



## **RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

**Revisado por: Dra. PILAR BONET SÁNCHEZ (ESPAÑA)**

**MSc. Bayron Ines de León de León**

**EXPERTO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA Y DEFENSA FISCAL**

**TEMA: APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO**

**Quetzaltenango, Guatemala 14-08-2012.**

# **APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO**

## **INTRODUCCIÓN:**

En el presente documento se tratará de exponer de una manera eminentemente jurídica, la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, para lo cual haremos uso de lo que establece la Constitución Política como punto de partida, e integrando las normas específicas que tratan sobre el tema en cuestión, para efectos de nuestro estudio: La Ley del Organismo Judicial, Código Tributario y otras normas especiales. Como sabemos, todas las normas jurídicas poseen límites en cuanto a su obligatoriedad en el tiempo, hay un momento de entrada en vigencia, esta vigencia durante el cual la norma y en especial la norma tributaria se aplica no es ilimitado, sino que tiene que someterse a la regulación jurídica, entonces hay un primer momento en el cual la norma entra en vigencia, hay un segundo momento en el cual la norma se aplica y hay un tercer momento en el cual la norma deja de aplicarse, a este último momento se le conoce como derogación o cesación. En esta oportunidad efectuaremos algunos comentarios en relación a ello.

## **OBJETIVOS:**

1. Conocer jurídicamente la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.
2. Integrar jurídicamente lo que establece la Constitución Política de la República, Códigos y Leyes especiales, con relación a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.
3. Analizar los conceptos de irretroactividad, retroactividad, ultractividad y extractividad, como elementos básicos de la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.

## **MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL:**

Para realizar un análisis sobre la aplicación de las normas tributarias en el tiempo y llegar a conclusiones sustentadas, es indispensable que él mismo sea eminentemente jurídico y no de apreciación, para el caso en concreto haremos uso

de nuestra materia privativa, y de puntos de interpretación e integración de la norma en sí, por lo que empezaremos con nuestra Constitución Política.

### **MARCO CONSTITUCIONAL:**

*Artículo 153.- Imperio de la ley.* El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

**COMENTARIO:** Como podemos notar el artículo 153 afirma la territorialidad de las leyes nacionales, de aplicación a nacionales y extranjeros.

*Artículo 180.- Vigencia.* La ley empieza a regir en todo el territorio nacional, ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación.

### **COMENTARIO:**

El referido artículo trata sobre la publicación, que no es mas que hacer de conocimiento de todos los ciudadanos una ley que ha sido previamente suscrita o por el Jefe de Estado o el Presidente del Congreso, de ser el caso. Es poner en conocimiento del público en general, de los ciudadanos, el texto ya promulgado, y tiene lugar mediante la inserción de la norma jurídica en el diario oficial y para ello El Organismo Ejecutivo, obligatoriamente, publicará en el Diario Oficial: decretos, acuerdo gubernativos en Consejo de Ministros, acuerdos gubernativos, acuerdos ministeriales y reglamentos. **La publicación de estos documentos oficiales, impide el ocultamiento de los actos administrativos e impide la corrupción administrativa**, en el sentido de que la publicación informa del contenido de los documentos oficiales y sirve de base para toda clase de impugnaciones. La inobservancia del artículo 180, constituye delito contra el orden constitucional puesto que la no-publicación altera el procedimiento constitucional previsto y autorizado para dictar leyes. El delito se identifica en el Código Penal como "resoluciones violatorias a la Constitución" por cuanto el funcionario o empleado público puede consumir la no-publicación por medio de "resoluciones" y "ordenes" contrarias al artículo 180. El problema de este delito es probatorio. Normalmente,

“la orden” de no-publicación se imparte en forma oral, por lo tanto, es difícil identificar el documento y el autor de la orden.

**Asimismo nos da a conocer que la ley rige en todo el territorio nacional**, ocho días después de su publicación total en el Diario de Centroamérica. La ley podrá **ampliar** (declarar en el artículo de vigencia que la ley, por ejemplo, entra en vigencia 2 meses después de su publicación, o en fecha fija, el 14 de agosto del año 2,012), o restringir (declarar que la ley entrará en vigencia inmediatamente (de urgencia nacional) o el mismo día de su publicación).

