas que surgieron por la observancia y aplicación de la ley referida, y se constituyen como los derechos adquiridos que prevalecen ante la vigencia de la nueva ley; al respecto, el artículo 7 numeral 4 del Código Tributario y sus reformas, establece: “Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes”.

Es importante mencionar que el Decreto 4-2012, reformó varias leyes ordinarias, siendo estas: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Código Tributario, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, Ley de Tabacos y sus Productos, Código Penal y sus reformas, el cual empezó a regir ocho días después de su publicación en el Diario Oficial; es decir, inició vigencia el veinticinco de febrero de dos mil doce. Asimismo, el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, fue publicado el cinco de marzo de dos mil doce, el cual en su artículo 181, establecía que entraría en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial; es decir, que inició su vigencia el trece de marzo de dos mil doce, con excepción del libro I, que contiene el Impuesto Sobre la Renta, el cual entrará en vigencia el uno de enero de dos mil trece. Este Decreto 10-2012, tal como fue publicado, contenía en su libro I el Impuesto Sobre la Renta, en el libro II, el Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, en su libro III, la Ley Aduanera Nacional, que estuvo vigente, hasta el dos de diciembre de dos mil trece, porque fue derogada por el Decreto 14-2013, vigentes desde el tres de diciembre del dos mil trece, hasta la fecha, en el libro IV reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, libro V reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos, libro VI reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, y en su libro VII, Disposiciones finales y transitorias. Posteriormente, el

Decreto 10-2012, fue reformado mediante el Decreto 19-2013, publicado en el Diario Oficial el veinte de diciembre de dos mil trece, y establecía en su artículo 1 que entraría en vigencia el día siguiente de su publicación; es decir, el veintiuno de diciembre de dos mil trece, y contenía en el capítulo I reformas al Código Tributario y en su Capítulo II reformas a la Ley de Actualización tributaria.



El análisis se enfocará al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria que contiene el Impuesto Sobre la Renta, y es dable mencionar que esta nueva ley derogó en su totalidad a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo una estructura legal de tipo cedular, porque establece cuatro categorías de rentas, según su procedencia, rentas de actividades lucrativas, con dos regímenes sobre utilidades de actividades lucrativas y opcional sobre ingresos de actividades lucrativas, rentas de trabajo, rentas de capital y las ganancias de capital y rentas de no residentes, estableciéndose para cada una, hecho generador, exenciones, sujetos pasivo, base imponible, tipos impositivos y períodos de imposición independientes, con lo cual pretende evitar los señalamientos de doble o múltiple imposición que está prohibida, según el artículo 243 constitucional. Además, incluyó nuevos términos como rentas de no residentes, que anteriormente se denominaban rentas de no domiciliados, rentas de trabajo que anteriormente correspondían a las rentas en relación de dependencia, y conceptos de establecimiento permanente y de residentes, con esta nueva ley se pretendía reformar el criterio de renta nacional, con elementos de renta mundial.

Contiene también en su capítulo VI, las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, precios de transferencia, como un aporte novedoso y moderno para reducir las prácticas de evasión y elusión tributarias, sobre la base del principio de libre competencia, entendiéndose este como el precio o monto para una operación determinada que partes independientes podrían haber acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas, siendo su ámbito de aplicación las operaciones entre partes relacionadas entre una persona residente en Guatemala con una residente en el extranjero, aplicables a los contribuyentes que se encuentren afiliados en cualquier régimen de rentas, instituyéndose la aplicación de cinco métodos para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre

competencia, siendo estos, método de precio comparable no controlado, método del costo adicionado, método del precio de renta, método de la partición de utilidades, método del margen neto de la transacción, y la aplicación de un sexto método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. La aplicación de las normas especiales de valoración fue suspendida mediante el Decreto 19-2013, el veintiuno de diciembre de dos mil trece, recobrando su vigencia el uno de enero de dos mil quince.



Los casos contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que no fueron considerados por la Ley de Actualización Tributaria, y que tampoco se indica qué procede para los contribuyentes que adoptaron esas políticas fiscales, son los siguientes:

1. Los contribuyentes que tienen como su actividad económica la construcción o similares, que iniciaron proyectos observando cualquier de las modalidades contables que establecía el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
2. La amortización sobre programa informáticos y sus licencias, porque el artículo 19 inciso e) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía una depreciación máxima del 33.33%.
3. Las pérdidas de capital obtenidas por los contribuyentes podían ser compensadas con ganancias de capital hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida, según el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. El pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta se hará constar en la declaración jurada anual y se podrá solicitar su acreditamiento en esta, para períodos trimestrales o anuales, según el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
5. Los costos y gastos determinados que excedan del 97% de los ingresos gravados, podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción, según el artículo 39 inciso j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



Cada una de las políticas fiscales adoptadas por los contribuyentes encuentran su amparo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y fueron aplicados específicamente porque la ley citada imponía su observación; sin embargo, a partir del uno de enero de dos mil trece, fecha a partir de la cual se encuentra vigente la Ley de Actualización Tributaria, se debe observar las nuevas disposiciones que establece, surgiendo el problema de conflictos de leyes en tiempo.

3.1 Comparativo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Actualización Tributaria

Cuadro No. 3. Comparativo de artículos para su análisis

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92	Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012
<p>Artículo 51. Empresas de construcción y similares. Las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta neta del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos siguientes:</p> <p>a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, en el momento total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.</p> <p>b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.</p>	<p>34. Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del periodo correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:</p> <p>1. Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos</p>



<p>c) Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período; y</p> <p>d) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.</p>	<p>efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:</p> <p>2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.</p>
<p>Artículo 19. Porcentaje de depreciación. Se fijan los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación: [...]</p> <p>e) Equipo de computación, incluyendo los programas. 33.33%</p>	<p>Artículo 33. Amortización de activos intangibles. El costo de adquisición de los activos intangibles efectivamente incurrido, tales como derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministro de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos, y otros activos intangibles similares, deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período no menor de cinco (5) años.</p>



<p>Artículo 29. Determinación y forma de pago del Impuesto sobre ganancias de capital. Las ganancias de capital estarán gravadas con un impuesto del diez por ciento (10%) de dichas ganancias, a excepción de los contribuyentes que hayan optado por el régimen establecido en el artículo 72 que pagarán conforme lo dispuesto en dicho artículo. Para estos contribuyentes las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital. Las pérdidas no compensadas no dan derecho al contribuyente a la deducción o crédito alguno de este impuesto, y puede utilizarse solamente para compensar ganancias de capital que se produzcan en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Si al concluir el plazo aún existe saldo de tal pérdida de capital, esta ya no podrá deducirse por ningún motivo.</p>	<p>Artículo 91. Compensación de pérdidas. Las pérdidas de capital a que se refiere el numeral 3 "Ganancias y pérdidas de Capital" del artículo que norma el campo de aplicación del impuesto, regulado en este título, solamente se pueden compensar con ganancias futuras de la misma naturaleza, hasta por un plazo máximo de dos (2) años, contados desde el momento en que se produjo la pérdida. La pérdida no compensada no da derecho al contribuyente a deducción o crédito alguno de este impuesto. Si al concluir dicho plazo aún tiene un saldo de tal pérdida de capital, esta ya no puede compensarse por ningún motivo.</p>
<p>Artículo 71 Pagos en exceso. [...] Los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso lo harán constar en su declaración jurada anual y podrán solicitar en dicha declaración, su acreditamiento al pago trimestral del impuesto o al que resulte de la liquidación definitiva anual, o bien presentar a la Dirección solicitud de devolución.</p>	<p>No contiene el tema.</p>
<p>Artículo 39 Costos y gastos no deducibles. [...] j) A partir del primer período de imposición ordinario inmediato siguiente al de inicio de actividades, el monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados. Este monto excedente podrá ser trasladado</p>	<p>No contiene el tema.</p>

exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción.	
--	--

Fuente: Ley del Impuesto Sobre la Renta y Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.



