

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

**PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL
IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DE LA
SOCIEDAD MERCANTIL**

TESIS

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

Por

CESAR TADEO SOSA MAURICIO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio de 2016

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

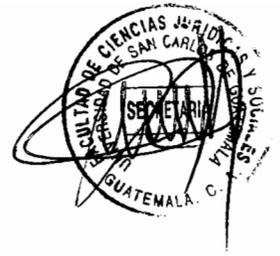
Primera Fase:

Presidente: Lic. Carlos Arsenio Pérez Cheguen
Vocal: Lic. Edwin Noel Peláez Cordón
Secretario: Lic. Jorge Leonel Franco Moran

Segunda Fase:

Presidente: Licda. Crista Ruiz Castillo de Juárez
Vocal: Lic. Raul Antonio Castillo Hernández
Secretario: Licda. María Lesbia Leal Chávez de Julián

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 26 de noviembre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
CESAR TADEO SOSA MAURICIO, con carné 8610158,
 intitulado PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DE LA SOCIEDAD MERCANTIL.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 10, 02, 16 f)

Aseor(a)
LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



Marvin Vinicio Hernández Hernández
Ruta 3 2-70 zona 4 Oficina 3 Nivel 3
Teléfono 57986240
Ciudad de Guatemala



Guatemala, 10 de marzo de 2016

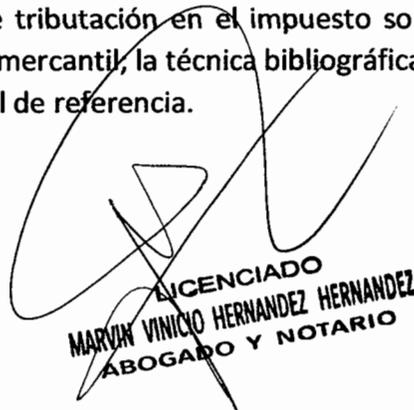
Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.



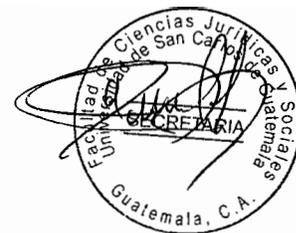
Apreciable doctor:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de la tesis de el bachiller **CESAR TADEO SOSA MAURICIO**, con carné **8610158**, la cual se intitula **PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DE LA SOCIEDAD MERCANTIL**; declarando expresamente que no soy pariente de el bachiller dentro de los grados de ley, por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre la prohibición constitucional de la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de la sociedad mercantil.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales el bachiller no solo logró comprobar la hipótesis, sino que también, analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con la prohibición constitucional de la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de la sociedad mercantil, la técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.


LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO

Marvin Vinicio Hernández Hernández
Ruta 3 2-70 zona 4 Oficina 3 Nivel 3
Teléfono 57986240
Ciudad de Guatemala



- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española de la Lengua.
- d) El informe de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática de la prohibición constitucional de la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de la sociedad mercantil y a la vez recomienda que se respete el principio constitucional.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- g) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**.

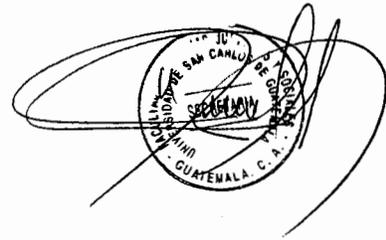
Atentamente,

Lic. Marvin Vinicio Hernández Hernández
Abogado y Notario
Asesor de Tesis
Colegiado No. 8241

LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



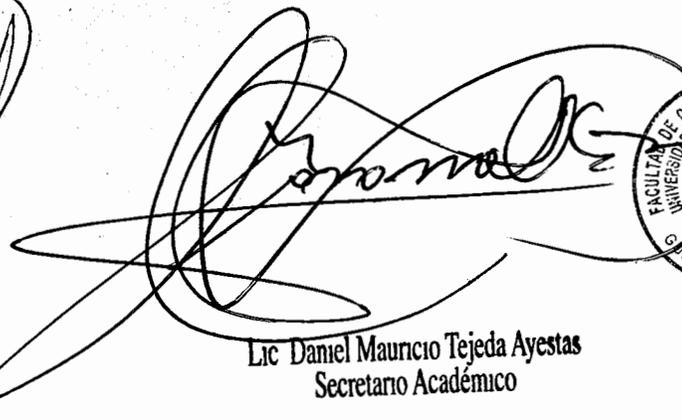
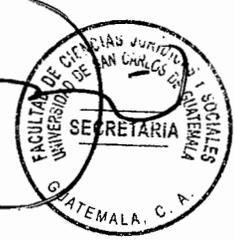
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala

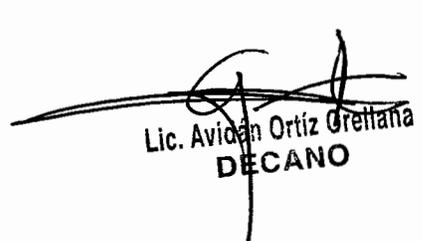


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de junio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CESAR TADEO SOSA MAURICIO, titulado PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DE LA SOCIEDAD MERCANTIL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

WELM/skrs. 

 
 Lic Daniel Mauricio Tejada Ayesas
 Secretario Académico


 Lic. Avdoán Ortiz Grettana
 DECANO





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser la luz que guía mi camino.
- A MIS PADRES:** César Augusto Sosa López y
Gloria Marina Mauricio de Sosa
Por su amor incondicional.
- A MI ESPOSA:** Mónica Edith Valdez López de Sosa, por su amor y
por ser la compañera ideal de mi vida.
- A MIS HIJAS:** María de Fátima, Mónica María y María Fernanda.
Por ser la motivación más grande de mi vida.
- A MIS AMIGOS:** Manuel, Javier y Luis
Por ser parte esencial de este triunfo.
- A LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES Y SUS
CATEDRÁTICOS:** Por todos los conocimientos compartidos.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA:** Por ser mi alma mater



PRESENTACIÓN

La presente investigación se refiere al análisis del impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades, aplicado a los socios de una sociedad mercantil, contenido en el Artículo 93 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, ante la inminente violación al principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.

El campo del derecho tributario y determinar la problemática planteada y su comprobación, se tomó como base para el desarrollo de la presente investigación de tipo cualitativo, los aportes doctrinarios y legales respecto a la tributación, los principios constitucionales de los tributos y la aplicación del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, durante el período comprendido del año 2012 al 2014.

El objeto del presente estudio es la sociedad mercantil y los sujetos del mismo, están constituidos por los socios o accionistas que reciben utilidades o dividendos y ante tal percepción, están afectos al pago de dicho impuesto.

El aporte académico del presente estudio, es presentar un análisis del impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades aplicado a los socios de una sociedad mercantil, demostrando que en el mismo, se provoca una directa violación a la norma constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación en Guatemala; ante lo cual, se propone la modificación del Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria, como una alternativa de solución a la problemática planteada, en beneficio de la seguridad jurídica de los accionistas de sociedades mercantiles en Guatemala.



HIPÓTESIS

De la investigación se deduce la hipótesis que el impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades, establecido en el Artículo 93 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, refleja una inminente violación la norma constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.

La hipótesis se fundamenta en que actualmente una sociedad mercantil, que es accionista o socio de otra sociedad mercantil, debe pagar impuesto cuando recibe de ésta, las respectivas utilidades o dividendos; sin embargo, cuando esta sociedad que recibió tales utilidades o dividendos y por los cuales pagó el impuesto respectivo, debe distribuir utilidades o dividendos a sus socios originales, debe pagar nuevamente el impuesto sobre utilidades o dividendos establecido en el Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria, lo cual constituye un efecto en cascada que refleja una doble tributación que viola directamente el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prohíbe la doble o múltiple tributación.

Dentro de otros efectos que provoca la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de utilidades o dividendos pueden mencionarse: que la distribución de la carga impositiva no es equitativa, el perjuicio al contribuyente en su economía y la abstención de la realización de actividades económicas en el país.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

El análisis del impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades, establecido en el Artículo 93 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, se pudo comprobar la hipótesis que la aplicación de tal normativa, viola de forma directa la norma constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.

El Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria, establece un impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades, por el que todos los socios o accionistas de sociedades mercantiles deben pagar al momento de recibir sus utilidades o dividendos. Sin embargo, cuando tal accionista es una persona jurídica y debe repartir utilidades o dividendos a sus socios o accionistas originales, debe pagar nuevamente dicho impuesto. Esta situación constituye un efecto en cascada en el pago de impuestos, que refleja de forma directa una violación al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que prohíbe la doble o múltiple tributación, lo cual se demuestra en la presente investigación.

El método de investigación utilizados fueron: el método deductivo que permitió plantear la hipótesis que fue comprobada mediante el análisis y la inducción, puesto que se relacionó la doctrina y la legislación con la realidad actual, para poder establecer el marco teórico sobre el cual debe regularse el impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades contenido en la Ley de Actualización Tributaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Los tributos.....	1
1.1. Antecedentes históricos de los tributos.....	1
1.2. Definición de tributo.....	4
1.3. Como nace la obligación tributaria.....	5
1.4. Clasificación de los tributos.....	5
1.4.1. Impuestos.....	6
1.4.2. Tasas.....	6
1.4.3. Contribuciones especiales y por mejoras.....	6
1.4.4. Clasificación legal de los tributos.....	7
1.5. La obligación tributaria y sus características.....	8
1.5.1. Características de la obligación tributaria.....	9
1.6. Sujetos de la obligación tributaria.....	10
1.6.1. El sujeto activo.....	10
1.6.2. El sujeto pasivo.....	11

CAPÍTULO II

2. Los impuestos.....	13
2.1. Definición del impuesto.....	13
2.2. Elementos del impuesto.....	13
2.2.1. Sujetos.....	14
2.2.2. Hecho generador.....	14
2.2.3. Base imponible.....	15
2.2.4. Tipo impositivo.....	15



	Pág.
2.3. Clasificación de los impuestos.....	16
2.3.1. Impuestos directos e indirectos.....	16
2.3.2. Impuestos reales o personales.....	17
2.3.3. Impuestos ordinarios y extraordinarios.....	18
2.3.4. Impuestos proporcionales y progresivos.....	19
2.4. Principios tributarios.....	19
2.4.1. Los principios teórico doctrinarios de la tributación.....	19
2.4.2. Principios constitucionales de la regulación de impuestos..	22
2.4.2.1. Principio de legalidad.....	23
2.4.2.2. Principio de capacidad de pago.....	25
2.4.2.3. Principio de igualdad.....	25
2.4.2.4. Principio de no confiscación.....	26
2.4.2.5. Principio de no retroactividad.....	27
2.4.2.6. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	27

CAPÍTULO III

3. La doble o múltiple tributación.....	29
3.1. Origen de la doble o múltiple tributación.....	29
3.2. Elementos de la doble o múltiple tributación.....	30
3.3. Clasificación de la doble o múltiple tributación.....	31
3.3.1. Doble tributación interna o nacional.....	32
3.3.2. Doble tributación externa o internacional.....	33
3.4. Causas de la doble o múltiple tributación.....	34
3.4.1. Diferencia de principios.....	34
3.4.2. Diferencia de interpretación.....	34
3.4.3. Diferencia de aplicación.....	35
3.5. Consecuencias de la doble tributación.....	35
3.6. Razones para evitar la doble o múltiple tributación.....	36

	Pág.
3.6.1. La no violación de una norma constitucional.....	36
3.6.2. Por otras razones.....	37
3.7. Sistemas para evitar la doble o múltiple tributación.....	38
3.7.1. Procedimiento unilateral.....	38
3.7.2. Procedimiento por deducción.....	38
3.7.3. Procedimiento por extinción.....	39
3.7.4. Procedimiento bilateral o plurilateral.....	39

CAPÍTULO IV

4. La doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades, aplicado a los socios de una sociedad mercantil.....	41
4.1. Los dividendos o utilidades de socios de una sociedad mercantil....	41
4.1.1. La sociedad mercantil.....	41
4.1.2. Las acciones.....	44
4.1.3. Los dividendos.....	50
4.2. Los impuestos que afectan los dividendos y las utilidades de socios de una de una sociedad mercantil.....	56
4.2.1. Los dividendos afectos al impuesto sobre la renta.....	61
4.3. Análisis de la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de socios de una sociedad mercantil	67
4.3.1. Del pago del impuesto sobre distribución de dividendos.....	67
4.3.2. De la doble tributación en el pago de impuesto sobre dividendos.....	72
4.4. La violación al principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación en el impuesto sobre distribución sobre distribución de dividendos o utilidades.....	73
4.5. Consecuencias de la doble tributación en el impuesto sobre distribución de dividendos o utilidades.....	77



Pág.