**Dentro del texto del artículo se encuentra algo interesante, y es que el ámbito territorial** (el territorio en que se aplica la ley) podrá ser objeto de “**ampliación**” o de “**restricción**”, según disposición del artículo 180. Ampliar territorialmente la aplicación de la ley si ésta ha de regir en todo el territorio nacional, es imposible. El Estado de Guatemala, no puede extender su territorio más allá de sus límites materiales reconocidos. Restringir, sí es posible. En materia tributaria, es costumbre restringir el ámbito territorial, a uno o varios departamentos, cuando una nueva ley tributaria puesta a regir persigue mejorar su aplicación.

Así también el término después de su publicación, tiene relación con lo que establece el artículo 15 constitucional, el cual se dará a conocer mas adelante, referente a la irretroactividad de la ley, toda vez que éstas aplican a futuro.

#### **GACETAS DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD CONSULTADAS:**

- ✓ Gaceta 28, p. 43, expediente 480-92, sentencia 24-6-93.
- ✓ Gaceta 21, p. 6, expedientes acumulados 147-90 y 67-91, sentencia 17-7-91.
- ✓ Gaceta 42, p. 42, expediente 1227-96, sentencia 26-11-96. Gaceta 27, p. 38, expediente 441-92, sentencia 6-1-93.
- ✓ Gaceta 15, p. 10, expediente 246-89, sentencia 13-3-90.

Como un complemento legal al artículo tratado, podemos traer a colación lo que establecen los artículos 5 y 6 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89; los cuales literalmente dicen:

**Artículo 5. Ámbito de aplicación de la ley.** El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República, el cual comprende el suelo, el subsuelo, la zona marítima terrestre, la plataforma continental, la zona de influencia económica y el espacio aéreo, tales como los definen las leyes y el derecho internacional.

El referido artículo aclara o sustenta lo que tipifica el artículo 180 Constitucional, en sentido de dar a conocer a quiénes se extiende la aplicación de la ley, y las partes que comprende el territorio nacional en sí, incluyendo dentro del término a toda persona, a los nacionales, extranjeros, residentes o en tránsito; para lo cual la **LEY DE MIGRACION, DECRETO NÚMERO 95-98, en su artículo 12 dice:** Los extranjeros que ingresen al territorio nacional podrán hacerlo bajo las siguientes categorías migratorias:

- a) No residentes; y,
- b) Residentes;

Los no residentes se clasifican en: Personas en tránsito y turistas o visitantes.

Los residentes se clasifican en: residentes temporales y residentes permanentes.

**El Artículo 6 dice: Vigencia de la Ley:** La ley empieza a regir ocho días después de su publicación integra en el Diario Oficial, a menos que la misma amplíe o restrinja dicho plazo. En el cómputo de ese plazo se tomarán en cuenta todos los días.

Como podemos notar, el artículo 6 aclara o sustenta lo que establece el artículo 180 constitucional, con el agregado que los ocho días que se hacen mención en la Constitución se deben tomar como días corridos, lo que quiere decir que se toma como día tanto los hábiles como los inhábiles.

Artículo 15.- Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

**COMENTARIO:** La Constitución Política se refiere, en general, a cualquier norma jurídica, que no se aplica antes de entrar en vigencia. "Irretroactividad", significa que la ley (norma jurídica) no produce efectos y consecuencias anteriores a su vigencia. Sin embargo, la retroactividad se admite en materia penal, por lo tanto, la ley penal (Código Penal y Código Procesal Penal), podrán aplicarse en forma retroactiva en el sentido de aplicarse a situaciones ocurridas antes de entrar en vigencia, siempre que se trate de procedimientos y sanciones favorables al reo. La retroactividad se extiende al campo tributario. El Derecho Penal Tributario, una rama especializada del Derecho Tributario, reconoce la retroactividad de la ley penal tributaria (Código Tributario), en materia sancionatoria, a favor del contribuyente. La retroactividad penal tributaria, específica, es objeto de regulación expresa, por ejemplo, en el Código Tributario guatemalteco: "Artículo 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes".