3.2 La aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria

La teoría de los derechos adquiridos sí es aplicable al ámbito tributario, porque el artículo 7 numeral 4 del Código Tributario y sus reformas, establece el respeto a los derechos adquiridos que un contribuyente obtuvo por la aplicación u observancia de las disposiciones legales durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, el artículo 36 inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, que preceptúa que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Esto quiere decir que, no obstante, la Ley de Actualización Tributaria inició su vigencia el uno de enero del dos mil trece, no puede modificar derechos adquiridos anteriores a esta fecha.

Como fue expuesto en el capítulo anterior, las leyes en su regla general surten efectos legales hacia adelante y en el derecho guatemalteco existe prohibición constitucional de vigencia retroactiva, porque el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala así la prohíbe.

3.3 Análisis de casos en los que existe conflicto de leyes

Se analizará cada uno de los casos, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, reformado por el Decreto 19-2013, en los que se considera que existe conflicto de leyes en el tiempo:

3.3.1 Empresas de construcción y similares

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 51, establecía el tratamiento fiscal para las empresas que se dedicaran a la construcción, ya sea en inmuebles propios o terceros, o las empresas similares, que sus operaciones generadoras de renta comprendieran más de un período de imposición, y establecía cuatro métodos de contabilización para establecer su renta neta del período. Asimismo, establecía que elegido uno de métodos debía ser aplicado a todas las obras, y que solo podía cambiarse con autorización previa de la Administración Tributaria; sin embargo, esta ley perdió vigencia el 31 de diciembre de 2012.

El artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, establece para este tipo de actividades de la construcción, los métodos para establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, preceptuando dos métodos a elegir:

- a. Asignar como renta bruta del período, el total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:
 - Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios.
 - Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros.
- b. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.



El artículo indicado se encuentra vigente para períodos que inician a partir del uno de enero de dos mil catorce, porque fue reformado con el Decreto 19-2013 con fecha veintiuno de diciembre de dos mil trece.



Al respecto, la Ley de Actualización Tributaria establece únicamente dos métodos de contabilización para las operaciones de construcción, que abarquen más de un período de liquidación, mientras que el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indicaba cuatro métodos de contabilización para este tipo de actividades de la construcción; consecuentemente, en este caso sí aplicarían los derechos adquiridos para un contribuyente que inició sus proyectos de construcción ya sea en inmuebles propios o de terceros, aplicando alguno de los métodos de contabilización que establecía el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, durante su vigencia.

3.3.2 Amortización de derechos sobre programas informáticos y sus licencias

Para el equipo de computación incluyendo sus programas, el artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía un porcentaje de depreciación máximo anual del 33.33%; es decir, en un plazo de tres años, lo cual fue reformado por la Ley de Actualización Tributaria que preceptúa el registro del gasto deducible por el desgaste o uso sobre derechos de programas informáticos y sus licencias, como una amortización de activos intangibles en un período no menor de cinco años, lo cual difiere con los años que se establecía anteriormente, de tres años, por lo que, existe diferencia en el tratamiento vigente para el caso de programas informáticos.

En este caso, aplicarían los derechos adquiridos para los contribuyentes que incurrieron en gastos para la adquisición de programas informáticos y sus licencias e iniciaron el registro contable de la depreciación con el cálculo por un período de tres años, durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y para el efecto podrían continuar con el tratamiento fiscal de depreciación por tres años, aun y cuando se encuentre vigente la Ley de Actualización Tributaria, que aplicaría para los programas informáticos adquiridos a partir de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria.



3.3.3 Pérdidas de capital

Los contribuyentes que se encontraban en el régimen optativo, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que obtuvieron pérdidas de capital durante su vigencia. Se establecía en el artículo 29 de dicha ley, que estas pérdidas podían ser compensadas con ganancias de capital obtenidas en años posteriores, hasta por un plazo máximo de cinco años, contados desde el año en que se produjo la pérdida. Sin embargo, la Ley de Actualización Tributaria establece en su artículo 91, que las pérdidas de capital obtenidas solamente se pueden compensar con ganancias futuras de la misma naturaleza, hasta por un plazo máximo de dos años, contados desde el momento en que se produjo la pérdida.

En el escenario anterior es aplicable la teoría de los derechos adquiridos, para las pérdidas de capital incurridas antes de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, por lo que, estas pérdidas obtenidas pueden ser compensadas con ganancias obtenidas hasta por un plazo de cinco años, aun cuando estas ganancias sean obtenidas en los períodos en los cuales se encuentre vigente la Ley de Actualización Tributaria.

Esto repercutirá en el pago del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las ganancias de capital obtenidas durante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, porque serán compensadas con las pérdidas anteriores; por consiguiente, no tributarán Impuesto Sobre la Renta.

3.3.4 Pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta

El artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía que los contribuyentes o responsables que habían pagado impuesto en exceso lo podían hacer constar en la declaración jurada anual y solicitar en dicha declaración su acreditamiento al pago trimestral o anual del impuesto, o como segunda opción presentar su solicitud de devolución ante la Superintendencia de Administración Tributaria. A partir del uno de enero de dos mil trece, la Ley de Actualización Tributaria no contiene el caso de un

contribuyente que como resultado de sus pagos trimestrales establezca un pago en exceso de Impuesto Sobre la Renta, ante tal situación, existe la cuestión: ¿Qué procede en estos casos?, porque en ningún artículo se prevé esta situación, tampoco en su parte transitoria.



Al respecto, la Superintendencia de Administración Tributaria como parte de su función de orientación legal y derechos del contribuyente, ha publicado en su portal del sitio web: portal.sat.gob.gt/sitio, el criterio adoptado por esta institución denominado, “Procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente”, y sustancialmente encuentra su base en la aplicación del artículo 153 del Código Tributario, que establece lo siguiente:

Procedimiento de restitución. Objeto y procedimiento. Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código. Si la reclamación diera lugar a controversia, esta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

El criterio referido indica que los contribuyentes o responsables que hayan pagado en exceso o indebidamente tributos, intereses, multas y recargos, podrán reclamar a la Superintendencia de Administración Tributaria, la restitución de estos por medio del formulario SAT-2123 “Solicitud de devolución de Crédito Fiscal del IVA o Pagos Indevidos o en Exceso de Otros Impuestos”, el cual no debe estar prescrito y el solicitante debe demostrar cómo surgió el impuesto pagado en exceso o en forma indebida. También se establecen las obligaciones del contribuyente dentro de un procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente o en exceso y son los siguientes:

- a. Acreditar que la devolución que se pretende o por quien lo pretende, es legítima.