4.6. Propuesta para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de socios.....	79
4.7. Propuesta de anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 93 del Decreto número 10 - 2012 Ley de Actualización Tributaria.....	82
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	87
BIBLIOGRAFÍA.....	89



INTRODUCCIÓN

La doble tributación de impuestos es un problema institucional que prevalece en Guatemala, a pesar de la existencia del principio constitucional que lo prohíbe.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243 establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto las leyes tributarias deben estructurarse conforme al principio de capacidad de pago. Aunque una persona tenga la capacidad de pagar un impuesto, el sistema de tributación debe manifestar equidad y justicia, la cual no se refleja al establecer que los dividendos que se pagan a personas jurídicas accionistas de una empresa, deban pagar más de una vez el impuesto sobre la renta por la misma renta o dividendo.

Ante tal situación, se desarrolla el presente estudio con el propósito de lograr el objetivo general que fue señalar de forma técnica y objetiva la problemática planteada y proponer mediante su análisis, procedimientos para su solución y regulación, fundamentar la necesidad de modificación del Artículo 93 del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización tributaria así como comprobar la hipótesis planteada como la inminente violación que provoca al principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación interna.

El presente trabajo de investigación ha sido dividido en cuatro capítulos de la siguiente manera: en el capítulo uno, se desarrolla el tema de los tributos, sus antecedentes históricos, definición, describe cómo nace la obligación tributaria, la clasificación de los tributos, así como, la definición, características, sujetos de la obligación tributaria; el capítulo dos, contiene el estudio de los impuestos, su definición, elementos del impuesto: sujetos, el hecho generador, la base imponible y el tipo impositivo, la clasificación de los impuestos, principios doctrinarios de la tributación y constitucionales de la regulación de impuestos en Guatemala.



En el capítulo tres, se desarrolla el tema de la doble tributación, su definición, origen, elementos, clasificación, causas y consecuencias de la doble o múltiple tributación, razones para evitar el fenómeno y sistemas que permiten eliminar la doble o múltiple tributación para el ordenamiento del sistema tributario y como una protección de principios constitucionales relacionados; el capítulo cuatro, plantea específicamente la problemática de la doble tributación en el impuesto sobre la renta aplicado al pago de dividendos a los socios de una sociedad mercantil, describe los dividendos, los impuestos que los afectan, el análisis de la doble tributación, sus consecuencias, sistemas para evitarla, la violación al principio constitucional que la prohíbe y la propuesta del anteproyecto del Decreto del Congreso de la República que plantea la reforma del Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria.

Finalmente se presenta la conclusión del estudio realizado que de forma discursiva expresa el beneficio de la propuesta para los contribuyentes.

En la presente investigación se aplicó el procedimiento científico mediante las fases: indagatoria, demostrativa y expositiva; apoyado por medio del método deductivo, método de análisis y el método de síntesis para la abstracción de lo analizado y la obtención de mayor conocimiento, así como la aplicación de las técnicas de investigación necesarias para obtener los objetivos propuestos.

Se espera que el presente estudio pueda contribuir al mejoramiento del sistema tributario en beneficio del ordenamiento jurídico, y de la protección de los derechos de las personas como una garantía constitucional de nuestro país.



CAPÍTULO I

1. Los tributos

1.1. Antecedentes históricos del tributo

El origen de la palabra tributo, proviene de la palabra latina *tributum* que significa carga, gravamen, imposición; surge como tal en el imperio romano, en el año 162 A.C. Los tributos fueron creados con el fin de generar ingresos o dotar de recursos para poder satisfacer las necesidades públicas de los estados, el origen de los tributos tiene sus inicios en la antigüedad, cuando el hombre confería ofrendas y primicias a los dioses a cambio de algunos beneficios.

Se considera que los tributos tienen su aparición gracias a la religión o la guerra; sin embargo, fue en el aspecto religioso donde se notaron señales de esta práctica, cuando el hombre prehistórico sentía la necesidad de menguar sus temores y expresar agradecimiento a los dioses mediante sacrificios en especie, animales y hasta humanos. Este tipo de prácticas fueron llevadas a cabo en América también cuando culturas indígenas como la maya, inca y azteca pagaban los tributos.

Tiempo después, surge la clase sacerdotal, una de las más poderosas y sus integrantes se sostenían con la ofrenda que el pueblo hacía a sus divinidades. Las sociedades evolucionan y este tipo de dadivas se vuelven obligatorias convirtiéndose la

clase sacerdotal en la más poderosa por ser la principal latifundista en el mundo medieval.

Durante la edad media principalmente en Europa, los pobladores que administraban las parcelas debían pagar los tributos en especies a los señores feudales. En algunos lugares de lo que producían ya fueran vegetales o animales los pobladores apartaban para la Iglesia Católica diezmos y primicias y los respectivos tributos al señor feudal.

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. Los fragmentos de tablas de arcilla, hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. los censos se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.

El origen de los tributos como imposición, se remonta a la época de las monarquías. En la edad media los antiguos reyes de las naciones, procuraban mantenerse en constantes guerras con otros países, con el objeto de incrementar sus riquezas, porque al salir vencedores se quedaban con los tesoros y propiedades de sus enemigos y también con nuevos súbditos.

Pero cuando las guerras se prolongaban demasiado los reyes se veían en la necesidad de pedir a los principales nobles, colaboración económica o de recursos para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos.

Pero si se prolongaban excesivamente las contribuciones de los nobles ya no eran suficientes, por lo que era necesario extender la solicitud de recursos a todos los súbditos que poseía el reino. De esta forma se crean los tributos, que debían ser pagados por todos los súbditos en forma obligatoria.

El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones, que implicó el trasplante o la creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador, a la corona y a la Iglesia católica, asegurar los recursos que les permitieron los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.

El tributo, como reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva, el tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales.



1.2. Definición del tributo

El tributo según el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, lo define como la obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, los tributos “son ingresos públicos de derecho público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública, como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.”¹

El Código Tributario de Guatemala, en el Artículo 9, define los tributos como: “las prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Los tributos puede definirse como las retribuciones que comúnmente son dinerarias obligatorias por ley, que el contribuyente como sujeto pasivo otorga al sujeto activo que es el Estado, para que este pueda obtener los recursos suficientes para su funcionamiento.

¹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: USAC. Colección Textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000.



1.3. Como nace la obligación tributaria

La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, quien posee el *poder* para someter la voluntad del particular con la imposición tributaria.

Dentro de las teorías que exponen la forma cuando nace la obligación tributaria, pueden mencionarse:

- La teoría que expone que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible, es decir: la obligación tributaria surgiría cuando se realizan los hechos previstos en la ley, que tendrían, por tanto valor constitutivos.
- La teoría que expone que la obligación tributaria nace del acto de liquidación; la obligación tributaria no se produce de la realización del hecho imponible sino a través del acto de liquidación; es decir, de la determinación de la deuda del contribuyente, mediante una actividad de reconocimiento y calificación de presupuesto.

1.4. Clasificación de los tributos

Según la doctrina los tributos puede clasificarse en:

1.4.1. Impuestos

Es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos, es el tributo exigido por el Estado a quienes se encuentran en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo éstos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.

1.4.2. Tasas

Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el Estado. Es el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar, es una compensación generalmente inferior al costo pagado por el particular a una entidad pública para un servicio que esta le preste y que es solicitado por el particular.

1.4.3. Contribuciones especiales y por mejoras

Las contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o un servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto a quien se presta”

Es el tributo que tiene como objeto generar beneficios directos para el contribuyente, derivados por la realización de obras públicas o de servicios estatales, o es la contribución que se utiliza para poder costear las obras públicas hechas por alguna entidad estatal.

1.4.4. Clasificación legal de los tributos

La clasificación que establece el Código Tributario de Guatemala, es la siguiente:

a) Impuestos

Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, de conformidad con el Artículo 11 del Código Tributario de Guatemala.

b) Arbitrios

Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades de conformidad con el Artículo 12 del Código Tributario de Guatemala, el arbitrio a pesar de que el Código Tributario lo establece como un impuesto, su carácter de territorialidad no abarca un país, ni a determinada población que realice un hecho



generador tal, ya que el arbitrio tiene como objeto de su creación sufragar los gastos de una municipalidad para poder solventar los gastos comunes del municipio.

c) Contribución especial

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales, de conformidad con el Artículo 13 del Código Tributario de Guatemala.

d) Contribución por mejoras

Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

1.5. Obligación tributaria y sus características

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, 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 la misma, teniendo como objeto el pago de un tributo, al realizarse la presunción del hecho generador previsto por la



ley, conservando así su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante alguna garantía.

La obligación tributaria puede caracterizarse por tres elementos de la siguiente forma:

- **La obligación tributaria como obligación legal:**

Es una obligación establecida en ley que va a concretar que hechos son los que, cuando se realizan, originan su creación.

- **La obligación tributaria como obligación de derecho público:**

La obligación tributaria como obligación de derecho público, es esencialmente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, de tal manera que la normativa que contempla y regula los comportamientos tributarios de los poderes públicos en su relación con los particulares deben insertarse en un marco jurídico público.

- **La obligación tributaria como obligación de dar:**

Se caracteriza la obligación tributaria como una obligación de dar cuando su objeto es

la entrega de una suma de dinero a título de tributo, de esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir la atención del gasto público.

1.6. Sujetos de la obligación tributaria

1.6.1. Sujeto Activo

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. En materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad y obligación de carácter irrenunciable para el Estado, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

De acuerdo con las leyes tributarias, La Superintendencia de Administración Tributaria es el ente al que la ley le confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo y será el mismo en todos los tributos.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada autónoma o semiautónoma o centralizada, o sea cualquier ente público que esté facultado, conforme a la ley para cobrar tributos.

El Código Tributario en su Artículo 17 establece que el sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo. La entidad encargada de la organización, administración del sistema de recaudación y control de tributos, y ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria del país, es la Superintendencia de Administración Tributaria SAT según el Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

1.6.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, en materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales.

Sin embargo se puede dar el caso que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, si no por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto pasivo del impuesto, ya sea por coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho o cualquier otra circunstancia.

Las normas tributarias en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecen que, el sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que tiene

a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado supuesto jurídico establecido en la norma o hecho generador.

El Código Tributario en el Artículo 18, establece que, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsables.

En resumen, pueden definirse los tributos de la siguiente manera:

- Son prestaciones dinerarias -obligaciones de dar dinero-.
- Exigidas mediante una ley, ya que por el principio de legalidad que está expresado en nuestra Constitución Política, no hay tributo que no se origine en una ley.
- En virtud del poder de coacción que posee el Estado, inherente al gobernar, que es la facultad del Estado de exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción (llamado también "poder tributario", "potestad tributaria" o "poder de imperio", etc.).
- Sirven para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas tales como educación, salud, seguridad, justicia, obras públicas, etc.).



