



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Dicotomía en la interpretación jurídica y pago de tributos
mediante cupones en sociedades accionadas**
(Tesis de Licenciatura)

Carlos Fernando Recinos Suasnívar

Antigua Guatemala, junio 2020

**Dicotomía en la interpretación jurídica y pago de tributos
mediante cupones en sociedades accionadas**
(Tesis de Licenciatura)

Carlos Fernando Recinos Suasnívar

Antigua Guatemala, junio 2020

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Carlos Fernando Recinos Suasnávar** elaboró la presente tesis, titulada **Dicotomía en la interpretación jurídica y pago de tributos mediante cupones en sociedades accionadas.**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecinueve de enero de dos mil diecinueve. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DICOTOMÍA EN LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA Y PAGO DE TRIBUTOS MEDIANTE CUPONES EN SOCIEDADES ACCIONADAS**, presentado por **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNÁVAR**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M.Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Guatemala 13 de mayo 2019.

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

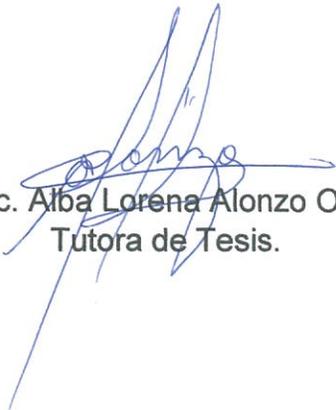
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** del estudiante: **Carlos Fernando Recinos Suasnívar**, carné: **201803155**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: **Dicotomía en la interpretación jurídica y pago de tributos mediante cupones en sociedades accionadas**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,


M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortíz.
Tutora de Tesis.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diez de junio de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DICOTOMÍA EN LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA Y PAGO DE TRIBUTOS MEDIANTE CUPONES EN SOCIEDADES ACCIONADAS**, presentado por **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNÁVAR**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **LIC. FREDY MANUEL BARRIOS ÁLVAREZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Guatemala 16 de Agosto de 2019.

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

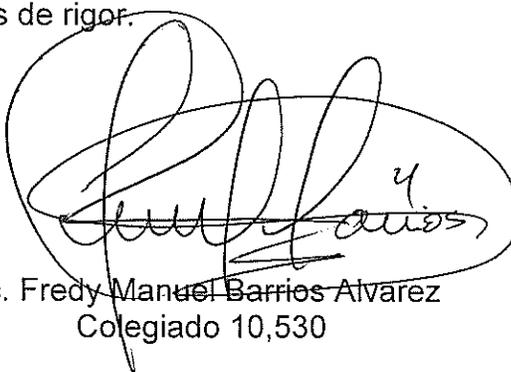
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **Revisor** de la tesis del estudiante **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNÁVAR**, carné 201803155, titulada **DICOTOMÍA EN LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA Y PAGO DE TRIBUTOS MEDIANE CUPONES EN SOCIEDADES ACCIONADAS**.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Fredy Barrios', enclosed within a large, loopy circular scribble. The signature is written in a cursive style.

Lic. Fredy Manuel Barrios Álvarez
Colegiado 10,530

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNÁVAR**

Título de la tesis: **DICOTOMÍA EN LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA Y PAGO DE TRIBUTOS MEDIANTE CUPONES EN SOCIEDADES ACCIONADAS**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 15 de junio de 2020.

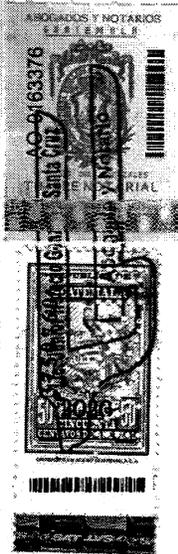
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



c.c. Archivo

En la Ciudad de Guatemala, el doce de junio de dos mil veinte, siendo las doce horas con veinte minutos, yo JUNIOR HORACIO GONZALEZ SANTA CRUZ, Notario, me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guion cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNAVAR**, de cincuenta años de edad, casado, guatemalteco, Estudiante, con domicilio en el departamento de Guatemala, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil doscientos veintitrés, espacio, sesenta y nueve mil cuatrocientos cincuenta, espacio, cero ciento uno (2223 69450 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento es hacer constar su **DECLARACION JURADA** de conformidad con las siguientes clausulas: **PRIMERA:** Manifiesta **CARLOS FERNANDO RECINOS SUASNAVAR**, bajo solemne juramento de ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) Ser autor del trabajo de tesis titulado: **"DICOTOMIA EN LA INTERPRETACION JURIDICA Y PAGO DE TRIBUTOS MEDIANTE CUPONES EN SOCIEDADES ACCIONADAS"**; ii) Haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) Aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond impresa en ambos lados, que numero, sello y firma, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y numero AO guion cero ciento sesenta y tres mil trescientos setenta y seis (AO-0163376) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número tres millones setecientos cincuenta mil setecientos sesenta (3750760). Leo lo escrito al



requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el notario que autoriza, DOY FE DE LOS EXPUESTO.

f)



ANTE MI:



Lic. Junior Horacio González Santa Cruz
Abogado y Notario

Colegiado: 18200

Nota: Para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria

A Dios Por que su gracia y misericordia me han acompañado en todo momento, proveyéndome siempre de sabiduría, conocimiento, inteligencia y entendimiento.