No obstante que la Constitución Política establece la retroactividad en materia penal, la Constitución Política tiene efectos retroactivos, o sea, que las normas constitucionales producen efectos y consecuencias anteriores a su vigencia. La retroactividad de las normas constitucionales se fundamenta en la supremacía de la Constitución Política, que contiene normas jurídicas que se aplican con validez y efectividad hacia el pasado y también, hacia el futuro. En tal sentido, la Constitución Política como norma jurídica suprema y fundamental del Estado de Guatemala, prevalece sobre cualquier otra norma jurídica que se haya emitido en el pasado y que pueda emitirse en el futuro, tomando como punto de referencia la fecha de su vigencia.

**CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD:**

**Gaceta 31, p. 39, expediente 19-94, sentencia 21-2-94.**

Las sentencias definen la retroactividad especialmente en asuntos laborales. Ninguna trata de la retroactividad penal y tributaria. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en 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...Para que una ley sea retroactiva es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el imperio de las leyes anteriores para modificarlos.

El artículo 15 de la Constitución Política dice que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con es 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, 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 sólo 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.

Me permito traer a colación lo que ha asentado el Tribunal Constitucional de España: "La potestad legislativa no puede permanecer inerte o inactiva ante la realidad social a las transformaciones que la misma impone, solo pena de consagrar la congelación de 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 ordenamiento jurídico. Lo que prohíbe el artículo constitucional es la retroactividad entendida como que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la retroactividad. (Sentencias 99-87 del 11 de junio, 42-86 del 10 de junio y 129-87 del 16 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 sentado esta Corte, no hay retroactividad en "la disposición que regula situaciones pro futuro pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos con anterioridad. Gaceta 20, p. 19-20, expediente 364-90, sentencia 26-6-91.

Adicional a lo anterior, podemos integrar las normas que tratan sobre la irretroactividad, y en especial la norma tributaria, para tener claro el referido concepto; toda vez que el mismo es clave para entender la aplicación de las normas tributarias en el tiempo; por ejemplo la Ley del Organismo Judicial en el artículo **7 trata sobre La Irretroactividad; y de forma literal dice:** Artículo **7. Irretroactividad.** La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúan la ley penal en lo que favorezca al reo. Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine. El código

tributario y sus reformas, decreto número 6-91; en su artículo 66 trata sobre la Irretroactividad y de forma literal dice: **Artículo 66. Irretroactividad.** Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

La Corte de Constitucionalidad, con referencia a la Irretroactividad ha dicho:

**“El principio de irretroactividad, indica que la ley se aplicará únicamente a los hechos ocurridos durante su vigencia, es decir, bajo su eficacia temporal de validez; sin embargo, el principio de extractividad de la ley penal constituye una excepción al anterior y está conformado por la retroactividad y ultractividad de la ley penal. En cuanto a la retroactividad de la ley penal, consiste en aplicar una ley vigente con efecto hacia el pasado, siempre que favorezca al reo, no obstante que el hecho se haya cometido bajo el imperio de una ley distinta ya derogada y se haya dictado sentencia; la ultractividad de la ley penal, se refiere a que si una ley posterior al hecho es perjudicial al reo, seguirá teniendo vigencia la ley anterior; es decir, que una ley ya abrogada se aplica a un caso originado durante su vigencia.”**

***Gaceta No. 94. Expediente 296-2009, Sentencia del 06/11/2009.***

**De lo vertido por la Corte de Constitucionalidad podemos destacar los siguientes postulados:**

**De No Retroactividad de la Ley:** Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.

**De Irretroactividad de la Ley:** Está garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo

que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos.

Entendemos entonces que la retroactividad consiste en: Aplicar una ley vigente con efectos hacia el pasado, a pesar de que se haya cometido el hecho bajo el imperio de una ley distinta y ya se haya dictado sentencia.

De tal manera que estamos en su presencia cuando la ley posterior al hecho se vuelve hacia atrás para juzgar dicho hecho nacido con anterioridad a su vigencia.

El caso contrario, siempre a favor del infractor como lo establece el artículo 66 del código tributario, es el de la **ultractividad**.

En caso de que una ley posterior al hecho sea perjudicial al infractor, seguirá teniendo vigencia la anterior.

De tal manera que se produce cuando una ley ya abrogada se lleva o utiliza para aplicarla a un caso no nacido bajo su vigencia.