CAPÍTULO II

2. Los impuestos

2.1. Definición del impuesto

El impuesto, según el diccionario de la Real Academia Española, se define como, el tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago, el impuesto “es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.”²

Los impuestos tienen su origen en el precepto constitucional según el cual todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

2.2. Elementos del Impuesto

Pueden considerarse entre los elementos del impuesto los siguientes:

² Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala. USAC. Colección Textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000. Pág. 91

2.2.1. Sujetos

Los sujetos de la obligación tributaria son los mismos que conforman la parte de los elementos del tributo entre estos están:

- **Sujeto activo**

Es la entidad administrativa quien tiene la facultad otorgada por el Estado, la cual es la encargada de la recaudación de los impuestos. Es el acreedor de los tributos, en el caso de Guatemala, el sujeto activo de los impuestos es el Estado, el cual confiere la actividad administrativa de recaudación de impuestos a la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

- **Sujeto pasivo**

Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias al sujeto activo, cuando este realice el hecho generador del pago de impuestos, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

2.2.2. Hecho generador

El hecho generador o hecho imponible es la situación jurídica o de hecho, que el legislador seleccionó y estableció en la ley, para que al ser realizada por un sujeto,

genere la obligación tributaria. Es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general ya sea de dar, hacer o no hacer.

El Código Tributario lo define como hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador o el hecho imponible es el que da nacimiento a la obligación tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado, es el presupuesto o la circunstancia preestablecida en la ley, que el sujeto pasivo realiza en determinada actividad o acción de la cual se origina la obligación del pago del impuesto.

2.2.3. Base imponible

Es la cuantificación y valoración del hecho generador, determinando la obligación tributaria, se trata de la cantidad de dinero sobre la cual el sujeto pasivo le paga al sujeto activo.

La base imponible es la magnitud cuantitativa económica del hecho generador y que se aplica a cada caso concreto según las leyes individuales de cada impuesto.

2.2.4. Tipo impositivo

Es el porcentaje aplicable a la base imponible con el objeto de calcular el gravamen.



El tipo impositivo es la tasa porcentual que se aplica a la base imponible para obtener una cuota tributaria, que puede ser en dos tipos:

Tipo impositivo fijo o proporcional: es el porcentaje aplicable a la base imponible que no varía cuando esta se incrementa.

Tipo impositivo progresivo: es un porcentaje aplicable a la base imponible que varía al incrementarse ésta.

2.3. Clasificación de Impuestos

Existen varias clasificaciones de impuestos establecidas de forma doctrinaria, entre los que se pueden mencionar:

2.3.1. Impuestos directos e indirectos

Los impuestos directos son aquellos que no son susceptibles de transmisión de la carga impositiva del contribuyente a otra persona distinta, es decir que repercuten en el contribuyente designado por la ley.

Los impuestos directos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación tributaria en términos de ley.

En los impuestos directos, el sujeto pasivo no va a poder delegar la carga tributaria a otro sujeto, sino directamente en el mismo sujeto pasivo recae la obligación tributaria.

Como ejemplo de impuestos directos en Guatemala pueden mencionarse, el impuesto sobre la renta y el impuesto único sobre inmuebles.

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo del impuesto, pero, es una tercera persona, quien cumple con la obligación tributaria.

En los impuestos indirectos debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del mismo, es decir, un sujeto pasivo por ley y un sujeto pasivo por hecho.

En este tipo de impuestos el sujeto pasivo delega la carga tributaria a otro sujeto, se otorga transmisión de la carga impositiva del contribuyente a otra persona distinta, como ejemplo de impuestos directos en Guatemala pueden mencionarse, el impuesto al valor agregado -IVA-.

2.3.2. Impuestos reales y personales

El impuesto real es aquel impuesto que recae sobre un bien mueble o Inmueble. Son impuestos que no se centran de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan.

Los impuestos personales son los que recaen sobre la persona. Se centran en los contribuyentes en forma personal, como los pagadores de los mismos.

Como ejemplo de impuestos reales en Guatemala puede mencionarse, el impuesto único sobre inmuebles. Y como ejemplo de impuestos personales puede mencionarse, el impuesto sobre la renta.

2.3.3. Impuestos ordinarios y extraordinarios

Los impuestos ordinarios son aquellos impuestos que periódicamente se establecen de acuerdo con las leyes, han existido siempre, independientemente de los ajustes que se han realizado a los mismos, los impuestos ordinarios son los impuestos necesarios que el Estado crea por medio de sus leyes con el fin de alcanzar el buen funcionamiento estatal.

Los impuestos ordinarios son parte de la política tributaria de un Estado, y existen de forma repetitiva en cada año fiscal. Son impuestos inmersos en las necesidades del Estado con una temporalidad indefinida, sin estos el Estado no podría sufragar los gastos públicos, los impuestos extraordinarios son creados por ley, para un período de tiempo determinado y para una necesidad específica del Estado.

Los impuestos extraordinarios nacen en periodos de difíciles cambios o variaciones de un país, ya sea que esos períodos sean benéficos o bien manifestaciones de crisis económicas que afectan la vida de un país, los impuestos ordinarios o extraordinarios

son establecidos en función del tiempo y de ciertas circunstancias que obligan al Estado a establecerlos.

2.3.4. Impuestos proporcionales y progresivos

Los impuestos proporcionales son aquellos que en los que el tipo impositivo siempre es constante, aunque la renta aumente o disminuya; los impuestos progresivos son aquellos en los que el tipo impositivo aumenta al mismo tiempo que va aumentando el ingreso, o la renta.

2.4. Principios tributarios

Los principios tributarios surgen con el objeto de regular la relación jurídico tributaria, de tal manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo de los impuestos, el papel de los principios tributarios es el de constituir límites al poder tributario del Estado, a través de establecimiento de los derechos y las obligaciones, que correlativamente surgen entre el Estado y los contribuyentes, para garantizar la existencia de certeza sobre los alcances de tal potestad.

2.4.1. Los principios teórico-doctrinarios de la tributación

Los recursos tributarios tienen como finalidad la promoción del bienestar general, muchos autores que se han dedicado al estudio de las finanzas públicas, han

formulado los principios o postulados que deben servir de guías para lograr una adecuada política tributaria.

Dentro de estos principios o postulados, que sirven de guía para la elaboración de una acertada política tributaria se encuentran los siguientes:

- **Norma de equidad:**

Establece que los particulares deben de contribuir al mantenimiento del Estado tanto como sea posible en proporción a sus respectivas capacidades económicas. Deben contribuir en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección del Estado, los gastos del gobierno de un país son para los propios ciudadanos, para gastos de administración y funcionamiento, las personas están obligadas a contribuir a ello en proporción a su capacidad.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en los deberes y derechos cívicos contenidos en el Artículo 135 inciso d) que es un deber de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.

- **Norma de certeza:**

Establece que el impuesto que cada persona está obligada a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. La forma de pago, la cantidad a pagarse, y el tiempo para hacerlo, deben

ser claros y precisos, tanto para el contribuyente como para cualquier persona. Es decir, un impuesto debe poseer congruencia en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

El legislador debe precisar con claridad, quien es el sujeto del impuesto, su objeto, su base imponible, y el hecho generador que lo origina.

- **Norma de conveniencia**

Establece que los impuestos deben recaudarse en la forma y en la fecha que resulten más convenientes para el contribuyente. Si el pago de un impuesto significa para el particular, un sacrificio, el legislador debe de hacer cómodo su pago, es decir, deben elegir fechas o períodos, que con atención a la naturaleza del impuesto sean más propicias y faciliten para que se realice el pago.

La Constitución Política de la República de Guatemala, toma en cuenta este principio y establece en su Artículo 239, que corresponde al Congreso de la República decretar impuestos, así como determinar las bases de recaudación, normando lo relativo al cobro administrativo del tributo, y estableciendo procedimientos que faciliten su recaudación.

- Principio de economía

Establece que los impuestos deben de ser recaudados en forma tal que siempre provoquen el mínimo costo de recaudación.

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas, justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la recaudación y administración, la diferencia entre la suma que recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

2.4.2. Principios constitucionales de la regulación de impuestos

Todas las ramas del derecho deben tener elementalmente una relación con la Constitución Política, y considerar dentro de cada uno de sus contenidos la superioridad jerárquica de las leyes constitucionales sobre toda ley generada, la Constitución Política establece que sólo por ley, se pueden establecer tributos, por lo cual, esta facultad, no es posible delegarla o transferirla a otros entes o potestades, de acuerdo al ordenamiento jurídico.

En el derecho tributario, en la creación de leyes tributarias o específicamente de impuestos, el legislador debe tomar en cuenta ciertos principios constitucionales para la creación de los mismos.

Es importante señalar que el poder tributario, está configurado por una limitación de carácter general, dada por los principios jurídicos de la tributación, de ello resulta que estos principios adoptan la forma de principios constitucionales, Para asegurar la real efectividad de los principios, se establece un régimen jurídico específico, en este caso, en la Constitución Política de la República, por ser considerada, la ley de más alto rango, según la teoría de jerarquía de leyes.

Todo sistema de derecho debe considerar que cada una de sus legislaciones tenga relación con la Constitución Política, debido a la subordinación jerárquica que debe respetarse y preservarse; en tal sentido, en la creación de leyes tributarias o de impuestos que conforman el derecho tributario, los legisladores deben tomar en cuenta principios constitucionales, entre los cuales puede mencionarse los siguientes:

2.4.2.1. Principio de legalidad

Por el principio de legalidad se establece que sólo a través de una ley o una norma jurídica hecha por el órgano legislativo, debe definirse cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sujetos, hecho generador, base imponible tipo impositivo, etc. Por lo cual se enuncia: *Nullum Tributum sine lege*, no hay tributo sin ley anterior.

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria, en el Artículo 239 de la siguiente manera:

“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:

- 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.”

Es importante observar que en la regulación del principio de legalidad en el Artículo 239 expuesto, se encuentran inmersos los principios teórico doctrinarios de la tributación: equidad, certeza, conveniencia y economía, desarrollados anteriormente.

2.4.2.2. Principio de capacidad de pago

La capacidad de pago o capacidad contributiva, es la aptitud económica que tiene el sujeto pasivo de cumplir con la obligación tributaria para contribuir a los gastos públicos del Estado, tomándose en cuenta las características individuales y las capacidades económicas que tenga cada sujeto pasivo.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243 establece el principio de capacidad de pago de la siguiente manera:

“Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

2.4.2.3. Principio de igualdad

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo trato a las personas que se encuentran en similitud de condiciones; es decir, quien tenga la misma capacidad económica, debe de pagar la misma cantidad de impuesto que otra persona que tiene la misma capacidad.

El principio de igualdad se encuentra estipulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se establece la igualdad, en cuanto a que todo hombre y toda mujer deben tener las mismas oportunidades y derechos.

“Artículo 4.- Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”.

2.4.2.4. Principio de no confiscación

Puede entenderse confiscar bienes, como el decomiso total o parcial de los mismos, hecho por la autoridad competente, para el cumplimiento de la responsabilidad civil por la omisión del pago de un impuesto o multa.

Los ciudadanos están obligado a la contribución al Estado, por medio de los impuestos que la ley establezca, pero, el legislador no podrá crear leyes que establezcan la confiscación de bienes, tal y como lo establece la Constitución Política el Artículo 243 en su segundo párrafo así: “...Se prohíben los tributos confiscatorios....”