A mis padres Salvador (QEPD) y Miriam por haberme instruido y proveído todo lo necesario para afrontar la vida y brindarme su amor incondicional.

A mis hermanos Carlos, Salvador y Lucky por haber creído siempre en mí, aunque la distancia nos separe.

A mi esposa Claudia María por todo su apoyo, amor y comprensión.

A mis hijas Jimena, Valeria, Fernanda y Sara, por ser el motor y motivo de mi esfuerzo y compromiso.

A mis amigos Incondicionales, sinceros y verdaderos que supieron animarme y no dejar en ningún momento que desmayara en este recorrido.

A la Universidad Que me acogió y me proveyó de todas las herramientas necesarias para concluir mi carrera

A los Docentes Que tienen esa vocación de servicio y ese don de enseñar tan importante en la construcción de un mejor país.

A todos y cada uno de ustedes que con optimismo afrontan la vida cada día sabiendo que siempre podemos ser mejores a través del esfuerzo y la dedicación que pongamos en cada una de nuestras pequeñas tareas, contribuyendo de esta manera a una mejor sociedad.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
El pago de dividendos mediante cupones en la Sociedad Anónima como sociedad mercantil	1
El pago de dividendos mediante cupones en la Sociedad Anónima como hecho generador del impuesto dentro de la ley tributaria vigente en Guatemala	16
Interpretación jurídica respecto a la afección o exención tributaria en el pago de dividendos mediante cupones en sociedades accionadas en Guatemala y su dicotomía	28
Conclusiones	62
Referencias	65

Resumen

La dicotomía en la interpretación jurídica que se puede presentar ante los jueces o tribunales colegiados encargados de impartir justicia conforme al mandato constitucional, cuando la normativa presenta evidentes antinomias derivadas de un ejercicio legislativo deficiente, pues al no analizar los cuerpos legales en su totalidad y no poner especial cuidado en cuanto a la congruencia y unidad que los mismos deben presentar, coloca a estos en una situación dentro de la cual se realizan esfuerzos adicionales para poder emitir sentencias apegadas a derecho.

Dentro del ámbito tributario se ha presentado el caso de que el mismo hecho generador de tributos, los cuales deben de ser cumplidos mediante el pago por medio de los contribuyentes, se encuentran, dentro del mismo cuerpo legal, afectos y a la vez exentos, lo que provoca de parte de los elementos que conforman la relación tributaria, la exigencia de cumplimiento de parte unos y la negativa del cumplimiento de parte de otros en una evidente incertidumbre jurídica con efectos económicos negativos.

Aunado a la mora judicial que se puede tener como efecto se debe de considerar que la certeza jurídica también es necesaria para el empresariado guatemalteco toda vez que el cálculo de los tributos correspondientes se encuentran implícitos en sus modelos de negocio, proyecciones y planes de trabajo pues los cálculos de reinversión necesarios se pueden ver afectados al tener que cumplir con obligaciones tributarias no consideradas dentro de los mismos.

Palabras clave

Dicotomía, antinomia, interpretación jurídica, hecho generador, certeza jurídica.

Introducción

La presente investigación se centrará en la experiencia que se tuvo en la República de Guatemala referente a la aparente antinomia que, antes del año dos mil doce, se encontraba en el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en los artículos 2 y 11 en cuanto al pago de dividendos mediante cupones de las acciones dentro del giro de negocio habitual de las sociedades anónimas como hecho generador del cumplimiento de obligaciones tributarias.

El mismo hecho generador se encontraba afecto al cumplimiento en uno de los artículos y exento en otro del mismo cuerpo legal, esto daba como resultado la dicotomía en la interpretación jurídica que se debía de considerar a efecto de resolver conforme a las pretensiones de las partes cuando los casos en que el fisco exigía el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente se negaba al pago eran elevados a los tribunales, después de haber agotado el procedimiento administrativo correspondiente.

Esta investigación constituye una fuente histórica del caso que se presentó en Guatemala y su utilidad en cuanto a las lecciones aprendidas a través de esta experiencia pueden ser de provecho y al mismo tiempo una llamada de atención acerca de los procesos de iniciativas de ley dentro de los cuales los legisladores deben de considerar ser asesorados por los mejores jurisconsultos en la materia, de manera tal que se eviten la incertidumbre jurídica, la acumulación de expedientes dentro de los tribunales de justicia y el innecesario daño económico que se causan tanto al Estado como a los administrados.

La presente es una investigación de tipo documental pues la basamos en fuentes documentales relacionadas a cada uno de los análisis correspondientes, puede definirse como una estrategia en la que se observa y reflexiona sistemáticamente sobre realidades teóricas y empíricas usando para ello diferentes tipos de documentos donde se indaga, interpreta, presenta datos e información sobre un tema, se aplicará el método de investigación analítico por considerarlo el más adecuado para alcanzar los objetivos de la misma. Desde esta perspectiva, se dice que para poder comprender algo, es necesario desmenuzar correctamente cada uno de sus componentes, ya que es la manera de conocer la naturaleza del fenómeno u objeto que se estudia, y a partir de esto hacer analogías, comprender su comportamiento y establecer algunas teorías.

En la primera parte del contenido de la presente investigación se establecerá lo que es la sociedad mercantil y en específico a la sociedad anónima como sujeto pasivo de la relación tributaria. Se expondrán sus características, elementos y finalidades para después proceder a establecer el hecho generador de la obligación tributaria sobre la que se centra la problemática a tratar.