- b. Presentar la documentación que, para la tramitación de su petición en particular, le solicitará la Administración Tributaria.
- c. El escrito respectivo debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 22 del Código Tributario.
- d. Conservar en su poder la documentación relacionada con la obligación tributaria cuyo pago en exceso o indebido solicitó, considerando que, al darse la petición de la devolución respectiva, se interrumpió la prescripción y se amplía el período de tiempo en el cual el obligado debe tener en su poder la documentación tributaria y contable.
- e. Es necesario que el contribuyente esté solvente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y se encuentre actualizado en el Registro Tributario Unificado de SAT, ello con el objeto de facilitar su gestión.

Lo anterior derivará una revisión por parte de la Administración Tributaria, quien determinará si procede la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, si de la reclamación resultare alguna controversia motivo de formulación de ajustes, se conferirá audiencia para iniciar el procedimiento administrativo, para lo cual se debe tomar en consideración que la restitución surtirá efectos cuando se concluya el procedimiento administrativo iniciado.

Sin embargo, este procedimiento de restitución de pagos en exceso o pagos indebidos que establece el Código Tributario, es aplicable a los pagos que se realicen durante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria; es decir, a partir de los períodos del uno de enero de dos mil trece, en adelante; por consiguiente, no es aplicable a los pagos en exceso de Impuesto Sobre la Renta, que se hayan efectuado antes de su vigencia, por lo tanto, existe el derecho adquirido de seguir acreditando cualquier monto pagado en exceso en concepto de Impuesto Sobre la Renta, en períodos trimestrales o anuales posteriores, considerando lo que el artículo 47 del Código Tributario establece, vigente a partir del veinticinco de febrero dos mil doce, porque en su último párrafo preceptúa:

El derecho de solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años,

plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.



Considerando lo expuesto en el párrafo anterior, una entidad contribuyente que determinó Impuesto Sobre la Renta por el período de imposición de enero a diciembre de dos mil doce, pagado en exceso y así lo declaró, únicamente lo puede acreditar en cuatro años, contados a partir de la presentación de la declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta, porque el Código Tributario en su artículo 8, que se refiere al cómputo de tiempo, establece que los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:

- a) El día es de 24 horas que empezará a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entiende por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.
- b) Los plazos serán fijados en horas, días, meses o años, y se regularán, según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.
- c) En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria y extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.
- d) Los plazos designados por hora se cuentan de momento a momento.

Los plazos fijados años se computarán, según el calendario gregoriano; es decir, que el calendario inicia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de un determinado año; por lo que, en el caso que se analice el derecho de acreditamiento del

pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta, concluye cuatro años, a partir del momento de la presentación de la declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta.



Por otra parte, cabe indicar que se observó en el formulario SAT-1411, declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen de utilidades de actividades lucrativas, en la sección de acreditamientos, que para el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, sí se consideró una casilla que permite deducir el monto del pago en exceso acumulado hasta en el período de enero a diciembre de dos mil doce, lo cual no sucede cuando se requiere declarar el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, lo cual se muestra en anexo II. En este aspecto, se considera que existe violación a los derechos adquiridos por los contribuyentes de compensar su exceso de pago de Impuesto Sobre la Renta a períodos posteriores, porque con el formulario disponible la Administración Tributaria pretende que los contribuyentes soliciten dicho saldo a través del procedimiento de restitución.

3.3.5 Costos y gastos que exceden del 97% en el período de imposición

Esta norma se encontraba en el artículo 39 inciso j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y fue adicionada a través del Decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, que entró en vigencia el uno de julio de dos mil cuatro y establecía que los costos y gastos que excedieran en un determinado período del noventa y siete por ciento del total de los ingresos gravados, se constituían como costos y gastos no deducibles en el período que se determinaran y podía ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción de la renta bruta declarada en el Impuesto Sobre la Renta. Esta norma obligaba a los contribuyentes que se encontraban afiliados al régimen optativo, a determinar su renta imponible sobre una base que difería de sus resultados económicos reales, visto de alguna forma que violentaba los principios de justicia y equidad tributaria y prohibición de confiscatoriedad, porque obligaba a determinar una renta gravable del 3%, obligándolos al pago y en muchos casos a determinar una utilidad ficticia, prohibiendo registrar la totalidad de los costos y gastos erogados en el período, para ser trasladada una porción de ellos al siguiente período,

ocasionando confusión al momento de registrar los costos y gastos en el período siguiente, porque se encontrarían soportados con documentación de fecha anterior al período de imposición que estaba liquidando, confrontando con el inciso b) del artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estipulaba como costos y gastos no deducibles aquellos, que no correspondieran al período anual de imposición que se liquida. A pesar de todo lo ya expuesto, esta norma se encontraba vigente con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este precepto ha sido objeto de análisis por parte del Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones, en las que ha resuelto que no contravenía el principio de no confiscatoriedad y ante múltiples impugnaciones de los contribuyentes respecto a este tema, la Corte de Constitucionalidad, según sentencias del 15 de junio de 2012, expediente 1370-2012, 14 de diciembre de 2011, expediente 3602-2011 y 21 de enero de 2011, expediente 2279-2010, ha resuelto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta también establece que esta regla de registro de costos y gastos del 97% de sus ingresos, no le aplica a quien tenga márgenes mínimos de rentabilidad; es decir, que como la ley citada indica que no es aplicable a toda persona, empresa o cualquier entidad que su margen bruto sea inferior al 4% de sus ingresos gravados. Tal situación de exoneración confirma que la intención del Estado no es la de apropiarse indebidamente del patrimonio del contribuyente, sino más bien un beneficio mediante la adecuación de su situación jurídica a una realidad económico-social nacional y la suya en particular.

Este caso es específico del período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, derivado que este fue el último período en el cual estuvo vigente la ley citada, porque a partir del uno de enero de dos mil trece inició su vigencia la Ley de Actualización Tributaria, y esta última no establece cual es el proceder de un monto de costos y gastos que se calcularon como excedentes en el período dos mil doce.

Por lo anterior, se considera que existe el derecho adquirido para un contribuyente que, en observancia y aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haya determinado un monto en exceso de costos y gastos, de registrarlos como costos y



gastos deducibles de la renta bruta en el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, aunque la Ley de Actualización Tributaria no lo establezca.



Se observó que el formulario SAT-1411 de la declaración jurada y parte del Impuesto Sobre la Renta, régimen de utilidades de actividades lucrativas, en la sección de gastos, sí contiene una casilla denominada “excedente de costos y gastos del 97% de los ingresos del período 2012”, que permite deducir el monto que un contribuyente haya establecido como exceso de costos y gastos correspondientes al período de imposición del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, tal como se muestra en anexo II. Por consiguiente, se determinó que este derecho adquirido se respetó para el período dos mil trece.



CAPÍTULO IV



La aplicabilidad de los derechos adquiridos en la Ley de Actualización Tributaria

4.1 Descripción del caso analizado referente a los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta realizados, ante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria

El Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta estuvo vigente por veinte años y medio, en el cual se establecía como afectas todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional y de aplicación a las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, independientemente de su nacionalidad o residencia, estableciéndose como sujetos del impuesto, los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas, entre otras y normaba diferentes regímenes a los que un contribuyente podía optar, dependiendo su actividad económica y su conveniencia financiera, tales como régimen general y optativo. En el caso del régimen general aplicable para personas individuales y jurídicas que desarrollen actividades mercantiles, incluyendo las agropecuarias, pagaban el Impuesto Sobre la Renta aplicando a su renta imponible una tarifa del cinco por ciento, en forma mensual.