2.4.2.5. Principio de no retroactividad

La ley tributaria no tiene efecto retroactivo, la prohibición consiste en que no se puede retrotraer la aplicación de la ley a hechos supuestos establecidos en una ley anterior, la Constitución Política establece en el Artículo 15, la irretroactividad de la ley de la siguiente manera: “la ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Por lo tanto, la ley tributaria no tiene efecto retroactivo.

El Código Tributario en el Artículo 66, regula la irretroactividad y establece: “las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones y sentencias firmes”.

2.4.2.6. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

El principio de la prohibición a la doble o múltiple tributación, específicamente la interna, se encuentra estipulado en el Artículo 243 de La Constitución Política de la República de Guatemala, de la siguiente manera:

“Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.



Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Ha doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

La Constitución Política de la República de Guatemala, es clara y expresa al estipular o establecer la prohibición de la doble o múltiple tributación, siendo esta, un acto que se realiza cuando un mismo hecho generador es gravado por dos o más impuestos creados por ley, para que estos sean pagados por el mismo sujeto pasivo a una entidad específica o a varias entidades obligadas a cobrar este impuesto. Es decir, que, se produce doble tributación cuando las mismas personas o bienes son gravados por dos o más sujetos con poder tributario, o cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos.

Por lo cual, los legisladores deben ser cuidadosos al emitir leyes relacionadas con impuestos, para no contradecir mandatos constitucionales, específicamente no crear leyes que produzcan doble o múltiple tributación.



CAPÍTULO III

3. La doble o múltiple tributación

La doble tributación es el acto de gravar dos veces la misma renta o a la misma persona por concepto similar, en un mismo periodo de tiempo, se conoce también como doble tributación, al fenómeno que consiste en que en dos o más Estados ejercen poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto. La carga tributaria dispuesta a que puede dar lugar la doble tributación, representa normalmente un obstáculo a la inversión nacional y extranjera tanto activa como pasiva, así como al desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243, establece que existe doble tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición, la doble tributación, puede definirse como el fenómeno que se presenta cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones fiscales.

3.1. Origen de la doble o múltiple tributación

La doble Tributación puede originarse entre otros en los siguientes casos:

- Cuando existen dos autoridades financieras diferentes que gravan la misma fuente, conocidos como casos de superposición administrativa.
- Se origina en los países con sistemas administrativos divididos en federaciones, en estados y provincias, donde recae un impuesto para toda la federación y otro impuesto igual para el estado o provincia.
- “De la riqueza desplazada más allá de los límites y aptitudes de los contribuyentes a fin de que la presión tributaria ejercida sobre ellos no implica que su destrucción patrimonial y el aniquilamiento de la fuente de recursos que interesa al Estado conservar en cumplimiento de sus fines primordiales para que no desaparezca en la base de los múltiples impuestos que forman un sistema tributario.”³

3.2. Elementos de la doble o múltiple tributación

Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de elementos de los cuales se puede mencionar:

Identidad de la naturaleza del gravamen: es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.

³ Chicas Hernández Raúl Antonio, **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, Guatemala, USAC. Colección, Textos Jurídicos de Publicaciones. Año 2000, Guatemala, pág. 54.

Unidad de sujeto pasivo: existe unidad del sujeto pasivo, cuando la persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias es la misma, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

Unidad de objeto: Que haya un mismo hecho generador del impuesto. Esta unidad se refiere a que el objeto y el hecho generador de un impuesto lo es también de otro, lo que se da como consecuencia que se esté tributando doblemente.

Unidad de tiempo: Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable; se refiere a que la doble tributación debe recaer durante el mismo lapso, ya que de no ser así no sería una doble tributación.

En caso de doble tributación internacional: que más de un Estado ejerza su potestad tributaria; es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

3.3. Clasificación de la doble o múltiple tributación

Es importante determinar la clasificación de la doble o múltiple tributación como interna o nacional, y externa o internacional, de la siguiente manera:

3.3.1. Doble tributación interna o nacional

Doble tributación interna o nacional, es la que se presenta en un solo país y una misma fuente o hecho generador, es gravado con dos o más impuestos, ya sea cobrada por dos sujetos con poder tributario distintos, o uno solo cobra dos impuestos gravando a un mismo hecho generador.

La doble o múltiple tributación interna es un problema que adquiere mayor gravedad en los Estados que han adoptado una organización de Estados Federados; sean países como, México, Estados Unidos, Argentina, Brasil, porque la doble tributación ahí se refleja cuando dos Estados del país tienden a cobrar dos impuestos iguales a un mismo sujeto pasivo, en distinto Estado de la Federación, como ejemplo podemos decir, que un Estado parte de la Federación cobra el impuesto a la renta y el Estado Central también grava un impuesto a la renta del mismo sujeto pasivo .

En el caso de Guatemala que no sigue el sistema federativo, la doble tributación interna puede ocurrir cuando un hecho generador es gravado por dos leyes distintas o se cobra un mismo impuesto varias veces, al mismo sujeto, en otra circunscripción municipal.

3.3.2. Doble tributación externa o Internacional

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta, o un mismo bien, resultan sujetos a imposición, en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible, y por la misma causa, la doble tributación externa o internacional es el tipo de doble tributación en el que varios países gravan el mismo impuesto, a un sujeto pasivo que realiza un mismo hecho generador en estos dos países.

“La doble tributación internacional tiene lugar cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de idénticos presupuestos de hecho y por los mismos períodos de tiempo.”⁴

La doble tributación se produce “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo”.⁵

El autor Isaac López Freyle se refiere al fenómeno de la siguiente manera “La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en grabar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma

⁴ Martí, José María, **Principios de derecho tributario argentino**. Pág. 85.

⁵ Dorn, H. “**Das recht der internationalen doppelbestg**” pag. 19, Ed. Temis, 1978.

situación jurídica, o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar, o de hecho, graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia”.⁶

3.4. Causas de la doble o múltiple tributación

3.4.1. Diferencia de Principios

Se genera cuando los Estados no siguen el mismo principio de sujeción, puede ilustrarse un ejemplo que recae en la doble imposición internacional o externa, de una persona que tiene su domicilio en un país extranjero, y el país de su origen sigue para la sujeción personal el criterio de la nacionalidad del beneficiario, y el país de su domicilio, el criterio del domicilio del beneficiario; en este caso en particular, se aplicarían las dos.

3.4.2. Diferencia de interpretación

Se produce cuando dos o más Estados, que siguen nominalmente el mismo criterio, pero dan a éste distinta interpretación. Es más frecuente cuando la Interpretación se funda en la residencia.

⁶ López Freyle, Isaac. **Principios de derecho tributario**, Ed. Lerner, Bogotá, Colombia. 1962.

3.4.3. Diferencia de aplicación

Se refiere a la doble o múltiple tributación que se presenta, cuando las administraciones de dos estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas disposiciones de las dos legislaciones, especialmente las relativas a la fecha del nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía, como suceden por ejemplo en casos de cambio de domicilio.

3.5. Consecuencias de la doble o múltiple tributación

Dentro de las consecuencias que provoca la doble tributación puede mencionarse:

- La doble tributación, lesiona al contribuyente en su economía personal y genera un obstáculo para su desarrollo.
- La distribución de la carga tributaria no es equitativa, en cuanto que determinada persona contribuye por un mismo hecho imponible, más de una vez, reflejándose claramente la doble o múltiple tributación.
- La doble tributación puede constituirse en un obstáculo a la inversión extranjera, en el país, con lo cual, se estarán frenando las posibilidades de desarrollo económico y social.

- La doble tributación incita la abstención o la realización de menor número de actividades que generan ingresos al Estado.
- La doble tributación puede incrementar la evasión fiscal ante la falta de incentivo y la provocación de la injusticia en el cobro de los tributos.
- Una de las principales consecuencias de la doble tributación, es que provoca una violación a la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239, respecto al principio de legalidad, el cual establece que los impuestos deben crearse con base a los principios de equidad y justicia tributaria. Así como una inminente violación en el Artículo 243 que establece la prohibición a la doble tributación.

3.6. Razones para evitar doble o múltiple tributación

Existen varias razones por las cuales se debe evitar la doble o múltiple tributación, de las que pueden mencionarse las siguientes:

3.6.1. La no violación de una norma constitucional

Una de las razones principales para evitar la doble tributación, es cumplir con el mandato que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243, donde se establece la prohibición a la doble tributación.

Así mismo, cumplir con el mandato constitucional establecido en el Artículo 239, respecto al principio de legalidad, el cual establece que los impuestos deben crearse con base a los principios de equidad y justicia tributaria, pero la doble tributación es un acto contrario a la equidad y justicia tributaria.

Otra de las razones se encuentra establecida en el Artículo 243 de nuestra Constitución, que establece que luego de la promulgación de la Constitución Política en el año de mil novecientos ochenta y seis, los casos de doble o múltiple tributación deberán irse eliminando progresivamente.

3.6.2. Por otras razones

- Para propiciar la equidad y evitar la injusticia, respecto a que el mismo hecho generador, pague más de una vez por el mismo tributo, o que la misma renta soporte más de una carga tributaria.
- Para generar un ambiente de estimulación general a las relaciones económicas, en el plano nacional e internacional.
- Para fortalecer el deseo de atraer los capitales extranjeros, e incluso capital nacional que propicie inversiones.

- Para fomentar el interés en incrementar el crecimiento y el desarrollo económico del país. Puede darse en un sistema basado en el principio de justicia tributaria, para conceder exenciones o atenuaciones de impuestos, de parte del Estado a los capitalistas o empresas que están en su territorio.

3.7. Sistemas para evitar doble o múltiple tributación

Dentro de los medios o sistema que se implementan para evitar doble tributación pueden mencionarse los siguientes:

3.7.1. Procedimiento unilateral

Este es un sistema por medio del cual el Estado en uso de su soberanía, dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble tributación.

3.7.2. Procedimiento por deducción

Por medio de este sistema, el Estado concede la deducción del impuesto pagado por la misma materia en otro Estado.

3.7.3. Procedimiento por exención

Por el procedimiento por exención, el Estado exceptúa a la persona del pago de cierto impuesto, pero la grava con otros.

La exención puede ilustrarse con un ejemplo en la legislación guatemalteca, donde la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, exime los actos afectos por la Ley del Valor Agregado, IVA, es decir que no se pagará el primer impuesto, pero no se libera de pagar el segundo, evitando así la doble tributación.

3.7.4. Procedimiento bilateral o plurilateral

El procedimiento bilateral o plurilateral consiste en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición.



CAPÍTULO IV

4. La doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades, aplicado a los socios de una sociedad mercantil

4.1. Los dividendos o utilidades de socios de una sociedad mercantil

4.1.1. La sociedad mercantil

Una sociedad es un grupo de personas que interactúan entre sí, para lograr fines comunes, puede entenderse como un conjunto de personas que se relacionan entre sí, de acuerdo a determinadas reglas de organización jurídicas y consuetudinarias, y que comparten una misma cultura, en un espacio o un tiempo determinados, la sociedad mercantil, es un tipo de sociedad que existe bajo una denominación o razón social, mediante el acuerdo de voluntades de un grupo de personas llamadas socios, que unen sus esfuerzos y capitales para la realización de un fin común de carácter económico con propósito de lucro.

La unión voluntaria de personas en torno a un fin común, refleja la necesidad de que el acuerdo sea estable y eficaz para que exista una sociedad. Esto demanda la existencia de un orden por el cual se distribuyan los trabajos, y se repartan los beneficios, reclama también la existencia de una autoridad o gobierno que vigile el cumplimiento de tal orden y al mismo tiempo haga efectiva la unidad del ser social.

La constitución de la sociedad crea un nuevo sujeto jurídico que es la persona social, tal y como lo establece el Código de Comercio en su Artículo 14, de la siguiente manera: “Artículo 14. Personalidad Jurídica. La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados”.