En la segunda parte se tratará acerca del Derecho Tributario tanto doctrinaria como legalmente, sus características, elementos y se hará especial énfasis en el hecho generador como tal y la exención, tipos de exenciones que la doctrina contempla para pasar a la tercera parte de la presente investigación y dentro de la cual se tratara de manera preliminar aspectos del Derecho Administrativo para comprender su contenido y finalidades así como los medios a los cuales los administrados pueden recurrir cuando las resoluciones de los órganos administrativos le son desfavorables.

Finalmente se realizará un análisis de una sentencia emitida por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia la cual es un recurso de casación dentro del cual se hace alusión directa a los artículos materia de la presente

investigación, el análisis es tomando en consideración cada uno de los temas abordados con anterioridad para una mayor comprensión de la misma. Se comentaran los efectos de esta sentencia en el ámbito jurídico y legislativo y seguidamente se pasara a las conclusiones.

El pago de dividendos mediante cupones en la Sociedad Anónima como sociedad mercantil

Antecedentes

La definición del vocablo sociedad de acuerdo al Diccionario de la Real Academia española es el siguiente: “Conjunto de personas, pueblos o naciones que conviven bajo normas comunes.”, de hecho la sociedad es la que da vida al moderno Estado de Derecho dado que el hombre desde épocas antiguas se organizó de tal manera que, aceptando determinada normativa, la vida en sociedad fuera posible. Respetar el derecho de las personas y reconocer el cumplimiento de determinadas obligaciones para la satisfacción de las necesidades que, como colectivo, el hombre podría lograr, era un bajo precio que debía ser pagado para el beneficio que, desde entonces, todos los hombres en distintas sociedades a lo largo del transcurso de los siglos han gozado.

El conjunto de las más diversas aptitudes, oficios, capacidades, conocimientos, intereses y necesidades determinó el destino de la humanidad, para el hombre vivir en sociedad era el camino a tomar si

quería lograr alcanzar empresas inalcanzables por sí solo. Reunidos por los mismos intereses, vínculos de sangre, creencias religiosas y un territorio estamos ante la Polis, la ciudad-estado a la que Platón hace referencia en su libro La República. En el estado que Platón considera perfecto, aunque reconoce que no lo es, se introduce el principio de la división del trabajo y se establece la idea de que cada ciudadano ha de dedicarse a lo que por naturaleza está mejor calificado.

La población, de acuerdo a Platón, se divide en tres clases: artesanos, guardianes y gobernantes. La gran masa de ciudadanos pertenece a la clase de artesanos, que es la clase productora, la que “alimenta” al estado. La clase de los guardianes es la que protege al estado tanto de enemigos exteriores como internos. La clase gobernante, es la que dirige el estado, la que decreta leyes e imparte justicia.

Es pues la sociedad un ente colectivo que no viene a ser más que la unidad de las ideas de las personas que la conforman, ideas que están necesariamente ligadas a la idea del bien que es al final lo que el Estado persigue a través de su organización y funcionamiento. Y es así como lo consagra la Constitución Política de la República de Guatemala en su primer artículo, el cual establece que: “El Estado de Guatemala se

organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”. Es sobre este fundamento que descansa el fenómeno asociativo o societario que, dentro de la rama del Derecho Civil y Mercantil, persigue la satisfacción de los intereses económicos mediante la unión del esfuerzo y cooperación de varias personas. En dónde el contrato es ley para las personas que son parte de la sociedad y este rige tanto sus derechos como sus obligaciones, tal y como lo dicta el principio *Pacta Sunt Servanda* observado en el Derecho Internacional.

La sociedad anónima, como una de las formas que se pueden adoptar dentro de las sociedades mercantiles, nace a la vida jurídica para que se satisfagan las necesidades asociativas de sus integrantes o socios y que, al mismo tiempo, se limiten sus responsabilidades al monto de sus aportaciones, la responsabilidad no es ilimitada como es el caso de otros tipos de sociedades personalistas dentro de las cuales los socios responden con sus bienes por actos realizados por la sociedad. La sociedad anónima es de tipo capitalista, esto es decir que su responsabilidad se limita al capital de la misma, que no es más que las aportaciones que cada uno de los socios realiza al momento de constituirse como tal.

Su antecedente directo son las Compañías de Indias, Richard, E. H. & Muiño. O. M. (2000) nos dan una perspectiva acerca de lo anteriormente aseverado:

En las compañías de Indias aparecen algunos de los rasgos de esta sociedad: a) la responsabilidad limitada de los socios al aporte, o sea la limitación de la pérdida ante los riesgos del negocio, y b) la división del capital o representación del aporte en documentos que acreditan la calidad de socio, legitimando al titular que resulte del documento. Pero la particularidad de esas compañías era su origen de derecho público otorgándose su configuración entonces privilegiada, representativa de los intereses económicos de los gobiernos. El Estado les otorgaba la personería jurídica como extensión de su propia soberanía. (p. 398)

En el mismo sentido coincide Mantilla, R. L. (1989) en su obra Derecho Mercantil cuando, al hablar del surgimiento de la sociedad anónima moderna nos remontamos precisamente al mismo hecho histórico y detalla cuales fueron estas compañías que actuaban dentro de la esfera comercial de la época y que sirvieron de base para la actual estructura sobre la cual descansa la sociedad anónima actual:

Surge verdaderamente la sociedad anónima cuando se intentan grandes empresas de descubrimiento y colonización de nuevas tierras, y para ello se organizan la Compañía Holandesa de las Indias Orientales (1602), la Compañía Holandesa de las Indias Occidentales (1621), la Compañía Sueca Meridional (1626), etc., que no solamente perseguían finalidades económicas sino políticas. En estas sociedades es en las que se origina la estructura de la

actual sociedad anónima, que tan importante papel desempeña en la economía contemporánea (p. 342)

Siendo que, en las Compañías de Indias, encontramos la primera característica de la sociedad anónima moderna como lo es la responsabilidad limitada al aporte de cada uno de los socios y como segunda característica la división del capital mediante documentos que acreditaban la sociedad de socio, faltaba aún recorrer mucho dentro de su propia evolución como sociedad mercantil, dado que la personalidad jurídica de la misma era una extensión del propio Estado, y es a raíz de la Revolución Francesa que llega a ostentar una personalidad jurídica propia y distinta de los socios que la conforman y es así tal y como la conocemos hoy en día y que se encuentra regulada en los distintos ordenamientos jurídicos de Latinoamérica.

Definición

En principio se definirá a la sociedad mercantil como tal, siendo que la sociedad anónima pertenece a una clasificación de las mismas sociedad mercantiles procederemos a definir, primeramente a la sociedad mercantil per se, para luego proceder a dar una definición doctrinaria y legal de la sociedad anónima tal y como se encuentra regulada en la legislación guatemalteca.

Elvia Arcelia Quintana Adriano en su obra Derecho Mercantil indica que: “Se define a la sociedad mercantil como "el acto jurídico mediante el cual los socios se obligan a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de acuerdo con las normas que para alguno de los tipos sociales en ella previstos señala la ley mercantil". (Página 28) De acuerdo al artículo 1728 del Código Civil guatemalteco: “La sociedad es un contrato por el que dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias.” Y utilizamos esta definición legal dado que el Código de Comercio de Guatemala no lo preceptúa, debiendo hacer esta aclaración por ser uno de los objetivos de esta investigación la Sociedad Mercantil per se.

La sociedad mercantil es una sociedad que adopta alguno de los tipos o formas de sociedad previstas en la legislación mercantil y es un contrato por el que varias personas (socios) aportan bienes con la finalidad de partir las ganancias y obtener lucro. La organización por la que se articula la actividad de colaboración de los socios es la que da lugar a las diversas formas de compañía mercantil.

En el mismo sentido continua Quintana, E. A. (1997), exponiendo en su obra la definición de la sociedad anónima como tal, expresando que: “La sociedad anónima es aquella que existe bajo una denominación formada libremente, y en la cual los socios responden de manera limitada hasta por el monto de sus acciones y el pago de las mismas. La denominación deberá ir seguida de las siglas "S.A.”. (p.38). La sociedad anónima, tal y como lo establece el artículo 10 del Código de Comercio de Guatemala, es una de estas formas de sociedades mercantiles reguladas y aceptadas dentro de la legislación vigente en la República de Guatemala. El Código de Comercio de Guatemala así lo estipula dentro de su artículo 86 cuando establece que: “Sociedad anónima es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito”. Tomando en cuenta las diferentes definiciones doctrinarias y legales, citadas y enunciadas, faltaría resaltar que este tipo de sociedad busca combinar los esfuerzos de los socios a través de la aportación del capital, la dirección y el trabajo conjunto.

Asimismo se debe de considerar la exclusiva finalidad de lucro implícita dentro de cualquier esfuerzo de carácter mercantil, esta finalidad de lucro es lo que más interesa a sus socios en particular puesto que la repartición de utilidades a través del pago de dividendos es el elemento principal en el cumplimiento de sus propósitos y la medida en la que una sociedad

mercantil es exitosa y se mantiene en sus operaciones en un largo periodo de tiempo, lo que a su vez significa un valioso aporte a la economía nacional en su conjunto. Los socios de este tipo de sociedades mercantiles necesitan tener certeza jurídica en cuanto a cuál será la afección tributaria de estas últimas pues deben de proyectar financieramente el impacto de las mismas toda vez que es un factor importante a considerar cuando una decisión de inversión deba ser tomada en cuenta.

Características

Las características de la sociedad anónima, de acuerdo a lo que la doctrina indica y lo que la propia ley enumera dentro sus propios preceptos pueden enumerarse sumariamente de la siguiente manera:

- a. Debe constituirse por medio de escritura pública e inscribirse cumpliendo con todos los requisitos necesarios en el Registro Mercantil General de la República de Guatemala.
- b. Es una sociedad de carácter capitalista.
- c. Su capital se divide en acciones.
- d. Las acciones representan el aporte a capital que cada uno de sus socios ha realizado.

- e. La responsabilidad de cada uno de los socios se encuentra limitado a su aportación.
- f. Los aportes de capital pueden ser dinerarios o no dinerarios.
- g. El órgano supremo de la sociedad anónima es la asamblea general conformada por los accionistas (socios) legalmente convocados y reunidos.
- h. La administración de la sociedad se encuentra a cargo del administrador único o varios administradores actuando conjuntamente constituidos en consejo de administración.
- i. La representación legal de la sociedad anónima corresponde al administrador único o al consejo de administración según sea el caso.
- j. El órgano de fiscalización puede ser conformado por los propios accionistas, por uno o varios contadores o auditores, o por uno por varios comisarios designados por la asamblea ordinaria general.