El asunto analizado en el presente caso, sucede para los contribuyentes que optaron por la aplicación del régimen optativo, el cual establecía como período de liquidación definitiva desde el uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, para lo cual se debía determinar la renta imponible, deduciendo de la renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas, para el efecto los contribuyentes tenían la obligación de presentar ante la Administración Tributaria una declaración jurada de la renta obtenida en un determinado año, dentro de los primeros tres meses del año calendario siguiente.

La declaración jurada anual a la que se hizo referencia corresponde a liquidar el Impuesto Sobre la Renta de las rentas obtenidas durante todo un período de imposición, acreditando el impuesto pagado en los períodos trimestrales que también debían cumplir los contribuyentes afiliados a este régimen y determinar el impuesto, según el artículo 61 sobre una de las siguientes formas:

- a) Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. El impuesto se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley. Los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o pérdida obtenida en cada cierre trimestral, en el trimestre inmediato siguiente.
- b) Sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital. El impuesto correspondiente a dicha renta imponible se determinará conforme lo establece el artículo 72 de esta ley.
- c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior. En el caso de que el período anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente.

El pago del impuesto trimestral se realizaba a su vencimiento, dentro de los primeros diez días hábiles siguientes a su finalización, estos se realizaban con el objetivo de acreditarlos para cancelar el impuesto del período anual. En el caso de que los contribuyentes establecieran un impuesto pagado en exceso lo haría constar en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta y podían solicitar en dicha declaración, su acreditamiento al pago trimestral o al que resulte en la liquidación definitiva anual o presentar su solicitud de devolución.

En la práctica, los contribuyentes consignaban en la declaración anual del impuesto total resultante de deducido de la renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir

sus rentas gravadas, al establecer el impuesto acreditaban el monto del impuesto correspondiente a los pagos trimestrales y determinar el monto del impuesto pagado en exceso, el cual de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existía la posibilidad de acreditarlo a los subsiguientes períodos trimestrales o en otra declaración anual, dependiendo del comportamiento tributario del contribuyente.



El cinco de marzo de dos mil doce se publicó en el diario oficial el Decreto 10-12, Ley de Actualización Tributaria, con vigencia a partir del trece de marzo de dos mil doce, sin embargo, en cuanto al Libro I, Impuesto Sobre la Renta derivado de la sentencia de la Corte de Constitucionalidad emitida el dieciocho de septiembre del dos mil doce, que resolvió reserva interpretativa en la aplicación del artículo 39 que se refería a los costos y gastos que podían deducir de su renta bruta los contribuyentes que se encontraban al régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta, por lo que, la vigencia para este régimen fue a partir del uno de enero del año dos mil trece, este impuesto se decretó sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entres y patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, con el cual quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en el territorio nacional, mediante las categorías de rentas de actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas de capital y las ganancias de capital.

La categoría de rentas de actividades lucrativas, se divide en dos regímenes, siendo estos: a) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y b) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, para efectos de esta investigación el estudio se enfocará al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, porque en este régimen la Ley de Actualización Tributaria, en su libro I, establece en su artículo 19, que los contribuyentes que se encuentren afiliados deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles; asimismo, sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas, con un período de liquidación definitiva anual del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Además, en su artículo 38 se establece la obligatoriedad de efectuar pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta de la siguiente manera:

Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta régimen sobre las unidades de actividades lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas.



1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible, o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, deberá ser utilizada en el período de liquidación definitiva anual que corresponda. El cambio de opción deberá avisarse a la Administración Tributaria en el mes de diciembre y surtirá efecto a partir del primer pago trimestral correspondiente al período anual inmediato siguiente.

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación. Los contribuyentes sujetos a pagos trimestrales que utilicen la opción de cierres contables parciales, deberán conservar los estados financieros correspondientes a cada trimestre para efectos de su fiscalización de cada trimestre por separado para efectos de fiscalización.

Se puede observar en la norma citada que esta preceptúa que los pagos trimestrales realizados serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta que se determine en el período anual de liquidación en el cual se efectuaron los pagos trimestrales; sin embargo, a diferencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Actualización Tributaria en su libro I, no se establece en ninguno de sus artículos los pagos en exceso que pudiera un contribuyente haber realizado y la inquietud surge ante el excedente del impuesto que un

contribuyente hubiera pagado durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues tampoco se establece cual es el procedimiento que debe seguir.



4.2 Investigación de la aplicabilidad de la teoría de los derechos adquiridos

Para el análisis del caso de la aplicabilidad de la teoría de los derechos adquiridos, se indagará acerca del caso de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta que un contribuyente pudiera haber efectuado durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y acumulado antes del treinta y uno de diciembre de dos mil doce, y para ello se realizó la consulta a la institución encargada de fiscalizar los tributos, a la Superintendencia de Administración Tributaria, acerca de las siguientes cuestiones:

1. ¿La Ley de Actualización Tributaria debe contener todos los temas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?, ¿o pretender esto sería un criterio muy rigorista, porque es función del Congreso de la República de Guatemala decretar y reforma leyes, sin dejar temas a interpretación de quien convenga?
2. ¿Se puede aplicar el tema ejemplificado los derechos adquiridos, apegándose a la doctrina y seguir acreditando el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso acumulado hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil doce, a futuros pagos del mismo impuesto hasta su agotamiento?

Las respuestas obtenidas, en su orden fueron las siguientes:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se regula el principio de legalidad, se manifiesta que el Congreso de la República de Guatemala, es el ente encargado de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos, en ese sentido, derivado de la potestad legislativa del Congreso de la República de Guatemala no es competencia de la Administración Tributaria emitir pronunciamiento respecto del tema en mención.

2. Respecto a los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a los períodos impositivos anteriores al treinta y uno de diciembre de doce y aplicable lo regulado en los artículos 61 y 71 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de doce. Tomando en consideración lo anterior y lo establecido en la Ley del Organismo Judicial que regula normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco y específicamente la vigencia de las leyes en el tiempo, se establece que los pagos efectuados trimestralmente del Impuesto Sobre la Renta de un período que no fueron acreditados en la declaración anual de liquidación del mismo período impositivo conforme lo establecía los artículos 61 y 71 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, no podrán ser acreditados a períodos impositivos posteriores, toda vez que en la ley tributaria específica vigente, no se encuentra regulado dicho acreditamiento.

4.3 Análisis ante la respuesta obtenida por parte de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas, Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria

Con respecto a las respuestas obtenidas, se concluye en lo siguiente:

4.3.1 La Ley del Actualización Libro I, Impuesto Sobre la Renta

De conformidad con el artículo 239, de la Constitución Política de la República, se establece el principio de legalidad, de la siguiente manera:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia



tributaria, así como determinar las bases de recaudación, específicamente las siguientes:

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

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

De acuerdo con lo anterior, es responsabilidad del Congreso de la República de Guatemala decretar las leyes ordinarias dentro del ámbito tributario que garanticen el principio de seguridad jurídica, que contengan todos aquellos aspectos que pudieran ser sujetos de incertidumbre en su aplicación, y no a interpretación particular de quien la realice, ya sea por parte del contribuyente o por la Administración Tributaria, en ese sentido, la Ley de Actualización Tributaria debió contener en sus artículos transitorios el tratamiento jurídico tributario de los pagos en exceso que se hayan efectuado durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, porque esta fue derogada por la vigencia de la nueva ley, aunque no en todos su aspectos, pues, tal como se analiza, existen hechos que no fueron consumados durante la vigencia, sino que derivaron consecuencias jurídicas que trascendieron aún ante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, las cuales originan una laguna legal que puede ser solventada mediante la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos contenida en el artículo 7 numeral 4 del Código Tributario y 36 inciso j) de la Ley del Organismo Judicial.