Esta personalidad jurídica genera derechos y obligaciones, para los que son titulares o para las partes que en dicha constitución intervienen, el cumplimiento de esos derechos y obligaciones forma el estado o la calidad de socio.

El sistema jurídico guatemalteco reconoce diversas clases de sociedades, entre ellas, las sociedades mercantiles reconocidas como una agrupación de personas organizadas mediante un contrato, en una de las formas establecidas por la ley, dotada de personalidad jurídica y patrimonio propio, que tiene por finalidad ejercer una actividad económica y dividir las ganancias.

Así mismo, la legislación guatemalteca establece de forma expresa, las clases de sociedades mercantiles reconocidas de acuerdo al Código de Comercio en su Artículo 10, de la siguiente forma: “Artículo 10. Sociedades Mercantiles. Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

- 1º. La sociedad colectiva.
- 2º. La sociedad en comandita simple.

3°. La sociedad de responsabilidad limitada.

4°. La sociedad anónima.

5°. La sociedad en comandita por acciones.”

- **Órganos de las sociedades mercantiles**

En las sociedades mercantiles regularmente coexisten tres tipos de órganos.

Órgano de gobierno: su función es la de determinar las decisiones fundamentales en cuanto a la dirección de la sociedad. En la mayor parte de las legislaciones corresponde al consejo de administración, que generalmente es un organismo colegiado menor, aunque también se considera, para decisiones muy importantes, la junta de accionistas cuando la ley establece su intervención como absoluta.

Órgano administrativo: realiza las labores técnicas y económicas que sirven para el normal funcionamiento de la empresa. Por regla general queda en manos de administradores o gerentes.

Órgano de vigilancia: tiene por fin velar por que los derechos de los socios sean respetados por los órganos de gobierno y administrativos. En general, la junta de socios ejerce primariamente la función supervisora, aunque algunas legislaciones establecen también la conformación de comités o instancias de auditoría tanto internas como externas a la sociedad.

Las sociedades mercantiles son una asociación de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa, con ánimo de obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias o las utilidades que se obtengan.

La utilidad se conoce como ganancia económica o beneficio económico, que obtiene el actor en este caso, la sociedad mercantil, de un proceso económico, comercial o productivo. Puede calcularse como los ingresos totales (obtenidos por las ventas, los intereses de inversiones, etc.) menos los costos totales (gastos de producción, impuestos, etc.).

4.1.2. Las acciones

La sociedad mercantil se origina cuando dos o más personas ponen dinero, bienes o industria en común, aunque no necesariamente tengan que ponerlo en cantidades iguales, con finalidad de lucro.

La sociedad mercantil establecida como sociedad anónima, o en la sociedad en comandita por acciones, se forma por un capital dividido en partes alícuotas de igual valor, las que se le denominan acciones, a cuyo monto debe limitarse la responsabilidad de los accionistas, los miembros que integran esta sociedad, reciben el nombre de accionistas, que son las personas que aportan el capital, para lo cual deben adquirir o suscribir previamente una o más acciones.

- La acción

Las acciones son la parte vital y fundamental de una sociedad anónima; el origen y la historia de la acción está íntimamente ligada al origen y evolución de la sociedad anónima; la sociedad anónima surge cuando se crea la necesidad en el trato comercial de emprender grandes empresas, que una sola persona no estaba dispuesta ni posibilitada para asumir el riesgo y el aporte de grandes capitales, pero igualmente la sociedad requería que los socios pudieran ser personas en cierta forma desconocidas, en muchas ocasiones entre los mismos socios, siendo el pilar fundamental, su aportación dineraria a la sociedad.

De esta forma se da inicio a las sociedades de capital, donde no necesariamente requerían de la presencia del aportante de recursos para administrar a la sociedad, y mucho menos que la responsabilidad del mismo sobrepasara el monto de su aporte, es decir, surge como incentivo, para el socio inversionista, la limitación de su responsabilidad hasta el monto de sus aportes, que en última instancia, es el único riesgo que asume.

“El origen de la sociedad por acciones coincide, históricamente, con los orígenes de la gran empresa. Las primeras grandes empresas de la era moderna, las compañías de las Indias Orientales del siglo XVII, específicamente en 1602, son al mismo tiempo las primeras formas de sociedades por acciones; en ellas aparecen, por primera vez, los

caracteres propios de este tipo de sociedad, esto es, la limitación de la responsabilidad de los socios y la división del capital social en acciones”.⁷

En sus inicios, la acción fue un título de crédito, cuya característica principal, era que servía de prueba de la garantía y solvencia, ha ido evolucionando de acuerdo con las necesidades del tráfico mercantil y la costumbre, hasta llegar hoy en día, a ser un título tanto dispositivo como constitutivo, la acción es la parte en la cual se divide el capital en la sociedad anónima. El socio recibirá acciones tras una efectiva aportación de carácter patrimonial que haga a la sociedad. Es un título transmisible y negociable que confiere a su propietario la calidad de accionista de la sociedad que lo emite.

La acción confiere a su titular, la condición de socio, y con ello le atribuye un conjunto de derechos, que le son inherentes a su condición de accionista. Además, una de las funciones que cumple la acción y el capital social, es la de permitir calcular la participación de los socios en cada uno de sus derechos.

- **Concepto contable de acción**

Las acciones son títulos de crédito nominativos, que representan una parte, en que se ha dividido el importe del capital social de una sociedad mercantil capitalista.

⁷ GALGANO, Francesco. **Derecho comercial, sociedades**. Editorial Temis S.A, Bogotá, 1999, pág. 211.

- **Concepto legal de acción**

Títulos de crédito nominativos, que acreditan a su poseedor la calidad de accionistas, incorporando las obligaciones y los derechos que tienen frente a una sociedad anónima, o una sociedad en comandita por acciones, también es el conjunto de derechos y obligaciones que tiene un accionista, frente a una sociedad anónima, o una sociedad en comandita por acciones.

- **Títulos de acciones**

Las acciones en que se divide el capital de una sociedad anónima, estarán representadas por títulos, que servirán para acreditar y transmitir la calidad de los derechos de los socios, tal y como lo establece el Artículo 99, del Código de Comercio de Guatemala de la siguiente manera: "Artículo 99. Títulos de Acciones. Las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio; a los títulos de las acciones, en lo que sea conducente, se aplicarán las disposiciones de los títulos de crédito".

A los títulos de las acciones, en lo que sea conducente, se aplicaran las disposiciones de los títulos de crédito, según el Artículo 99 del Código de Comercio, los títulos de las acciones, deberán estar emitidos dentro de un plazo que no exceda de un año, contado

a partir de la fecha de la escritura constitutiva o de la modificación de esta. Tal como lo establece el Artículo 120 del Código de Comercio.

Acción se le denomina a los títulos de crédito nominativos, que representa una parte en se ha dividido el importe del capital social de una sociedad mercantil capitalista.

La acción confiere a su poseedor propietario, derechos y obligaciones ante la sociedad, dependiendo el número de títulos que obtenga, de esa manera será también responsable, por lo cual, la legislación guatemalteca reconoce como accionistas a quien exhiba materialmente el título respectivo y debidamente inscrito en el registro de accionistas, según los establece el Artículo 119 del Código de Comercio, de la siguiente manera: “Artículo 119. Quienes se consideran accionistas. La sociedad considerará como accionista al inscrito como tal en el registro de accionistas, si las acciones son nominativas y al tenedor de éstas, si son al portador. La exhibición material de los títulos es necesaria para el ejercicio de los derechos que incorporan las acciones al portador, pero podrán sustituirse por la presentación de una constancia de depósito en una institución bancaria, o por certificación de que los títulos están a disposición de una autoridad en ejercicio de sus funciones”.

- De los derechos de los accionistas:

EL accionista de una sociedad mercantil tendrá como derecho, entre otros los establecidos en el Artículo 105, del Código de Comercio que establece: “Artículo 105.

Derechos de los accionistas. La acción confiere a su titular la condición de accionista le atribuye, como mínimo, los siguientes derechos:

- 1º. El de participar en el reparto de las utilidades sociales y del patrimonio resultante de la liquidación.
- 2º. El derecho preferente de suscripción en la emisión de nuevas acciones.
- 3º. El de votar en las asambleas generales.

Estos derechos se ejercitarán de acuerdo con las disposiciones de este Código y no afectan cualesquiera otros de los establecidos a favor de clases especiales de acciones”.

Respecto al derecho a participar en el reparto de las ganancias, consiste en la posibilidad que tiene el socio de recibir, una vez concluido el ejercicio social, los dividendos correspondientes a ese año.

Este derecho no debe verse de un modo absoluto, pues el reparto de estas utilidades depende de la existencia o no de beneficios, y que a su vez se den determinadas situaciones económicas; por ejemplo, que tenga la sociedad un cierto grado de liquidez que le permita disponerse a repartir ganancias.

El acuerdo del reparto de las utilidades debe adoptarse en asamblea general, y una vez que se adopte el mismo, se convierte la sociedad en deudora de sus socios.



Debe tomarse en cuenta que la distribución de las utilidades se hará en proporción al capital aportado. Este derecho guarda una estrecha relación con el fin común que tienen los socios al constituir la sociedad: obtener un lucro que sea repartible entre ellos, este derecho trae como consecuencia que se conviertan los socios en acreedores de la sociedad por el importe del beneficio que le corresponde.

4.1.3. Los dividendos

El dividendo es la parte del beneficio de una empresa que se reparte entre los accionistas de una sociedad mercantil. El dividendo constituye la principal vía de remuneración de los accionistas como propietarios de la sociedad. Su importe debe ser aprobado por la junta general de accionistas, a propuesta del consejo de administración.

Puede considerarse como el ingreso que percibe el dueño de una acción o parte de la ganancia de una sociedad anónima. La magnitud del dividendo depende del volumen del beneficio neto de la sociedad y de la cantidad de acciones emitidas, un dividendo se trata de el porcentaje de las utilidades que los accionistas reciben como forma de pago, es decir, es la proporción de las utilidades líquidas y realizadas dividido por la cantidad de acciones.



El Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, define el dividendo de la siguiente manera: “Artículo 10. Dividendos. Para los efectos de esta ley, se consideran dividendos las participaciones en utilidades provenientes de toda clase de acciones. Se consideran también dividendos las cantidades que las sucursales paguen o abonen en cuenta a sus casas matrices, así como las distribuciones que efectúen los fiduciarios”.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, dividendo en su significación correspondiente se lee: “Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción”

La distribución de los dividendos no se hace al azar, sino que se debe determinar en una junta o asamblea realizada por los mismos accionistas. La fijación del dividendo es única y es también irrevocable, y se debe calcular sobre las utilidades luego de haber realizado una previa deducción de las reservas legales, estatutarias y deducido todo tipo de las remuneraciones.

El dividendo puede considerarse como el derecho individual que corresponde a todos los socios para percibir un beneficio económico, de forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad.

Existen dos épocas reales en que se realizan los pagos de dividendos, denominadas dividendo normal y dividendo extraordinario.

El dividendo normal se debe abonar en el tiempo y forma que indica y dispone el estatuto y el dividendo extraordinario se genera cuando una empresa obtiene una ganancia superior o adicional a la esperada, por lo cual declara otro dividendo además del normal, o dividendo de carácter extraordinario.

- **Clasificación de los dividendos**

Existen dos clases de dividendos, definidos como dividendo activo y dividendo pasivo, cuya diferencia estriba respecto a la obligación que se contrae, de parte, tanto de la sociedad y respecto a la obligación de pagar acciones de parte de los socios.