Elementos

Dentro de los elementos de la sociedad anónima podemos citar los siguientes:

Personales: Socios y Sociedad

Reales: capital, reservas y aportaciones

Funcionales: Sistema de administración y de nombramiento de administradores, sistema de liquidación y de nombramiento de liquidadores, distribución de utilidades y casos de disolución.

Finalidades

La finalidad de toda sociedad mercantil es sencillamente obtener ganancias por medio de acciones lícitas mediante la asociación de dos o más personas que, poniendo en común trabajo, esfuerzo y capital esperan conseguir mejores resultados que los que se pudieran conseguir individualmente, dicho en otras palabras su finalidad es el lucro.

La finalidad de la sociedad anónima consiste en cumplir una función económica consistente en empresas a gran escala que su misma estructura y naturaleza permiten llevar a cabo, mismas que no son posibles dentro de

otro tipo de sociedades mercantiles en donde los riesgos son mayores, como en las de tipo personalista, y que no hacen atractivo el aventurarse en un proyecto de inversión. Citando a Mantilla, R. L. (1989), él nos indica que:

...la S. A. permite obtener la colaboración económica de un gran número de individuos, cada uno de los cuales, ante la perspectiva de una razonable ganancia, no teme arriesgar una porción de su propio patrimonio, que unida a la de muchos otros llega a constituir una masa de bienes de la magnitud requerida por la empresa que se va a acometer, y que, por formar un patrimonio distinto del de los socios, resulta independiente por completo de las vicisitudes de la vida de ellos. Por otra parte, la fácil negociabilidad del título que representa la aportación del socio (la acción), le permite considerarlo como un elemento líquido de su patrimonio, que, como tal, fácilmente puede convertirse en dinero. (p. 342)

El obtener dividendos de acuerdo a lo invertido, o más bien dicho, obtener una ganancia o utilidad acorde al porcentaje de capital invertido en una empresa y ser responsable solamente en la proporción de dicho aporte, al mismo tiempo que el potencial de los beneficios y éxitos es altamente atractivo y sobre todo posible, hacen de la sociedad anónima el tipo de sociedad mercantil que más contribuyen al desarrollo económico de los países que la contemplan dentro de su ordenamiento jurídico.

El hecho de realizar una inversión como la anteriormente citada conlleva determinados factores que siempre debemos de considerar, especialmente para comprender el objetivo del presente artículo especializado. Y es que, para que la inversión en un tipo de sociedad como esta se realice, se debe de cumplir con determinados supuestos de factibilidad que conllevan implícitos proyecciones que reflejan, al final de cada ejercicio fiscal, las utilidades a las que el inversionista y posible socio va a poder tener acceso una vez se lleve a cabo la empresa.

Las proyecciones tomaran en consideración el mercado, los servicios o productos a ofrecer, el volumen de los mismos, los canales de distribución, la publicidad, el manejo de redes sociales, etcétera, pero, para efectos de la presente investigación, se debe hacer especial énfasis en los tributos a los cuales se verán afectas las utilidades que los socios van a percibir, pues al ser estos prohibitivos limitarían de cierta manera la inversión a realizar.

Otro escenario sería el de una pobre asesoría en cuanto a materia tributaria corresponde pues el no tener presente las afecciones o no considerar la totalidad de las mismas y lo que ellas representan tendría un impacto negativo en la cantidades que los socios han proyectado como reinversiones para el crecimiento sano de su empresa, más preocupante es el hecho de no contar con una legislación tributaria completamente clara

al respecto pues la sociedad anónima y sus socios se pueden encontrar ante un sistema arbitrario que no permitiría proyectar realmente los cuadros financieros sobre los que se pretende trabajar y administrar. Lo que finalmente se persigue es poder contar con la certeza jurídica necesaria y característica de un verdadero Estado de Derecho.

Los cupones en las acciones y su papel en el pago de dividendos dentro de las sociedades anónimas

Para el efecto de que una sociedad anónima sea inscrita como tal dentro del Registro Mercantil General de la República de Guatemala los socios deben de acordar las cantidades del capital suscrito, pagado y autorizado. En base a estas cantidades previamente acordadas y aportadas por los socios es que se emiten las acciones, mismas que representan un parte alícuota del capital aportado.

Tal como lo indica el artículo 99 del Código de Comercio de Guatemala el cual establece que: “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”. La misma ley nos indica cuales son los derechos de cada uno de los socios que conforman la sociedad anónima siendo estos indicados en el artículo 105

del mismo cuerpo legal y que estipula lo siguiente: “La acción confiere a su titular la condición de accionista y le atribuye, como mínimo, los siguientes derechos: 1°. El de participar en el reparto de las utilidades social y del patrimonio resultante de la liquidación. 2°. El derecho preferente de suscripción en la emisión de nuevas acciones. 3°. 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”.

Tal y como se puede observar el primero de ellos es el de participar en el reparto de las utilidades de la sociedad, cada socio, de acuerdo al porcentaje de acciones que posea, recibirá, en esa misma proporción, las utilidades que se acuerden repartir conforme a la escritura social. Una de las alternativas que se pueden utilizar como método para participar del reparto de las utilidades es el de la utilización de cupones. Estos cupones van adheridos a las propias acciones emitidas por la sociedad y se entregarán contra el pago de dividendos.