4.3.2 Tratamiento legal de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta



La Administración Tributaria opina que los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta no pueden ser acreditados a períodos impositivos posteriores, porque en la ley tributaria específica vigente no se encuentra regulado dicho acreditamiento y se fundamenta en los siguientes artículos del Código Tributario:

Artículo 7. Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que esta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial (*Diario de Centro América*).

21 "A". Derechos de los contribuyentes. Constituyen derechos de los contribuyentes, pudiendo actuar por sí mismos, por medio de apoderado legal o tercero autorizado, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes: ...

8. Repetición y devolución de los pagos en exceso, en forma, procedimiento y plazo que establece la ley.

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

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

Sin embargo, se difiere con la respuesta obtenida por la Administración Tributaria porque de conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, el artículo 10 del Código Tributario, también establece en su numeral 4 lo siguiente:



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

De lo anterior se puede inferir que es aplicable la teoría de los derechos adquiridos en el momento de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, derivado que el Código Tributario preceptúa que no se podrán afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes, estos derechos en el presente caso son los adquiridos durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entendiéndose como tales, el derecho que tiene un contribuyente de acreditar o deducir del monto resultante a pagar en concepto de Impuesto Sobre la Renta, generado en los períodos siguientes a partir del uno de enero de dos mil trece, el monto pagado en exceso, siempre que se cumplan con lo siguiente:

- Que los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta hayan sido efectivamente realizados durante la vigencia del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de la afiliación al régimen optativo.
- Que haya sido consignado en la declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta, formulario SAT-1197, aplicable para los períodos comprendidos de 1992 al 2012.

Por otra parte, es importante hacer mención que la respuesta obtenida acerca de que no es procedente acreditar el monto de los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta para períodos posteriores, es contradictorio al formato del formulario SAT-1411, que contiene la declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta (anexo IV), porque para el período de imposición de enero a diciembre de dos mil trece, el formulario sí contiene una casilla denominada (-) *pago en exceso período 2012 pendiente de*



acreditar, dentro del apartado de los acreditamientos que se pueden conseguir de la determinación del impuesto establecido; sin embargo, para el período de imposición de enero a diciembre de dos mil catorce, el formulario citado ya no contiene la casilla mencionada, sin considerar que pudiera prevalecer un valor que el contribuyente pudo haberse acreditado únicamente para el período de enero a diciembre de dos mil trece. Al respecto es preciso mencionar que una de las formas de extinguir la obligación tributaria es mediante los pagos a cuenta, establecido en el artículo 39 del Código Tributario.

Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

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

Artículo 39. Pagos a cuenta. En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año.

La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación con el tributo definitivamente establecido.

Por consiguiente, los contribuyentes que hayan efectuado pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta durante los períodos anteriores a la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, pueden acreditarlos a pagos del mismo impuesto en períodos posteriores, hasta agotarlos, con base en el artículo 50 numeral 1 del Código Tributario que establece los actos interruptivos de la prescripción, siendo uno de estos la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente, tomándose como fecha del acto interruptivo la presentación de la declaración respectiva, en la cual consignó el monto de pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta como un saldo pendiente de acreditar, esto con la finalidad de ser de carácter informativo y de funcionar con un acto interruptivo, brindando la posibilidad de acreditar dicho monto en los períodos en donde requiera el contribuyente, hasta su agotamiento.

Sin embargo, para efectos de los pagos en exceso a partir de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria; es decir, a partir del 1 de enero de 2013, los contribuyentes pueden solicitar la devolución, en un plazo de cuatro años, conforme al artículo 47 del Código Tributario, que se refiere a la prescripción y que establece:

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

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ha establecido el procedimiento para los pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, que surjan durante la vigencia del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, a través de su portal web, orientación legal y derechos del contribuyente, que se encuentra fundamentado en el artículo 153, del Código Tributario, el cual establece:





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

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código.

Si la reclamación diera lugar a controversia, esta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código.

Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

De conformidad con el artículo citado, se establece la existencia de una controversia en el monto de lo solicitado y lo que se devolverá, debido a que la SAT realizará una verificación a través de una auditoría sobre el período en el cual se originó el pago en exceso, dando origen a la notificación de una audiencia por ajustes formulados o multas impuestas, iniciando así un procedimiento administrativo, el cual se encuentra establecido en el artículo 146, del Código Tributario, que preceptúa:

Verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando estas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más

trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los trámites improporrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.



Si solo se imponen sanciones o solo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improporrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improporrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improporrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si este no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a este, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desiste de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de estas de inmediato.

Sin embargo, por conocimiento profesional la Administración Tributaria atiende las solicitudes de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente en un tiempo

aproximado de 3 a 3.5 años, dando inicio a la realización de una auditoría a lo cual ocasiona controversia en la planificación empresarial retardando el flujo de efectivo que por derecho le corresponde recibir al contribuyente que realizó el pago en exceso.



4.3.3. Propuestas

4.3.3.1 Saldos pagados durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

De conformidad con los principios de legalidad y certeza jurídica se debió establecer en artículos transitorios de la Ley de Actualización Tributaria el tratamiento de los saldos pagados en exceso durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como todos aquellos saldos que pudieran afectar los derechos de los contribuyentes que hayan quedado pendientes, o que por la aplicación de la ley derogada se hayan generado y que impacten la renta bruta en su deducibilidad.

Sin embargo, al no haberse establecido dichos preceptos transitorios, es dable la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos al tenor del artículo 7 numeral 4 del Código Tributario y sus reformas, que establece que las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. En ese sentido, los contribuyentes que hayan efectuado pagos en concepto de Impuesto Sobre la Renta por encontrarse afiliados al régimen optativo y que derivado de la derogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hayan quedado pendientes de ser acreditados a futuros pagos del impuesto de que se trata, pueden utilizarlos para solventar pagos del Impuesto Sobre la Renta, tanto trimestrales como anuales, encontrándose afiliados al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, hasta su agotamiento, porque el acreditamiento se constituye como un medio de extinción de la obligación tributaria y los saldos que se utilizan en este caso, son pagos efectivamente realizados por los contribuyentes, por lo que, de conformidad con la legislación nacional no existe prohibición alguna de utilizar los saldos pendientes.

Por lo anterior, es preciso traer a colación lo establecido en el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que indica:



Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíba, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a esta.

a. Propuesta de adición a la Ley de Actualización Tributaria

De lo anterior, surge la necesidad de reformar la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, a través de la inclusión de un artículo transitorio en donde se indique el tratamiento legal para los pagos en exceso de Impuesto Sobre la Renta, con el objetivo de garantizar los derechos que les asisten a los contribuyentes, de la siguiente manera:

Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto

No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala
Libro VII

Disposiciones finales y transitorias

Capítulo I

Disposiciones transitorias

Adición del artículo

En el caso de los contribuyentes que, por encontrarse afiliados al régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta, tuvieren saldos pendientes de acreditar por haber venido aplicando los tratamientos fiscales propios del régimen referido, antes de la vigencia de esta Ley, podrán acreditarlos hasta su agotamiento únicamente para saldos del mismo Impuesto Sobre la Renta de que se trate.