Dividendo Activo: El dividendo activo es el beneficio que obtienen las sociedades, el cual se acuerda que sea repartido entre los socios y viene a constituirse en un crédito del socio frente a la sociedad.

Es decir, el beneficio obtenido por la sociedad mercantil, cuyos organismos acuerdan que sea repartido entre los socios de la misma, y una vez que el reparto queda bien definido y acordado, pasa a ser un crédito del socio frente a esta sociedad.

Respecto al dividendo activo se debe tener en cuenta que legalmente las sociedades mercantiles cada año tienen que efectuar el cierre de cuentas o cierre de ejercicio, esto no significa que debe hacerse el 31 de diciembre del calendario anual corriente, sino

que la fecha en la que se realice dicho cierre puede ser elegida por los socios, pero debe figurar en los estatutos sociales y ser cumplida debidamente.

De este cierre de operaciones, las empresas extraen los resultados obtenidos en el año por la sociedad, y de este estado contable se sabe con exactitud la cuenta de pérdidas o de ganancias. Si al resultado final del ejercicio hay una muestra de obtención de ganancias o beneficios, se debe realizar un fondo de reserva, es decir, hay que proceder a la dotación de reservas legales o estatutarias.

Una vez realizados estos pasos, se procederá a una junta general de socios con el objetivo de repartir el beneficio obtenido entre los mismos, acordando en esta junta la forma, la cuantía y el momento del pago del dividendo a repartir.

Si el órgano administrativo de la sociedad llegare a justificar que existe liquidez suficiente en la compañía, cabe la posibilidad de repartir un dividendo a cuenta de beneficios futuros, siempre y cuando los administradores sociales justifiquen la existencia de liquidez suficiente y que dicho dividendo a cuenta no exceda de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, pero para que esto suceda se debe demostrar certeramente y justificar tal distribución.

Dividendo pasivo: al contrario del dividendo activo, es el crédito que ostenta la sociedad mercantil frente al socio, por la parte del capital social que suscribió y que se

comprometió a desembolsar. Es la diferencia entre las aportaciones y el desembolso inicial de los accionistas.

La sociedad ostenta un crédito frente a un socio que suscribe una cantidad determinada de acciones y que no ha desembolsado el total del valor de las mismas. Por ello se crea un plazo establecido entre el socio y el accionista moroso, para que realice el pago de estos dividendos.

En la medida que el accionista moroso no cumpla con las fechas establecidas y siga existiendo la falta de pago de estos dividendos pasivos, no puede bajo ningún concepto, este accionista, votar en las juntas generales, es decir, se lo priva de este derecho, así como, también se le priva del derecho de la suscripción preferente de acciones, aplicándole una sanción por el atraso o mora en el pago que se verá reflejado en el interés aplicado cuando abone el mismo.

Las acciones, confieren a su titular una serie de derechos, todos estos derechos adquiridos frente a una sociedad al obtener las mismas se le retiran al accionista moroso hasta no pagar su deuda.

- **Política empresarial de dividendos**

Las empresas declaran pago de dividendos a sus accionistas de acuerdo a su naturaleza y a su conveniencia, algunas de forma periódica, otras lo realizan cada tres



meses, mientras que otras cada seis meses, aunque hay empresas que prefieren hacerlo una vez al año, aunque hay empresas cuyas acciones nunca pagan dividendos, pero todo esto siempre será pactado previamente por los accionistas.

La periodicidad del pago de los dividendos, refleja si la cantidad distribuida por acción es o no estable, es decir, a menor periodicidad del pago de los dividendos por acción, mayor estabilidad se va a reflejar al finalizar cada período. Pero si una empresa anuncia que no cuenta con las condiciones de garantizar el pago de la suma reflejada en los períodos anteriores, los dividendos disminuirán el siguiente trimestre.

La relación entre los beneficios obtenidos en la compra venta de acciones y los distribuidos es lo que se hace llamar "Política de Dividendos", es decir, es el pago que se va a efectuar en el tiempo ya acordado en la junta de accionistas.

El objetivo financiero de la empresa es aumentar el valor de mercado de las acciones, por lo tanto, las empresas tienen que formular su propia política de dividendos, incluido el caso extremo de aquellas que excepcionalmente deciden no pagar ningún dividendo.

Dentro de los principios de carácter general que permiten establecer esta política se encuentran:

- Fundamentalmente la capacidad de la empresa de generar beneficios y el riesgo a que están sujetos. hace importante la política de dividendos.

- Usualmente cuando una empresa dispone de muchas oportunidades de inversión disminuye el coeficiente de reparto de dividendos.
- No conviene sorprender a los accionistas con cambios imprevistos en la cuantía de los dividendos.

Formas de aplicación de la política de dividendos

- Dividendo anual constante. El exceso de beneficios sirve para dotar una cuenta de reservas que puede servir en ejercicios en que no fuera suficiente el beneficio obtenido para el pago del dividendo constante.
- Porcentaje fijo sobre los beneficios del ejercicio.
- Arbitrarios según las situaciones y conveniencias de la empresa. Puede existir como variante el pago de un dividendo mínimo que se completa en su caso por la entrega de acciones liberadas o dividendos extraordinarios.

4.2. El impuestos que afectan los dividendos y las utilidades de los socios

El dividendo es la parte del beneficio por acción que la empresa entrega a sus accionistas; es la parte del beneficio que se reparte entre los accionistas de una compañía, y constituye la remuneración que recibe el accionista por ser propietario de

la sociedad. La cantidad es variable según los resultados anuales que la empresa ha obtenido y es propuesto por el consejo de administración, para su aprobación en junta general, las utilidades que las sociedades decreten en efectivo, se deben reconocer como un pasivo, puesto que una vez decretadas adquieren el carácter de exigibles por parte de los socios.

Las utilidades se pueden decretar en acciones o en efectivo, y al hacerse en efectivo, por corresponder a un derecho del socio y a una obligación de la empresa, adquieren la naturaleza de un pasivo.

Generalmente, cuando la sociedad emisora de las acciones acuerda distribuir las ganancias sociales, reparte entre sus accionistas dividendos, que generalmente son unos beneficios por acción, las ganancias o utilidades generadas por las empresas y que se convierten en dividendos, al mismo tiempo se constituyen en un hecho generador de impuestos.

- **El hecho generador**

El hecho generador puede entenderse como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador origina la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón, es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

La obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica, de realizar el pago de una prestación pecuniaria.

Las utilidades de una empresa pueden tener dos usos o fines, los que pueden ser: se reinvierten o se distribuyen, y en el caso de que se distribuyan, los dividendos se convierten en ingresos o rentas de capital de una persona individual o jurídica.

- **Impuestos que afectan los dividendos**

Los dividendos han sido sujetos de impuestos, anteriormente por medio de timbres fiscales y en la actualidad son gravados con el impuesto sobre la renta.

- **Los dividendos afectos al impuesto de timbres fiscales**

Hasta el 31 de diciembre del año 2012, los dividendos tenían la obligación tributaria de pagar timbres fiscales, como un impuesto documentario, el cual es un impuesto que se

establece sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en la ley; tal y como lo establece el Artículo 1 del Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos de la siguiente manera:

“Artículo 1. Del impuesto documentario. Se establece un impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos. Sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esta ley.”

El decreto 37-92 fue modificado en su Artículo 2, para gravar con este impuesto los dividendos, al ser adicionado el numeral 8, por el Artículo 13 del Decreto Número 80-2000, del Congreso de la República. Estableciendo los documentos objetos del impuesto en el Artículo 2, de la siguiente manera:

“Artículo 2. De los documentos afectos. Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes:

1. Los contratos civiles y mercantiles.
2. Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial.
3. Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.

4. Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o de fianza.
5. Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas.
6. Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos, de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.
7. Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuestos, compras de especies fiscales y cualquier otra comisión que establezca la ley.
8. Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no, documentos de pago. 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”.

Los sujetos del impuesto fueron establecidos de manera expresa en el Artículo 3 del Decreto 37-92, de la siguiente manera:

“Artículo 3. Del sujeto pasivo del impuesto y del hecho generador. Es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que

contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento.

Por lo tanto, al suscribir un documento de pago de dividendos el emisor o quienes lo suscriban se constituían en sujetos pasivos del impuesto.

La tarifa establecida para el impuesto de timbres fiscales que gravaban los documentos mediante el cual se realizaban los pagos de dividendos era del tres por ciento sobre el valor del mismo documento, tal y como lo establece el Artículo 4 del Decreto 37-92 así:

“Artículo 4. La tarifa al valor. La tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos....”.

De esa forma, los dividendos estaban sujetos al pago de impuestos por medio de timbres fiscales con una tarifa del tres por ciento respectivo.

4.2.1 Los dividendos afectos al impuesto sobre la renta

A partir del uno de enero del año dos mil trece, fecha en que entró en vigencia la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta por medio de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, la distribución de dividendos, ganancias o utilidades se consideran como rentas de capital y sujetos a tributar el impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta ISR es un impuesto que grava los ingresos de las personas, empresas, u otras entidades legales.

- **Impuesto sobre la renta, ISR**

El impuesto sobre la renta, normado por el Decreto 26-92 y sus reformas más recientes contenidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012, es el impuesto que, recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se perciben ganancias en el territorio nacional, según procedan de las siguientes actividades:

Mediante las últimas reformas contenidas en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, quedaron afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Las rentas obtenidas en el territorio nacional se consideran rentas de fuente guatemalteca si están contenidas en las categorías que el Artículo 4, del Decreto número 10-2012, las cuales puede resumirse entre otras de la siguiente manera:

Actividades lucrativas: Producción, venta y comercialización de bienes, la prestación y exportación de todo tipo de servicios prestados por empresas, organizaciones o personas individuales.

El trabajo: Toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza que deriven del trabajo personal o prestado por un trabajador en relación de dependencia (empleado o asalariado), dentro o fuera de Guatemala. Incluye los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes a título personal, así como las pensiones, jubilaciones y montepíos.

El capital y las ganancias de capital: Dividendos, utilidades, beneficios y otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones; intereses o rendimientos pagados por depósitos e inversiones de dinero en instrumentos financieros, operaciones y contratos de crédito, diferencias de precio en determinadas operaciones en bolsa, arrendamiento financiero, regalías, derechos de autor, rentas de bienes muebles o inmuebles, premios de loterías y otros.

Los dividendos obtenidos en el territorio nacional por lo tanto se consideran renta de fuente guatemalteca, tal y como se encuentra establecido en el numeral tercero del Artículo 4, del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente manera:



“Artículo 3. Rentas de Capital: Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala:

a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.....”.

El mismo cuerpo legal considera como hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital en dinero o en especie como lo establece en su Artículo 83 así:

“Artículo 83. Hecho Generador. Constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente”.

Estableciendo además que los dividendos están contenidos como rentas gravadas en el campo de aplicación de la norma o de la generación de renta para el pago de impuestos, específicamente en el Artículo 84, numeral segundo, literal d, clasificado como renta de capital mobiliario de la siguiente manera:



“d. La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé”.

- **Los sujetos pasivos**

Son sujetos pasivos de conformidad con este cuerpo legal, los contenidos en el Artículo 85, que establece lo siguiente:

“Artículo 85. Contribuyentes. Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título”.

- **La base imponible**

Es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado, la cual se encuentra establecida en el Artículo 88, del Decreto 10-2012 así:

“ARTICULO 88. Base imponible de las rentas de capital. “.....1. La base imponible de las rentas de capital mobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas.....”.

Por lo tanto, la cantidad que se pague por concepto de dividendo independientemente del periodo fiscal o legal que se trate, se constituye en la base imponible para el pago de impuesto sobre la renta relacionado a los dividendos.