Tanto la retroactividad como la ultractividad están comprendidas dentro de la institución denominada: **EXTRACTIVIDAD**. Ello para determinar cuál es la ley más benigna para el infractor.

**Por lo descrito con anterioridad, podemos decir que existen tres Métodos de Aplicación de la Norma en el Tiempo:**

- i) Aplicación inmediata de la norma,
- ii) Aplicación retroactiva de la norma, y
- iii) Aplicación Ultractiva de la norma.

**Aplicación Inmediata:**

La aplicación inmediata de la norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras esta tiene vigencia, esto es, entre el momento en que asume vigencia la norma y aquel en que es derogada o modificada. Esta modalidad hace prevalecer como principio jurídico general la irretroactividad, por el que las normas nuevas sólo rigen para hechos, relaciones o situaciones presentes o futuras.

El profesor Héctor Villegas señala que "Hay irretroactividad cuando la ley tributaria rige sólo respecto a los hechos o circunstancias acaecidos a partir de su entrada en vigor, hasta el vencimiento del plazo de vigencia o su derogación".

### **Retroactividad:**

Señala el profesor Héctor Villegas que "en derecho se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su acción o poder regulador se extiende a hechos o circunstancias acaecidos con anterioridad al inicio de su entrada en vigor".

Los Doctores Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Terjerizo López y Gabriel Casado Ollero, en el CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Vigésima segunda edición, en su pág. 161 realizan las siguientes conclusiones sobre la retroactividad y literalmente dicen:

- a) Por regla general, las normas tributarias no tienen efecto retroactivo o, dicho de otra manera, no afectan a situaciones pasadas, sino sólo a las situaciones futuras.
- b) No obstante, las propias normas tributarias pueden establecer su aplicación retroactiva. Para que esto ocurra, es necesario que tales normas lo digan expresamente.
- c) Las normas sancionadoras tributarias y las que establezcan recargos siempre serán de aplicación retroactiva si con ello se favorece al interesado.
- d) La retroactividad expresamente declarada de una norma tributaria puede ser inconstitucional, si con ello se vulnera algún principio o regla consagrada en

la CE (la seguridad jurídica, la capacidad económica, la interdicción de la arbitrariedad, etc.).

- e) No cabe hablar en propiedad de la retroactividad de las normas interpretativas porque, si lo son verdaderamente, no innovan el ordenamiento, y si lo innovan, se aplican las mismas reglas que las de otras normas.
- f) Las normas reglamentarias tributarias nunca se podrán aplicar de forma retroactiva.

La aplicación retroactiva de la norma es aquella que se da a los hechos, relaciones y situaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata. Esta modalidad se basa en un principio jurídico en cuya virtud las normas se proyectan hacia el pasado cuando señalan condiciones más favorables o benignas para el sujeto.

Se trata de una excepción, ya que la nueva ley se aplica para atrás. Esto significa que la nueva ley se aplica a los hechos ya ocurridos, mas exactamente se modifican las consecuencias ya generadas por dichos hechos.

En relación con los Delitos tributarios procede la aplicación retroactiva de la ley, siempre que sea más benigna. Para el caso de las Infracciones y sanciones administrativas se encuentra el siguiente problema, que es determinar los alcances de la materia penal contemplada en el art. 15 de la Constitución.

Encontramos una primera posición que sostiene la imposibilidad de la aplicación retroactiva de la ley.

El punto de partida de la argumentación es que el artículo 15 de la Constitución se refiere solamente a los delitos tributarios, cuando hace referencia a la materia penal.

La segunda posición sostiene la posibilidad de la aplicación retroactiva de la ley, al sostener que la Constitución se refiere tanto a los delitos tributarios, como a las infracciones y sanciones administrativas tributarias.

### **Ultractividad:**

Sobre el concepto de ultractividad, indica el profesor Héctor Villegas que “se entiende que hay ultractividad cuando la acción o poder regulador de la ley se extiende a los hechos o circunstancias acaecidos después del momento de su derogación o cese de su vigencia”.

La aplicación ultractiva de la norma es aquella que se efectúa a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, es decir, luego que ha terminado su aplicación inmediata. Plantea la aplicación de un dispositivo derogado.

Esto significa que se pospone su aplicación, la cual sigue siendo obligatoria después de haber sido formalmente derogada.