No es de interés particular dentro de la presente investigación profundizar en los diferentes tipos de acciones, su circulación y demás características y elementos pues sería muy extenso y es más importante señalar lo que simplemente representa la acción, que derechos da a su tenedor y la

manera específica en que se puede ejercitar uno de esos derechos tal y como se ha citado anteriormente que es el de participar de las utilidades.

En este mismo sentido, y como anteriormente se mencionó la propia ley ofrece este método alternativo de repartición de utilidades, pues el Código de Comercio de Guatemala indica en su artículo 121 lo siguiente en cuanto a los cupones en las acciones: “Las acciones podrán llevar adheridos cupones que se desprenderán del título y se entregarán a la sociedad contra el pago de dividendos. Los cupones podrán ser al portador, aun cuando el título sea nominativo”.

De esta manera se ha abordado el tema de las finalidades de la sociedad anónima, siendo una de las principales el reparto de utilidades de acuerdo al capital invertido, mismo que está representado por medio de acciones que son títulos valores que representan una parte alícuota del capital de la sociedad anónima y los cuales pueden llevar adheridos cupones que deberán ser entregados contra el reparto de dividendos.

Esto último constituye un acto que puede ser considerado dentro de la normativa tributaria vigente en Guatemala como un hecho generador de tributos el cual puede encontrarse afecto o exento del mismo y que debe ser considerado dentro de las propias proyecciones financieras de la

sociedad anónima a fin de cumplir con su propósito que es el de desarrollarse y hacer su respectivo aporte económico a la comunidad a la cual pertenece.

El pago de dividendos mediante cupones en la Sociedad Anónima como hecho generador del impuesto dentro de la ley tributaria vigente en Guatemala

Antecedentes

Como antecedentes para establecer al pago de dividendos mediante cupones en la sociedad anónima como un hecho generador del mismo se tendrá el Derecho Tributario como tal, su naturaleza jurídica, elementos y demás aristas que le conformen, de tal cuenta que se tenga el conocimiento base necesario para poder comprender el establecimiento del hecho generador y seguidamente explicar la figura de la exención.

En principio la definición del Derecho Tributario que se utilizara, por considerarla muy completa, es la misma que Saccone, M.A. (2002) indica en su Manual de Derecho Tributario citando al ilustre Martín y Rodríguez Usé:

...el derecho tributario puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero que, además, integran esa disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario. (p. 1)

Agregando a la anterior definición que también norma las relaciones entre los particulares y la actividad del Estado en el aspecto tributario se puede comprender todo el ámbito que engloba el mismo.

Dentro de las fuentes del Derecho Tributario podemos citar las fuentes históricas, las reales o materiales y las fuentes formales. Son fuentes históricas del Derecho Tributario obras como El Digesto, las Institutas, las novelas como fuentes del Derecho Romano, las leyes de indias, los proyectos de leyes tributarias, las transcripciones de las actas de las sesiones del Congreso, las leyes tributarias derogadas.

Como fuentes reales o materiales se toman en consideración los factores y elementos que determinan el contenido de una norma, son su razón de ser, los hechos sociológicos, económicos y políticos sobre los cuales nacen a la vida y toman vigencia las normas tributarias. Finalmente las fuentes formales son los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas.

- a. La legislación
- a. Constitución Política de la República de Guatemala
- b. La Ley Ordinaria
- c. Decretos Ley
- d. Los tratados y convenios internacionales
- e. Reglamentos
- b. La Costumbre atendiendo al Principio de Legalidad que establece que todo tributo debe ser fundado en la ley, se llega a la conclusión que no es fuente de Derecho Tributario, pero si un instrumento de interpretación de las normas fiscales.
- c. La Doctrina
- d. La Jurisprudencia

Dentro del Código Tributario guatemalteco se establecen e indican las fuentes del Derecho Tributario:

Artículo 2. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece las bases sobre las cuales se debe de desarrollar el Derecho Tributario, mismas que se encuentran en sus preceptos y que indican los principios que se deben de observar en la relación jurídico tributaria tales como el principio de legalidad, de generalidad, de capacidad económica, la prohibición de la no doble o múltiple tributación, el de no confiscación, el principio de justicia y equidad tributaria y el principio de no retroactividad en materia tributaria.

Siendo que el Estado debe de guardar un equilibrio entre el poder tributario y los administrados que, como sujetos pasivos, deben de soportar la carga de contribuir con los tributos que el primero establece se debe de considerar, dentro del proceso mismo de la creación de leyes, dentro de las cuales quedarán establecidos los hechos generadores total claridad respecto de las mismas pues no se puede generar incertidumbre legal.

Definición

El hecho generador o hecho imponible de acuerdo a García, C. (1996) en su obra Derecho Tributario indica que “constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”. (p. 310) Es un hecho determinante en la relación jurídico tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia de un hecho que la ley tributaria contempla y cuyo acaecimiento sujeta el hecho al pago de un tributo.

El Código Tributario de Guatemala de hecho lo conceptualiza ya que el artículo 31 del mismo indica lo siguiente: “Artículo 31. Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Para una mayor comprensión la anterior definición puede ser comparada con la tipificación del delito dentro del Derecho Penal. Continúa preceptuando el mismo cuerpo legal:

Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

El objeto impositivo es la realidad económica sujeta a imposición, es lo que grava el tributo. Normalmente se confunde el objeto con la finalidad que persigue. El objeto del tributo, se identifica con la materia o hecho imponible. El objeto puede ser la ganancia que es obtenida, el consumo de bienes y servicios, etc. Los tributos recaen sobre:

- a. Las ganancias o la renta
- b. El patrimonio
- c. El capital
- d. Los actos formales y
- e. El consumo

La base imponible es el monto sobre el cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona física o jurídica. Para calcular el monto del impuesto se multiplica la base imponible por un porcentaje determinado, que se llama tipo de gravamen.