4.3.3.2 Saldos pagados a partir de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria Libro I, Impuesto Sobre la Renta



Los saldos que se originan de pagos en exceso de Impuesto Sobre la Renta a partir de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria deben ser solicitados mediante el procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, fundamentado en el artículo 153 del Código Tributario, atendiendo al tratamiento legal que la Superintendencia de Administración Tributaria ha establecido, a través del formulario SAT-2123 *Solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA o pagos indebidos o en exceso de otros impuestos*. Dicha solicitud planteada por los contribuyentes debe ser atendida en el tiempo propicio para no afectar los derechos que les asisten a los contribuyentes.

a. Propuesta de modificación a la normativa denominada procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente de la Administración Tributaria

Se propone que sea devuelto en su totalidad el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso solicitado por el contribuyente a través del Formulario SAT-2123 *Solicitud de devolución de crédito fiscal del IVA o pagos indebidos o en exceso de otros impuestos*, programando la realización de la auditoría posteriormente, con el objetivo de agilizar los procedimientos internos de la institución y evitar la retención del impuesto indebidamente.

CONCLUSIONES



La teoría de los derechos adquiridos son aquellas facultades o beneficios consolidados dentro del ámbito jurídico de una persona o contribuyente y forman parte de su patrimonio, por lo tanto, no pueden ser limitados por actuaciones de cualquier autoridad y deben respetados ante la vigencia de nueva ley.

Ante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, que derogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, surgieron conflictos de leyes en el tiempo derivado de las consecuencias jurídicas que se materializaron durante la vigencia de la nueva ley, las cuales son ganancias de capital, pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, equipo de computación incluyendo los programas y costos y gastos del período que exceden del 97% del total de los ingresos gravados.

Con el objetivo de cumplir con los presupuestos legales establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes registraron ganancias de capital, pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, equipo de computación incluyendo los programas y costos y gastos del período que exceden del 97% del total de los ingresos gravados, y los consignaron en la declaración jurada y pago anual del período 2012, adquiriendo derechos adquiridos dado el cumplimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y estos no pueden ser ignorados y abolidos por la Ley de Actualización Tributaria.

En Guatemala sí es aplicable la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, al amparo de los artículos 7 numeral 4 del Código Tributario, 36 inciso j) de la Ley del Organismo Judicial y 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los saldos pagados en exceso del Impuesto Sobre la Renta que se encuentren pendientes de acreditar al 31 de diciembre de 2012, pueden ser acreditados para períodos siguientes del mismo impuesto, de conformidad con la teoría de los derechos adquiridos, hasta su agotamiento, siempre y cuando estos se consignen en la declaración

jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, que se constituye como un acto interruptivo de la prescripción.



Derivado del estudio realizado por la derogatoria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, es necesaria la inclusión de un artículo transitorio en el cual se establezca el tratamiento legal para ganancias de capital, pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta, equipo de computación incluyendo los programas y costos y gastos del período que exceden del 97% del total de los ingresos gravados, con el objetivo de garantizar los derechos adquiridos de los contribuyentes.

REFERENCIAS



- Alvarado Sandoval, J., y López Cruz, O. (2014). *Derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala: Serviprensa.
- Alveño Ovando, M. (2013). *Derecho tributario guatemalteco*. Guatemala: Ediciones de Pereira.
- Alveño Ovando, M. (2015). *Derecho tributario guatemalteco*. (2ª ed.). Guatemala: Santillana.
- Bobbio, N. (1997). *Teoría general del derecho*. (2ª ed.). Bogotá Colombia: Editorial Temis, S.A.
- Bonnetcase, J. (1997). *Tratado elemental de derecho civil*. (Vol. I). México: Editorial Pedagógica iberoamericana, S.A. de C.V.
- Delgadillo Gutiérrez, L. (2003). *Principios del derecho tributario*. (5ª ed.). México: Ediciones PAC.
- Díez Picaso, L., Gullón A. (1998). *Sistema de derecho civil*. (9ª ed.). (Vol. I). Madrid, España: Editorial Tecnos, S.A.
- Espín, D. (1975). *Manual del derecho civil español*. (5ª ed.) (Vol. I). Madrid, España: Editorial Revista de Derecho Privado.
- Fonrouge Giuliani, C. (2005). *Derecho financiero*. (9ª ed.) (Vol. I). Buenos Aires, Argentina.
- García Máynez, E. (2002). *Introducción al estudio del derecho*. (53ª ed.) México: Editorial Porrúa.

García Vizcaíno, C. (1997). *Derecho tributario*. (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma. Consideraciones Económicas y Jurídicas.



Izquierdo Muciño, M. (2001). *Garantías Individuales*. México: Oxford University Press.

Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot.

Mendoza García, E. (2014). *Fascículos de derecho tributario*. Guatemala.

Monroy Cabra M. (2015). *Introducción al derecho*. Colombia: Editorial Temis, Decimoséptima edición.

Pérez Royo, F. (2009). *Derecho financiero y tributario*. (6ª ed.). (Parte General). España: Editorial Thomson Civitas.

Puig Peña, F. (1976). *Compendio de derecho civil español*. (3ª ed.). (Parte General). Madrid, España: Ediciones Pirámide.

Planiol, M., Ripert, G. (1981). *Tratado elemental del derecho civil*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor.

Recaséns Siches, L. (1997). *Introducción al estudio del derecho*. (12ª ed.). México: Editorial Porrúa.

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

Villegas Lara, R. (2017). *Temas de introducción al estudio del derecho y de teoría general del derecho*. (6ª ed.). Guatemala: Editorial Universitaria.



Revistas

Instituto de Investigaciones Jurídicas (2012). *Revista Jurídica No. XVI*. (No. 16, 1ª Época)
Guatemala: Universidad Rafael Landívar, primer semestre.
<https://www.url.edu.gt/publicacionesurl/FileCS.ashx?Id=40761>

Tesis

González Cabrera, S. (2004). *Orden jurídico, retroactividad y Constitución*. (Tesis de licenciatura, inédita). Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Diccionarios

Cabanellas de Torres, G. (2005). *Diccionario jurídico elemental*. (17ª ed.). Argentina: Editorial Heliasta.

Osorio, M. (2007). *Diccionario de ciencias jurídicas y políticas y sociales*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta. S.R.L.

Real Academia Española (2001). *Diccionario de la lengua española*. (22ª ed.). España: Editorial Espasa Calpe, S.A.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas, 1985.

Código Tributario y sus reformas, Decreto número 6-91, 1991.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas, Decreto 26-92, 1992.

Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Decreto 10-2012, 2012.

Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89, 1989.



ANEXOS

ANEXO I

Consulta efectuada a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, presentada mediante memorial el 28 de septiembre de 2017.



Expediente UIPSAT No. 1630-2017 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1641-2017

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, diez de octubre de dos mil diecisiete.