Igual que la retroactividad, la ultractividad también es una excepción, ya que, una ley que acaba de ser derogada, y no obstante ello, sigue produciendo efectos para determinados casos.

**Para el caso de la extractividad el artículo 2 de nuestro Código Penal, Decreto número 17-73 literalmente dice:**

### **EXTRACTIVIDAD**

**ARTICULO 2.** Si la ley vigente al tiempo en que fue cometido el delito fuere distinta de cualquier ley posterior, se aplicará aquélla cuyas disposiciones sean favorables al reo aun cuando haya recaído sentencia firme y aquel se halle cumpliendo su condena.

Aunque pareciera haber contradicción entre norma adjetiva y sustantiva, científicamente prevalece ésta última y, además, la retroactividad tiene rango constitucional.

Lo anterior confirma que la irretroactividad no existe o que es prohibida, por lo que desde un punto de vista jurídico o de primacía de la ley, como lo establece la misma ley del organismo judicial en su artículo 3. Contra la observancia de la ley no

puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario. Toda vez que en este sentido la ley es muy clara.

En nuestro ordenamiento jurídico existen leyes y códigos que tratan de manera muy especial sobre la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, como se pudo leer en los párrafos anteriores, muchas normas de orden jerárquico inferior a la Constitución Política, confirman lo que ésta tipifica. En adelante se enumeraran algunos postulados que trata nuestra ley del organismo judicial, el código tributario, y algunas leyes especiales en materia tributaria, sobre la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.

### **LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL:**

**Artículo 8. Derogatoria de las leyes.** Las leyes se derogan por leyes posteriores:

- a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;
- b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;
- c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;
- d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad.

Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.

**COMENTARIO:** Cuando hablamos de la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, es indispensable conocer la forma en que éstas se pueden derogar, y que literalmente dejarían de tener validez, por lo que los cuatro métodos enumerados en el artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial, son claves para destacar el momento en que las normas son: ya no aplicables en el tiempo.

**Artículo 26. Derechos adquiridos.** El estado y capacidad de la persona individual extranjera adquiridos conforme a su ley personal, será reconocido en Guatemala si no se opone al orden público.

**Artículo 36. Ámbito temporal de validez de la ley.** Los conflictos que resultaren de la aplicación de leyes dictadas en diferentes épocas se decidirán con arreglo a las disposiciones siguientes:

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.

**Artículo 45. Cómputo de tiempo.** En el cómputo de los plazos legales, en toda clase de procesos, se observarán las reglas siguientes:

**ÚLTIMO PÁRRAFO:** En materia impositiva el cómputo se hará en la forma que determinen las leyes de la materia.

**Decreto número 4-2012, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO.**

**LIBRO I**

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA.

**LIBRO II**

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA.

## **Artículo 76. Aplicación de las reformas.**

Las reformas contenidas en el presente decreto se aplicarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

## **Artículo 77. Vigencia.**

El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

## **Decreto número 6-91, 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 ésta 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.

**COMENTARIO:** El numeral anterior, lleva inmerso el concepto de irretroactividad, al contemplar que la vigencia de las normas, es posterior a la emisión.

2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.

**COMENTARIO:** El numeral anterior, lleva inmerso el concepto de irretroactividad, en los postulados de cuantía o tarifa, al contemplar que la aplicación de las normas, es en el siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente, para el caso de Guatemala, podemos traer a colación el Impuesto al Valor Agregado, que la ley de la materia da a conocer que

su declaración es por período mensual, lo que lo convierte primeramente en un impuesto instantáneo pero a la vez periódico; toda vez que el hecho generador es instantáneo, pero su declaración es periódica, por lo que cualquier reforma a esta ley en los dos aspectos de cuantía o tarifa, no aplica de forma instantánea sino periódica.

3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código.

**COMENTARIO:** Como se ha planteado en el plexo del presente documento, la retroactividad tributaria es permitida en el caso de sanciones mas benignas para el infractor.

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

**COMENTARIO:** ¿Los derechos adquiridos?; para tratar los derechos adquiridos, tendríamos la necesidad de escribir una tesina más...y ver a que conclusiones podríamos llegar, pero en el presente documento, me permito extraer parte de una sentencia de la Corte de Constitucionalidad, que trata sobre derechos adquiridos, no es una sentencia con sentido tributario, pero que nos puede ayudar a clarificar en parte el tema de los derechos adquiridos.

“Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos 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”.

***Gaceta No. 20. Expediente 364-90, Sentencia del 26/06/1991.***

5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

6. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.

**Como podemos notar, las normas tributarias se rigen hacia el futuro, y nunca hacia el pasado, toda vez que serían desde su nacimiento inconstitucionales, y derivado de los postulados enmarcados en el plexo del presente documento, podemos llegar a las siguientes conclusiones.**

**CONCLUSIONES:**

- El artículo 153 Constitucional, afirma la territorialidad de las leyes nacionales, de aplicación a nacionales y extranjeros.
- El artículo 180 Constitucional, trata sobre la publicación, que no es mas que hacer de conocimiento de todos los ciudadanos una ley que ha sido previamente suscrita o por el Jefe de Estado o el Presidente del Congreso, de ser el caso. Es poner en conocimiento del público en general, de los ciudadanos, el texto ya promulgado, y tiene lugar mediante la inserción de la norma jurídica en el diario oficial y para ello El Organismos Ejecutivo, obligatoriamente, publicará en el Diario Oficial: decretos, acuerdo

gubernativos en Consejo de Ministros, acuerdos gubernativos, acuerdos ministeriales y reglamentos.

- El artículo 6 de la Ley del Organismo Judicial, aclara o sustenta lo que establece el artículo 180 Constitucional, aclarando que los ocho días que se hacen mención en la Constitución para la entrada en vigencia de toda norma jurídica, se deben tomar como días corridos, lo que quiere decir que se toma como día tanto los hábiles como los inhábiles.
- “Irretroactividad”, significa que la ley (norma jurídica) no produce efectos y consecuencias anteriores a su vigencia.
- La retroactividad se extiende al campo tributario. El Derecho Penal Tributario, una rama especializada del Derecho Tributario, reconoce la retroactividad de la ley penal tributaria (Código Tributario), en materia sancionatoria, a favor del contribuyente. La retroactividad penal tributaria, específica, es objeto de regulación expresa, en el Código Tributario guatemalteco: “Artículo 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”.
- La Retroactividad 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.
- Para que una ley sea retroactiva es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el imperio de las leyes anteriores para modificarlos.
- Los derechos adquiridos, 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.
- 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.

- La potestad legislativa no puede permanecer inerte o inactiva ante la realidad social a las transformaciones que la misma impone, solo pena de consagrar la congelación de 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 retroactividad expresamente declarada de una norma tributaria puede ser inconstitucional, si con ello se vulnera algún principio o regla consagrada en la Constitución (la seguridad jurídica, la capacidad económica, la interdicción de la arbitrariedad, etc.).
- Las normas reglamentarias tributarias nunca se podrán aplicar de forma retroactiva.
- La aplicación ultractiva de la norma es aquella que se efectúa a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, es decir, luego que ha terminado su aplicación inmediata. Plantea la aplicación de un dispositivo derogado.
- En relación con los Delitos tributarios procede la aplicación retroactiva de la ley, siempre que sea más benigna.
- Las normas tributarias regirán para el futuro, salvo en materia penal y por infracciones y sanciones mas benignas para el infractor.

### **Bibliografía:**

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Doctrina y Jurisprudencia constitucional guatemalteca.

3. Doctrina y Jurisprudencia constitucional española.
4. Diccionario de la Lengua Española Real Academia Española, vigésima segunda edición.
5. VILLEGAS Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8 Edición. Editorial Astrea. Pág. 241.
6. La Relación Jurídica Tributaria: Tema tratado por la Dra. Pilar Bonet Sánchez (España); en el Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil; Cohorte 2012-2014; Quetzaltenango-Guatemala.
7. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Terjerizo López y Gabriel Casado Ollero, CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Vigésima segunda edición, pág. 161.
8. Ley del Organismo Judicial, decreto número 2-89, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
9. Código Tributario y sus reformas, decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
10. Código Penal y sus reformas, decreto número 17-73, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
11. Leyes Tributarias específicas, funcionales y vigentes en el territorio nacional de Guatemala.

**REFERENCIA:**

Consultas diversas más no específicas en el internet.