- **El tipo impositivo**

El tipo impositivo es la tasa, fija o variable que puede ser expresada en forma porcentual, que aplicada a la base imponible, da como resultado el impuesto a pagar. Es decir, una cantidad fija o porcentaje que constituye el gravamen aplicable a la base del impuesto.

La ley de actualización tributaria establece como tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias o utilidades el cinco por ciento del monto a distribuir, determinado como la base imponible. Tal y como se encuentra establecido en el Artículo 93, del Decreto 10-2012, de la siguiente manera:

“Artículo 93. Tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades. El tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%).

En el caso de los bancos y sociedades financieras que integren grupos financieros, conforme lo establece la Ley de Bancos y Grupos Financieros, el impuesto se causa y

debe efectuarse la retención, únicamente cuando el dividendo, ganancia o utilidad sea distribuido a los accionistas de la entidad controladora o entidad responsable del grupo financiero”.

4.3. Análisis de la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de socios de una sociedad mercantil.

4.3.1 Del pago del impuesto sobre distribución de dividendos

El hecho generador del impuesto sobre la distribución de dividendos, es el momento de pago o acreditamiento en cuenta de tales rentas, por tal razón, puede afectar las utilidades acumuladas, ya que conforme a la ley de actualización tributaria no importa en qué ejercicio fiscal se generaron las utilidades. Esto implica que las empresas deben analizar su situación y realizar una adecuada planificación fiscal, a efecto de optimizar el impuesto.

- El hecho generador

La Ley de Actualización Tributaria, establece con carácter general, que son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie por residentes o no en Guatemala. Dentro de estas se puede mencionar las utilidades, los beneficios, los dividendos y cualquier otra renta relacionada.



- **La base imponible**

La base imponible de rentas de capital mobiliario, se establece de la operación siguiente: El total de importe recibido menos las rentas de capital exentas, da como resultado la renta imponible o sujeta de impuesto.

- **El tipo Impositivo y el cálculo del Impuesto a pagar o retener**

El tipo impositivo establecido para los dividendos es del cinco por ciento (5%), lo cual permite determinar el impuesto a pagar mediante la operación siguiente: Base imponible multiplicado por 5% = Cantidad del impuesto a pagar o retener.

- **La retención del impuesto**

Las rentas de capital y en este caso los dividendos, cuando corresponda, están sujetos a retención definitiva desde el momento en que se haga efectivo el pago, el acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de la renta.

- **La obligación de retener**

Toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el impuesto sobre la renta, a que se refiere el presente título y enterarlo mediante declaración jurada, a la Administración Tributaria, dentro del plazo

de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.

La Ley de Actualización Tributaria, no hace ningún tipo de diferenciación o discriminación, sino, de forma directa, grava todos los actos de distribución de dividendos, independientemente de la fuente, del tiempo o del sujeto.

La empresa, la sociedad mercantil o quienes paguen o acrediten tales rentas a los contribuyentes se constituyen en responsables directos de retener el impuesto sobre la distribución de dividendos, indicando que ante la falta de retención del impuesto responden solidariamente del pago del mismo.

- **Efecto del impuesto en el comerciante o persona individual**

Para la persona individual que es accionista de una empresa, la retención del cinco por ciento sobre los dividendos que le son pagados, únicamente representa un cambio en el tipo impositivo.

Esto debido a que anteriormente pagaba únicamente el tres por ciento por concepto de timbres fiscales sobre los dividendos, y ahora deberá pagar el cinco por ciento de impuesto sobre la renta, lo cual le representa un aumento del cuarenta por ciento en la carga impositiva.

En este caso, los dividendos vienen a constituirse en ingreso o renta de capital de una persona individual y bajo esa premisa fue previsto evitar que exista doble tributación en el pago de dicho impuesto en esta acción específica.

Por lo tanto, una persona individual que es accionista de una empresa de la cual recibe dividendos, percibe los cambios establecidos en la Ley de Actualización Tributaria como una forma directa de aumentar los impuestos a su renta.

- Efecto del impuesto en el comerciante o persona jurídica

El hecho generador del impuesto, es el momento de pago o acreditamiento en cuenta de tales rentas, y tiene algunas repercusiones negativas en las personas jurídicas que son accionistas en una empresa o sociedad mercantil, las empresas comerciales, industriales o de servicios que integran grupos de empresas, son afectadas con el cinco por ciento conforme se distribuyan dividendos entre cada una de ellas.

Es importante ilustrar esta situación de la siguiente manera:

Si los accionistas tienen acciones en una empresa determinada "A" y esta empresa a su vez es accionista de una empresa "B", y esta empresa es también, accionista de una empresa "C", de acuerdo a la Ley de actualización tributaria el pago del impuesto sobre la renta quedaría de la siguiente manera:



Cuando la empresa "C" distribuya dividendos a la empresa "B", tendrá que retener el cinco por ciento de impuesto sobre la renta; cuando la empresa "B" distribuya dividendos, a la empresa "A", tendrá la obligación de retener otro cinco por ciento de impuesto sobre la renta; finalmente cuando la empresa "A" distribuya dividendos a los accionistas finales, deberá retener otro cinco por ciento.

En esta situación planteada los mismos dividendos estarían pagando un quince por ciento (15%) de impuesto sobre la renta, reflejando que existe un efecto cascada de la retención del impuesto sobre la renta del cinco por ciento sobre dividendos o utilidades. El efecto cascada se manifiesta en el momento que se realiza la retención del impuesto del cinco por ciento, sobre los dividendos que hayan sido gravados en un primer nivel y también gravados en los subsiguientes, tal es el caso de una sub-holding que soporta el cinco por ciento de retención del impuesto sobre la renta y que a su vez pague dividendos a su holding central, bajo el supuesto que ambas son entidades guatemaltecas, se estaría duplicando la retención del cinco por ciento que afecta el pago de dividendos, que provienen de la misma fuente o renta.

Esta situación, manifiesta la importancia de, delimitar por el efecto cascada, con la finalidad de no desincentivar la inversión guatemalteca, es importante considerar que la Ley de Actualización Tributaria, si previene este efecto, pero, únicamente en el caso de los bancos y sociedades financieras que integren grupos financieros, donde la retención se efectúa únicamente cuando el dividendo, sea distribuido a accionistas de

la entidad controladora o responsable del grupo financiero, según el Artículo 93 de dicha normativa.

4.3.2 De la doble tributación en el pago de impuesto sobre dividendos

De acuerdo a la legislación guatemalteca, hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

La doble tributación se manifiesta cuando una misma renta es gravada en manos de personas diferentes, pero con inversiones en común, como podría ser el caso de la retención del 5 por ciento de impuesto sobre la renta sobre el pago de dividendos a favor de los accionistas residentes en Guatemala.

Para que se dé lugar a la doble tributación, debe reflejarse alguno de sus elementos, por lo cual se considera que el pago de impuesto a la distribución de dividendos manifiesta el elemento unidad de objeto de la doble tributación.

Unidad de objeto: la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, consistente en dar determinada suma de dinero al Estado, y el objeto del impuesto consiste en el presupuesto o antecedentes de la obligación. Esta unidad se



refiere a que el objeto y el hecho generador de un impuesto lo es también de otro, lo que se da como consecuencia que se esté tributando doblemente.

El Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria, establece un tipo impositivo generalizado, no hace consideraciones para evitar que la misma renta pague más de una vez el impuesto establecido, por lo cual, cuando es una persona jurídica quien recibe dividendos se vuelve una doble tributación porque la empresa, cuando recibe los dividendos paga el tributo, y cuando lo distribuye entre sus propios accionistas, vuelve a ocasionar la obligación tributaria del cinco por ciento, lo cual es considerado una prohibición en la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.4. La violación al principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación en el impuesto sobre distribución de dividendos o utilidades

La doble tributación se manifiesta cuando una misma renta es gravada, en manos de personas diferentes, como es el caso de la retención del cinco por ciento de impuesto sobre la renta sobre el pago de dividendos a favor de los accionistas residentes en Guatemala.

Tal como se ha expuesto anteriormente, no se considera doble tributación, cuando el impuesto sobre la renta grava los dividendos que se reparten o pagan a personas individuales, toda vez que el dividendo se considera un ingreso o renta para quien lo



recibe y está gravado de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, con el cinco por ciento sobre su monto.

Se produce doble tributación tal y como se ha ilustrado, cuando una empresa o persona jurídica "A" es accionista de otra empresa "B"; cuando la empresa "B" distribuye dividendos a sus accionistas, en este caso la empresa "A", debe retener por concepto de impuesto sobre la renta el cinco por ciento sobre el monto. Y cuando la empresa "A" distribuye esos dividendos entre sus accionistas finales debe retener nuevamente otro cinco por ciento de impuesto sobre la renta, tal y como lo establece la Ley de Actualización Tributaria.

Esta generación y retención de impuestos refleja que los mismos dividendos o las mismas rentas, son gravadas en manos de personas diferentes, por lo cual se refleja de manera objetiva la doble tributación, y la posible manifestación de un efecto cascada en el pago de impuestos, que afecta a los contribuyentes, que de ninguna manera está de acuerdo con pagar dos veces el mismo impuesto para la misma renta o hecho generador.

- **La violación al principio constitucional de prohibición a la doble tributación**

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto, las leyes tributarias deben estructurarse conforme al principio de capacidad de pago. Aunque

una persona tenga la capacidad de pagar un impuesto, el sistema de tributación debe manifestar equidad y justicia, la cual no se refleja al establecer que los dividendos que se pagan a personas jurídicas accionistas de una empresa, deban pagar más de una vez el impuesto sobre la renta por la misma renta o dividendo.

De conformidad con el segundo párrafo del Artículo 243 de nuestra Constitución Política, se provoca la doble o múltiple tributación interna, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos pasivos, con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Prohibiendo expresamente los impuestos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.

El impuesto sobre la renta sobre la distribución de dividendos establecido en el Artículo 93, de la Ley de Actualización Tributaria, manifiesta concretamente y de forma expresa que existe doble o múltiple tributación cuando el mismo dividendo paga más de una vez el tipo impositivo establecido como impuesto sobre la renta, lo que constituye una violación al principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación.

Complementa el Artículo 243 constitucional, que una vez promulgada la Constitución, que fue en el año de mil novecientos ochenta y seis, deberán eliminarse progresivamente los casos de doble o múltiple tributación para no dañar al fisco. Lo que pretende el principio constitucional en referencia es no permitir la doble o múltiple tributación jurídica.

El Artículo constitucional citado, supone la existencia en el sistema tributario guatemalteco de leyes que con anterioridad a la Constitución Política de la República vigente, podrían reñir con el principio de la doble o múltiple tributación interna, creados y promulgados antes de la creación y entrada en vigencia de la Constitución Política, y propone que en el transcurso del tiempo estos impuestos deberían de ir desapareciendo progresivamente, para no afectar la recaudación tributaria del país, y en ese contexto, se da la prohibición de crear nuevas leyes que riñan con el principio de la doble tributación, por ser considerados estos injustos y no equitativos que violan el principio de igualdad y el principio de capacidad de pago.

Sin embargo, el uno de enero del año dos mil trece, entró en vigencia el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que de forma arbitraria manifiesta en su Artículo 93, el establecimiento del impuesto sobre la renta sobre los dividendos que se paga o distribuyen a las personas jurídicas accionistas de las empresas, como un efecto cascada que se constituye en doble y múltiple tributación.

Tal situación, provoca además, una disconformidad entre la norma constitucional y una norma contenida en una ley ordinaria o específica, toda vez, que el Artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria que establece el tipo impositivo para el pago de impuesto sobre la renta sobre los dividendos que se reparten o pagan a los accionistas, principalmente cuando los accionistas son personas jurídicas, transgrede la norma constitucional contenida en el Artículo 243 de esa normativa, que prohíbe la doble o múltiple tributación interna.