ASUNTO: MAYRA ALEJANDRA RIQUIAC RAMÍREZ el 28 de septiembre de 2017, solicitó por escrito a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione copia electrónica o en su defecto fotocopia simple de las resoluciones emitidas por la Asesoría Técnica del Directorio durante sus funciones o bien por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero desde su creación, relacionadas a expedientes donde se formulen ajustes con base a la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta, durante el tiempo que ha estado vigente la citada ley y el contribuyente haya invocado derechos adquiridos.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 1630-2017, que contiene la solicitud formulada por escrito por Mayra Alejandra Riquiac Ramírez, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto relacionado regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto

Mayra Riquiac Ramírez
[Firma]

[Firma]
Licda. Lucinda Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Superintendencia de Administración Tributaria

Página 1 de 3
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-1641-2017
LNDIFMGLJapm



en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quién deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme al artículo 42 del Decreto en referencia, la Unidad de Información donde se presentó solicitud, debe de emitir la resolución correspondiente, entre otros sentidos, expresando la inexistencia de la misma.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en el artículo: 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

Handwritten signature
Handwritten signature

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada por escrito a la Unidad de Información Pública por **Mayra Alejandra Riqueac Ramírez**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Hacer de conocimiento de la solicitante la inexistencia de la información requerida, toda vez que de conformidad con lo indicado por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero -TRIBUTA-, no se encontró en la base de datos de esa dependencia, registro alguno respecto al tema relacionado a los derechos adquiridos en los ajustes formulados con base al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, aunado a lo anterior, no se cuenta con un parámetro de búsqueda que permita desglosar los argumentos que utilizan los contribuyentes respecto a los ajustes que se les formulan por parte de esta institución, motivo por el cual no es posible proporcionar lo solicitado.

Lo anterior, tomando en consideración lo establecido en el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, el cual establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar

Handwritten signature: Lisda Patricia Noriega Diaz
Handwritten text: Jefe de Departamento de Consultas y Atención al Ciudadano

Página 2 de 3
Unidad de Información Pública:
R-SAT-IAJ-OC-UIP-1641-2017
LND/FMGL/jpm



debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

[Handwritten signature]
Luz María Grán López
Unidad de Información Pública
Dirección de Asesorías Jurídicas

IV. Informar a la requirente que será responsable civil y penalmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

V. Remitir para conocimiento de la solicitante copia de la presente resolución a la dirección de correo electrónico myale6@yahoo.com, proporcionada para el efecto.

VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

[Handwritten signature]
Luz María Grán López
Unidad de Información Pública
Dirección de Asesorías Jurídicas

[Handwritten signature]
Luz María Grán López
Unidad de Información Pública
Dirección de Asesorías Jurídicas

ANEXO II

Formulario SAT 1411, Impuesto Sobre la Renta, para los Régimenes de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos, Declaración Jurada y pago en exceso
<https://declaraguata.sat.gob.gt/declaraguata-web/>



Para el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece

Intereses y otros cargos financieros	
Pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, por delitos, daños por fuerza mayor o caso fortuito contra el patrimonio	
Gastos de mantenimiento y reparación	
Depreciaciones	
Amortizaciones	
Cuentas incobrables	
Reservas técnicas y matemáticas (exclusivo para aseguradoras y entidades financieras)	
Donaciones	
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país	
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados desde el exterior	
Viáticos	
Regalías	
Gastos de promoción, publicidad y propaganda	
Donaciones a favor del Estado, universidades entidades culturales o científicas	
Excedente de costos y gastos del 97% de los ingresos del período 2012	
Pérdidas cambiarias	
Gastos de venta	
Gastos generales (diferentes a los establecidos en las casillas anteriores)	
TOTAL DE GASTOS	0.00

ACREDITAMIENTOS	SALDO NO ACREDITADO	VALOR A ACREDITAR EN ESTE PERÍODO
(-) ISO pagado en periodos anteriores pendiente de acreditar para este periodo y no acreditado en pagos trimestrales.		
(-) IETAAP pagado en el año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales		
(-) IEMA pagado en año calendario anterior o según Decretos 32-95 y 116-97		
(-) Incentivo por inversión en fuentes nuevas y renovables de energía		
(-) Incentivos por inversiones forestales		
(-) Otros según resolución No.		
(-) Incentivos Fiscales; Decreto 29-89, 65-89 y otros según resolución número		
ACREDITAMIENTOS PARA ESTE PERÍODO		0.00
SALDO DEL IMPUESTO		0.00
(-) Pagos trimestrales		
(-) Pago en exceso periodo 2012 pendiente de acreditar		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
PAGO EN EXCESO		0.00

Para el período del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatrocientos...



ACREDITAMIENTOS	SALDO NO ACREDITADO	VALOR A ACREDITAR EN ESTE PERÍODO
(-) ISO pagado en períodos anteriores pendiente de acreditar para este período y no acreditado en pagos trimestrales.		
(-) IETAAP pagado en el año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales		
(-) IEMA pagado en año calendario anterior o según Decretos 32-95 y 116-97		
(-) Incentivo por inversión en fuentes nuevas y renovables de energía		
(-) Incentivos por inversiones forestales		
(-) Otros según resolución No. <input type="text"/>		
(-) Incentivos Fiscales; Decreto 29-89, 65-89 y otros según resolución número <input type="text"/>		
ACREDITAMIENTOS PARA ESTE PERÍODO		0.00
SALDO DEL IMPUESTO		0.00
(-) Pagos trimestrales <input type="text"/>		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
PAGO EN EXCESO		0.00

ANEXO III

Criterio del procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente publicado por la Superintendencia de Administración Tributaria en su portal web
<https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/>



Superintendencia de Administración Tributaria

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente

Departamento de Consultas

Intendencia de Asuntos Jurídicos



PROCEDIMIENTO DE RESTITUCIÓN DE LO PAGADO EN EXCESO O INDEBIDAMENTE.

La Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, considera de suma importancia que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria tengan la información y orientación necesaria, a efecto que conozcan sus derechos y obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República y en las restantes disposiciones legales con el afán de fomentar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y el fortalecimiento del estado de derecho.

1

Este material solo puede ser utilizado con fines ilustrativos y no sustituye la consulta de leyes y reglamentos correspondientes.



¿Quiénes Tienen Derecho a Solicitar la Restitución de lo Pagado en exceso o Indebidamente?

Los contribuyentes o los responsables, que hayan pagado en exceso o indebidamente, tributos, intereses, multas y recargos, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de los mismos conforme el artículo 153 del Código Tributario.



Procedimiento para solicitar el reintegro de lo pagado en exceso o indebidamente.

Tal como lo regula el artículo 153 del Código Tributario, el contribuyente que haya pagado en exceso o indebidamente tributos, intereses, multas y recargos, podrá reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, esta solicitud la debe hacer por medio del formulario SAT-2123 "Solicitud de devolución de Crédito Fiscal del IVA o de Pagos Indevidos o en Exceso de Otros Impuestos".

Para el efecto podrá abocarse al Registro de Exportadores de la Gerencia Regional Central, ubicada en el segundo nivel del Edificio de Finanzas Públicas, donde se le indicarán los documentos que deberá presentar y se le brindará la información correspondiente para efectuar correctamente el trámite respectivo.

Asimismo, podrá presentar además del formulario indicado un memorial que deberá cumplir con los requisitos del artículo 122 del Código Tributario, concretamente:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencias que se dirija.
2. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante. Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.
7. Adjuntar la documentación de soporte que estime conveniente, misma que deberá detallar en la sección de anexos del formulario SAT 2123, mismo que se adjunta a continuación:



Si la Reclamación Diera Lugar a Controversia, se Procederá Conforme el Procedimiento Especial Establecido en la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV del Código Tributario

Según el artículo 145 del Código Tributario establece que cuando la Administración Tributaria deba requerir el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente o el responsable no cumpla, se procederá a realizar la determinación de oficio.

Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeción o ajustes por la Administración Tributaria, se conferirá audiencia al obligado, en el entendido de que al finalizar el procedimiento se le abonarán los importes pagados.

Según el artículo 146 del mismo cuerpo legal, la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 del mismo Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la

solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6º) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si solo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el periodo para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Asimismo, según el artículo 148 del mismo Código, se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme lo siguiente:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.

Según el artículo 149 de la misma ley, concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes, transcurrido el plazo anterior, si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes en los casos en que se haya producido periodo de prueba o dentro de los ochenta y cinco (85) días hábiles siguientes a dicha notificación.

Sin embargo, a partir del 25 de febrero de 2012, está vigente el artículo 145 "A" del Código Tributario, que establece que la Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde



se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.



Aspectos a Considerar en el Procedimiento de Solicitud de lo Pagado Indebidamente o en Exceso

- El tributo, interés, multa o recargo cuyo reintegro se pretenda, no tiene que estar prescrito.
- El artículo 47 del Código Tributario establece que en el plazo de 4 años los contribuyentes o responsables deben ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente.
- El solicitante debe demostrar que se dio un pago en exceso o en forma indebida, ello refiriéndolo en la solicitud que se presente para el efecto y con la documentación que adjunte.
- La presentación de la solicitud interrumpe la prescripción.
- Quién solicite este reintegro debe estar legitimado para ello.



Derechos del Contribuyente Dentro del Procedimiento de Solicitud de lo Pagado Indebidamente o en Exceso

- Solicitar a la Administración Tributaria la devolución de lo pagado de más o indebidamente en concepto de tributos, intereses, multas y recargos.
- Promover la pronta resolución a la petición de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente que presentare en su momento pudiendo consultar su expediente cuantas veces lo estime pertinente.
- Ser notificado de la resolución que autorice o deniegue su pretensión de obtener la devolución.
- Ser atendido con cortesía, prontitud y exactitud.
- Impugnar, por medio del Recurso de Revocatoria, la resolución que deniegue total o parcialmente la pretensión que hubiere presentado ante la Administración Tributaria.
- Dicho recurso se podrá interponer dentro del plazo de 10 días que establece el artículo 154 del Código Tributario.



Obligaciones del Contribuyente Dentro del Procedimiento de Solicitud de lo Pagado Indebidamente o en Exceso

- Acreditar que la devolución que se pretende y por quien lo pretende, es legítima.
- Presentar la documentación, que para la tramitación de su petición en particular, le solicitara la Administración Tributaria.
- El escrito respectivo debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 122 del Código Tributario.
- Conservar en su poder la documentación relacionada con la obligación tributaria cuyo pago en exceso o indebido se solicitó, considerando que, al darse la petición de la devolución respectiva, se interrumpió la prescripción y se amplía el período de tiempo en el cual el obligado debe tener en su poder la documentación tributaria y contable.
- Es necesario que el contribuyente esté solvente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y actualizado en el Registro Tributario Unificado de SAT, ello con el objeto de facilitar su gestión.

ANEXO IV

Consulta efectuada al Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante memorial presentado el 13 de febrero de 2018, documento 2018-01-00000000014975AC



Expediente No. 2018-08-01-01-00-000142
Documento No. 2018-01-00000000014975AC
HOLYDAYS CONSULTA Nº 117-1811

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente Departamento de Consultas Intendencia de Asuntos Jurídicos

Guatemala, 20 de marzo de 2018.

Respuesta de Atención Solicitada por: Denis Giovanni Campos Castillo
Número de Identificación Tributaria: 5098885-9
Medio de Contacto: Escrito
Domicilio Fiscal: 6 Calle B 22-90, zona 4, Condominio Los Amates, Condado El Carmen, municipio de Villa Nueva, departamento de Guatemala
Dirección electrónica para Recibir Notificaciones: gcampos-despacholegal@outlook.com

I. CONSULTA:

El señor Dennis Giovanni Campos Castillo, por medio de memorial expone lo siguiente: En el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, fue derogada por la entrada en vigencia del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, que en su Libro I regula todo lo referente al Impuesto Sobre la Renta; a partir del 1 de enero de 2013, fecha en que entró en vigencia la citada ley. Considerando el artículo 71 del Impuesto Sobre la Renta que se refería a los pagos en exceso, mientras que la Ley de Actualización Tributaria, ya no contempla el tema de los pagos en exceso.

En tal sentido manifiesta el consultante que la Ley de Actualización Tributaria no establece el procedimiento a seguir para el caso en que un contribuyente, haya incurrido en pagos en exceso del Impuesto Sobre la Renta en el período 2012, cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta estaba vigente, y al momento de la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria qué se debe realizar.

Por lo cual le surgen las siguientes interrogantes:

1. ¿La Ley de Actualización Tributaria debe contener todos los temas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?, o pretender esto sería un criterio muy rigorista, ya que es función del Congreso de la República de Guatemala decretar y reformar leyes, sin dejar temas a interpretación de quien le convenga.
2. ¿Se puede aplicar al tema ejemplificado los derechos adquiridos, apegándose a la doctrina y seguir acreditando el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado en

GMVV/LND/MMCB
Página 1 de 5



Expediente No. 2-18-03-01-01-000-12
Documento No. 2012-01-000000000-000-000
EOLVED-07-1 CONSULTA Nº 18-03-12

exceso acumulado hasta el 31 de diciembre de 2012, a futuros pagos del mismo impuesto hasta su agotamiento?

II. CONSIDERACIONES LEGALES:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

DECRETO NÚMERO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.

Artículo 10. Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

- A la finalidad y al espíritu de la misma;
- A la historia fidedigna de su institución;
- A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;

GMVV/LND/MMCB
Página 2 de 5



Expediente No. 7-18-03-01-01-00-001
Documento No. 2018-01-4883000-000-007
UOLYDC-EX-1-1-00-15UR-1A-19-161-118

formulada sobre una situación tributaria personal y directa, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 102 del Código Tributario; toda vez que según lo expuesto en su memorial, consulta en forma general a favor de un tercero; respecto a que si la Ley de Actualización Tributaria debe contener todos los temas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y si se puede aplicar los derechos adquiridos, apegándose a la doctrina y seguir acreditando el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso acumulado al 31 de diciembre de 2012, a futuros pagos del mismo impuesto hasta su agotamiento.

En virtud de lo anterior, se procede a responderle incluyéndole para el efecto el análisis legal y la respuesta respectiva de la forma siguiente:

IV. ANÁLISIS LEGAL:

La Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente es una instancia de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la cual le corresponde dentro de sus funciones dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

La interpretación de la Ley se realiza conforme a su texto, según el sentido propio de las palabras y cuando es clara no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

Por su parte, el artículo 4 del Código Tributario regula que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en dicho Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Al tomar en cuenta lo anterior, se procede a dar respuesta a las consultas formuladas de la manera siguiente:

- A) Con relación a la pregunta 1),** referente a ¿La Ley de Actualización Tributaria debe contener todos los temas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?, o pretender esto sería un criterio muy rigorista, ya que es función del Congreso de la República de Guatemala decretar y reformar leyes, sin dejar temas a interpretación de quien le convenga?

De acuerdo a lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se regula el principio de legalidad, se manifiesta que el Congreso de la República de Guatemala, es el ente encargado de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de

GMVV/LND/MMCB
Página 4 de 5