Una vez la obligación tributaria se ha determinado, primeramente por el presupuesto legal previamente establecido, y segundo por la acción o hecho jurídico en que las personas han participado y que encaja dentro del mismo precepto, solamente se puede extinguir bajo determinadas circunstancias, mismas que están contenidas en el Código Tributario de Guatemala en su artículo 35, el cual establece lo siguiente: “Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago. 2. Compensación. 3. Confusión. 4. Condonación o remisión. 5. Prescripción”. Lo anterior únicamente incluye las maneras en que podemos dar por cumplida una obligación tributaria siendo el medio de cumplimiento por excelencia el pago, sin embargo la ley ha considerado una dispensa si un hecho o acto encaja dentro del precepto jurídico y es objeto impositivo.

A esta dispensa se le llama exención y así lo estipula su definición doctrinaria: es la dispensa de la obligación tributaria contenida en la misma ley que crea el tributo. Y el artículo 62 del Código Tributario de Guatemala la define como: “Artículo 62. Exención. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”. Al referirse el precepto legal en cuanto que se deben de verificar los supuestos establecidos en dicha ley

no es otra cosa más que la enunciación de los actos y hechos jurídicos que la propia ley califica de exentos, pues aunque deben ser considerados como un hecho generador al cual le corresponde una obligación tributaria por cumplir el legislador ha tenido a bien dispensarlos por razones materiales que obedecen al balance que debe cuidar el Estado en cuanto a la recaudación de tributos.

Dentro del ordenamiento jurídico de los países latinoamericanos existen diversas clases de exenciones las cuales el legislador tomo en consideración para que las mismas nacieran a la vida jurídica, ya sea que las mismas se basen en situaciones meramente subjetivas u objetivas de los hechos generadores o sencillamente en la manera en que las mismas deben ser aplicadas el punto es que los contribuyentes en determinados casos gozan de exenciones.

Características de la exención

- a. Viene a ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo.
- b. Son aplicables a futuro
- c. Es temporal
- d. Es personal

Elementos personales

La relación jurídica tributaria se establece entre el Estado a través de un órgano administrativo y los particulares; quien se beneficia de la prestación es el sujeto activo y el obligado a prestarla es el sujeto pasivo; implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal está conformado por sujeto activo y sujeto pasivo.

Sujeto Activo

El Código Tributario de Guatemala establece en su artículo 17 : “Es sujeto activo de la Obligación Tributaria: El Estado o el ente público acreedor del tributo de conformidad con el artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, le corresponde a la Superintendencia de la Administración Tributaria, ejercer la administración del régimen tributario, aplicarla legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, con excepción de los que por ley administran y recudan las municipalidades” Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos siendo que la

ley le confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el Poder Tributario.

Sujeto pasivo

En términos generales es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina Contribuyente; más existen casos especiales en donde el sujeto pasivo no es directamente el contribuyente como el caso de los agentes retenedores en el ISR, los exportadores que sean habituales y exporte como mínimo Q. 100,000.00 son considerados agentes de retención.

Clases de sujetos pasivos

1. El Sujeto pasivo principal

Es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables que de acuerdo a la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.

2. Sujeto pasivo por adeudo ajeno

El artículo 22 del Código Tributario de Guatemala establece que: “Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones adelante descritas, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indican:”

- a. El Fiduciario de los fideicomisos
- b. El Gestor en los contratos de participación
- c. Los Copropietarios en la copropiedad
- d. Los Socios en las sociedades de hecho
- e. Los socios en las sociedades irregulares
- f. El Albacea, Administrador o Herederos en las sucesiones indivisas.

En la sección tercera del capítulo II del artículo 25 al 30 del Código Tributario de Guatemala, se regula todo lo referente a los responsables y en el artículo 25 establece que responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este.

Dentro de los responsables encontramos:

- a. Los responsables por representación.
- b. Los responsables solidarios.
- c. Los Agentes de retención o percepción.

Dentro de este contexto resulta que las sociedades anónimas a través de sus representantes legales son los sujetos pasivos dentro de la relación tributaria, que el hecho generador es el pago de utilidades cuando así deban estas de repartirse conforme a la escritura social, y que, cuando se trata del pago de utilidades mediante la entrega de los cupones adheridos a la acción como título de crédito, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos contempló el mismo hecho generador como afecto y a la vez exento del pago de impuestos tal y como lo indicaba en sus artículos 2 y 11 incisos 8 y 6 respectivamente, situación que creaba una innumerable cantidad de problemas a los socios de las sociedades anónimas en Guatemala.