4.5. Consecuencias de la doble tributación en el impuesto sobre distribución de dividendos o utilidades.

Los efectos o consecuencias que provoca la doble tributación perjudican no solo a los contribuyentes, sino además al Estado, en cuanto a la recaudación y la actividad económica como un desincentivo para la inversión. Dentro de estas puede mencionarse:

- 1o. La doble tributación, provoca una violación a la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239, respecto al principio de legalidad, el cual establece que los impuestos deben crearse con las necesidades del Estado, con base a los principios de equidad y justicia tributaria, lo cual puede observarse que no existe equidad y justicia cuando los dividendos pagan más de una vez por el mismo tributo.

- 2o. La doble tributación provoca una violación también en el Artículo 243, donde se establece la prohibición a la doble tributación, aunque el estado tenga la necesidad de crear nuevos impuestos, no es justo ni equitativo que se esté gravando un mismo hecho o cobrando un mismo hecho generador dos veces, contrariando a todos los principios superiores tributarios y principios constitucionales tributarios.

- 3o. La doble tributación provoca una violación al principio de capacidad de pago contenido en el Artículo 243, de la Constitución, que establece que se prohíbe la doble o múltiple tributación, y que estos deberán irse eliminándose después de promulgada la constitución en el año de mil novecientos ochenta y seis.

- 4o. La distribución de la carga tributaria no es equitativa, en cuanto que determinada persona contribuye por un mismo hecho imponible más de una vez, reflejándose claramente la doble o múltiple tributación.

- 5o. La doble tributación perjudica de forma directa al contribuyente en su economía personal y obstaculiza su desarrollo.

- 6o. La doble tributación provoca la abstención o la realización de menor número de actividades que generan ingresos al Estado, que constituye un efecto social y económico que coyunturalmente hace costumbre que le gente evada impuestos.

- 7o. La doble tributación puede llegar a convertirse en un obstáculo a la inversión extranjera en el país, con lo cual, se estarán frenando las posibilidades de desarrollo económico y social. Puede desincentivar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc.

80. La doble tributación puede provocar incremento en la evasión fiscal ya que ante la falta de incentivo y la provocación de la injusticia en el cobro de los tributos puede existir la voluntad del contribuyente de evadir el pago de los mismos.

4.6. Propuesta para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades de socios

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y que para ello, las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Instituyendo la prohibición de los impuestos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación interna y hace énfasis, que al ser promulgada en el año de mil novecientos ochenta y seis, los casos de doble o múltiple tributación deberán eliminarse progresivamente para no dañar al fisco.

Ante tal situación, y con fundamento en un mandato constitucional, se establece, una de las razones principales, por las cuales debe eliminarse todo caso, en el cual se refleje doble o múltiple tributación, en beneficio de los contribuyentes, del fisco, y de la población en general.

Existen otras razones para evitar la doble o múltiple tributación, de las cuales pueden mencionarse las siguientes:

- Por razón de equidad: Para evitar la injusticia respecto a que, el mismo hecho generador, o la misma fuente pague más de una vez, por el mismo tributo o que la misma renta soporte más de una carga tributaria.

- Por razones que se fundamentan en la voluntad de estimular las relaciones económicas en el plano nacional e internacional.

- Por razones fundadas en el deseo de atraer capitales extranjeros, e incluso, capital nacional que propicie inversiones.

- Por razones que se derivan del interés en incrementar, el crecimiento y el desarrollo económico del país, es decir, basado en el principio de justicia tributaria, conceder exenciones o atenuaciones de impuestos, de parte del Estado a los capitalistas o empresas que están en su territorio.

- **Sistemas para evitar la doble o múltiple tributación**

Existen muchas formas y sistemas para evitar la doble o múltiple tributación, es conveniente mencionar aquellos que pueden ser utilizados por parte del Estado, para contrarrestar, tal efecto negativo en la actividad tributaria, dentro de los cuales se puede mencionar:

- Por medio del método de la deducción: El Estado concede la deducción del impuesto sobre la renta, pagado por la misma materia en otro impuesto, en otro nivel de la operación económica.

- Por el método de imputación o de crédito fiscal: Consiste en calcular el impuesto sobre la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente, incluyendo los dividendos que sufrieron retención, y luego reconocer como crédito fiscal, el impuesto ya pagado.

- Por medio de la exención: el Estado exceptúa a la persona o contribuyente del pago de cierto impuesto, pero grava la renta con otro impuesto, es una forma técnica pero no real de evitar la doble o múltiple tributación.

- Por Procedimiento bilateral o plurilateral: consiste en que dos o más Estados celebren convenios, tendientes a evitar la doble tributación. Aunque de manera interna puede celebrarse entre entes involucrados.

- Por Procedimiento unilateral: se realiza cuando el Estado en uso de su soberanía, dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble o múltiple tributación.

De acuerdo a las características económicas y tributarias que prevalecen en Guatemala, se considera conveniente, que puedan adoptarse las medidas para eliminar la doble tributación, ya sea por el método de la deducción, o de imputación, o

crédito fiscal, en el cual el accionista como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, deberá acreditar que ya pagó el impuesto sobre los dividendos que ha recibido, y en tal sentido no pagará más de una vez por dicha renta o dividendo.

Aunque el método más efectivo, y que representa mayor estabilidad, tanto económica, como tributaria, sería eliminar la doble o múltiple tributación por medio de procedimiento unilateral, en el cual el Estado en uso de su soberanía dicta las medidas legislativas tendientes a evitarla.

4.7. Propuesta de anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 93, del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

El Artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que 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. Instituye además, que 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.

El Artículo 243, del mismo cuerpo legal, establece que, una vez promulgada la Constitución Política de la República de Guatemala, deberán eliminarse



progresivamente los casos de doble tributación para no dañar al fisco. Esto fundamenta la necesidad de modificar el Artículo 93, del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

En tal circunstancia, y fundamentado en la iniciativa de ley que la Constitución Política de la República de Guatemala le confiere en su Artículo 174 a la Universidad de San Carlos de Guatemala, para promover y proponer cambios a la legislación vigente, se propone el anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 93, del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente manera:

De acuerdo al proceso que establece el Artículo 176, de la Constitución Política de la República de Guatemala, que deberá observarse lo prescrito al respecto por el organismo legislativo (art. 109 de la Ley Orgánica del Organismo Legislativo), se presenta la propuesta redactada en forma de decreto.



CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

DECRETO NÚMERO _____

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que el Estado tiene como fin supremo, la realización del bien común de los guatemaltecos, y que el mandato constitucional de guardar conducta fraternal entre sí, obliga a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Que la Constitución Política de la República, establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido.

CONSIDERANDO:

Que en el contexto de los Acuerdos de Paz, un amplio y representativo conjunto de sectores de la sociedad guatemalteca, incluyendo a los tres poderes del Estado, suscribieron un pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo, y que en 2008 el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal, propuso acciones orientadas a materializar los principios y compromisos del pacto fiscal, incluyendo modificaciones legales necesarias para modernizar el sistema tributario.

CONSIDERANDO:

Que el Artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que una vez promulgada la Constitución, deberán eliminarse progresivamente los casos de doble o múltiple tributación para no dañar al fisco.

CONSIDERANDO:

Que la Universidad de San Carlos de Guatemala, en ejercicio de la iniciativa de ley, que le confiere el Artículo 174, de la Constitución Política de la República de



Guatemala, propone al Congreso de la República la aprobación de reforma al Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, para lograr una mejor armonización e integración del ordenamiento jurídico tributario.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA:

La siguiente:

**REFORMA A LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA,
DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA.**

Artículo 1.- Se reforma el Artículo 93, el cual queda así:

Artículo 93. Tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades. El tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%).

En el caso de las rentas de capital, los dividendos o utilidades que se reparten a los socios, que hayan sido objeto de tributación o hayan pagado el impuesto del cinco por ciento (5%) respectivo establecido en la presente ley, no deberán pagar más de una vez por la misma renta o dividendo que provenga de la misma fuente. Dicho pago debe ser acreditado para no ser objeto de gravamen.

En el caso de las sociedades mercantiles, el impuesto se causa, y debe efectuarse la retención, únicamente cuando el dividendo, ganancia, o utilidad, sea distribuido a los



accionistas de la sociedad mercantil que es accionista de la entidad generadora de las utilidades o dividendos.

En el caso de los bancos y sociedades financieras que integren grupos financieros, conforme lo establece la Ley de Bancos y Grupos Financieros, el impuesto se causa y debe efectuarse la retención, únicamente cuando el dividendo, ganancia o utilidad sea distribuido a los accionistas de la entidad controladora o entidad responsable del grupo financiero.

Artículo 2.- Vigencia: El presente Decreto entrará en vigencia, treinta días después de su publicación en el diario oficial.

Remítase al organismo ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Emitido en el palacio del Organismo Legislativo, en la ciudad de Guatemala, el ____ de _____ de dos mil _____



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El tema del presente estudio, “Necesidad de modificación del Artículo 93, del Decreto número 10-2012, Ley Actualización Tributaria, por la violación al principio constitucional de la prohibición de la doble o múltiple tributación, en el impuesto sobre la distribución de dividendos o utilidades, aplicado a los socios de una sociedad mercantil”, surgió de la necesidad que existe en el medio guatemalteco de garantizar los derechos de las personas establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, y principalmente de los socios de empresas mercantiles que se ven afectados por la doble tributación en el impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades.

Sin embargo, el Artículo 93, del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que se refiere específicamente al impuesto sobre la distribución de dividendos y utilidades de socios de empresas mercantiles, refleja una violación al principio de la prohibición a la doble tributación.

Ante tal situación, el presente documento señala los problemas de la doble o múltiple tributación, a la vez, analiza los términos y figuras relacionadas al principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación y fundamenta la necesidad de modificar el Artículo 93, del Decreto 10-2012, en beneficio del ordenamiento jurídico y de los guatemaltecos en general, en la protección de sus garantías constitucionales ya que refleja una inminente violación la norma constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación, determinando los efectos y consecuencias que provoca y propone las alternativas de solución a la problemática.

Es el caso de la Ley de Actualización Tributaria, que en su Artículo 93, es una clara violación al principio constitucional de prohibición a la doble tributación, que el Organismo Legislativo decretó para mejorar la recaudación fiscal del Estado, sin respetar los principios de legalidad, equidad y justicia que tienen que prevalecer antes del fin económico que el Estado persigue.



BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: 12ª ed. t. 6, Ed. Heliasta, 1979.

CASTAÑEDA QUAN, Luis y Tristán Melendreras. **Aspectos generales para elaborar una tesis profesional o una investigación documental**. Colección de Técnicas. 2ª ed. Departamento de Publicaciones. Facultad de Ciencias Económicas. USAC, 1992.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: USAC. Colección Textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000. Guatemala.

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. www.rae.es.

GALGANO, Francesco. **Derecho Comercial, Sociedades**. Bogotá, Colombia, Ed. Temis S.A, 1999.

LÓPEZ FREYLE, Isaac. **Principios de derecho tributario**. Colombia: Ed. Lerner.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. 4ª. ed. México: Ed. Universitaria Potosina, 1976.

MARTÍ, José María. **Principios de derecho tributario argentino**. Buenos Aires, Argentina, Ediciones de Contabilidad Moderna, 1978.

OSSORIO Y FLORIT, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas y políticas**, Buenos Aires, Argentina, 1lt., 1vol.: Ed. Heliasta, 1992.

VALDEZ COSTA, Ramón. **Estudios de derecho tributario internacional**. Editorial Temis, 1978.

Legislación:

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

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

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



Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Decreto 4-2012, Congreso de La República de Guatemala, 2012.

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