Interpretación jurídica respecto a la afección o exención tributaria en el pago de dividendos mediante cupones en sociedades accionadas en Guatemala y su dicotomía

Modalidades de interpretación

En cuanto que se refiera, no a la interpretación general abordada en la doctrina del derecho común sea este civil o penal, sino a la propia materia que en la presente investigación y apartado es la tributaria, se debe de informar este subtítulo con los métodos de interpretación que tradicionalmente se han utilizado dentro del propio Derecho Tributario. A continuación se establecen los siguientes métodos:

a. Método literal

Este método se verá limitado a la estricta interpretación del manifiesto e indudable alcance de las palabras empleadas en la norma jurídica, no se debe porque restringir o ampliar su alcance, siempre se va a recurrir al análisis del significado de las palabras, su etimología, gramática, por mencionar algunas aristas del estudio propio del lenguaje. Y precisamente en el Derecho Tributario es de suma importancia encuadrarse dentro del

texto literal del presupuesto dado que el principio de legalidad se encuentra en escrutinio público.

b. Método Lógico

Este método atiende al espíritu de la ley, a lo que el legislador quiso decir al momento de redactarla, su contexto histórico, económico, social y político. También toma en cuenta el texto total de la ley de manera integral y conduce a una interpretación extensiva de la misma.

c. Método Histórico

Se le puede considerar como elemento del método lógico y el intérprete en este caso debe de examinar todo el contexto dentro del cual surgió el precepto legal en cuestión tal y como las lecturas de ley, las discusiones, los mensajes del Poder Ejecutivo al Legislativo.

d. Método evolutivo

Este método niega al anterior indicando que paraliza la vida, con esto quiere decir que la voluntad del legislador era propicia para su momento histórico y que por lo tanto no puede aplicar la norma a una realidad

histórica actual y distinta a la cual el legislador redactó la misma, su solución es interpretar de qué manera, el mismo legislador, expresaría su voluntad ante esta realidad histórica actual.

e. La razonabilidad

Este método nos indica que se debe de interpretar de modo razonable todas las normas tributarias para evitar lesionar el derecho de propiedad. Se deben de armonizar los intereses tanto del Estado como de los particulares, uno debe de allegarse de recursos y los otros deben de gozar de cierta libertad tributaria pues al final se encuentran sometidos al poder del Estado.

f. Interpretación según la realidad económica

Más que un método se debe de considerar como una herramienta pues consiste en la investigación de los hechos reales, pero esta investigación y análisis la realiza el propio órgano administrativo que recauda los tributos, es decir, el fisco. No tiene que ver directamente con la interpretación de la ley sino más bien a la interpretación de los hechos, de la realidad económica de los mismos, pues el Estado debe de considerar que, sin

quitar libertad a los particulares, debe de perseguir que determinados contratos no hayan sido celebrados con el objeto de simular su verdadera esencia con el objetivo de evadir la tributación. Por ejemplo se celebra un contrato de donación pero la verdadera realidad económica era la de un contrato de compraventa.

Considerando los anteriores métodos de interpretación se puede afirmar que los más apropiados son los métodos literal y de razonabilidad

Objeto de la interpretación jurídica

Interpretación de la ley

Es un tema difícil de abordar pues se conjuga en distintos aspectos que le puedan dar diferentes sentidos pues la norma establecida por el legislador debe ser única y aplicada a todos por igual, debe tener una significancia la cual pueda ser interpretada conforme a su sentido para poder darle vida a la misma, y esto en el preciso momento en que las partes invocan la norma con la finalidad de que sus pretensiones sean satisfechas.

La interpreta y la hace suya aplicándola al caso determinado y el interpretar es precisamente concederle un sentido a la norma estática y de esa forma se le da vida. Vemos entonces que la interpretación jurídica es

una tarea compleja que requiere un alto grado de conocimientos en la materia y un amplio dominio de contextos socioculturales.

La sociedad siempre se ha visto inmersa en la enorme tarea de crear fórmulas que le permitan resolver los conflictos que se presentan dentro de la misma y con esa finalidad en mente, a lo largo de la historia, se construyó un sistema de disposiciones a través de un consenso social denominado justicia, que como fin del derecho y como valor filosófico ha variado con el transcurso de los siglos, pues precisamente los valores van cambiando y una ciencia tan dinámica como lo es el derecho se ha ido transformando de acuerdo a los mismos y a su evolución dentro del contexto colectivo dentro del cual se desarrolla.

La implicación de vivir en sociedad es el respeto mismo a nuestros semejantes, respeto que nosotros mismos exigimos y que debemos cumplir al mismo tiempo. No podríamos poder lograr este objetivo si no contamos con un orden establecido, es decir un sistema jurídico que no es más que un conjunto de normativas, tanto vigentes como históricas y que se constituye, como anteriormente se ha puntualizado, en un orden normativo dirigido a la persecución y obtención de la justicia social.

Los conflictos sociales entonces se van a resolver, a través de la interpretación y aplicación de la ley al caso concreto pero cuando estas son imperfectas, incompletas o contradictorias le presentan al juez una situación problemática al momento en que se invoca el derecho, el juez es una persona versada en derecho y por lo tanto su especialización se ha centrado en poder interpretar y aplicar correctamente la ley para poder aplicar justicia.

Cuando las sociedades se encuentran ante la complicada situación de contar con leyes ambiguas, jueces mal preparados y litigante que retuercen la interpretación de la ley a su conveniencia entonces no se aplica la justicia como es debido, esto es decir impartir a cada quien lo que le corresponde conforme a la normativa vigente y es aquí precisamente en donde reside el derecho, desde la normativa constitucional hasta los reglamentos de las leyes ordinarias que regulan la mayoría, sino todos, los aspectos de la vida ciudadana en cuanto a los derechos que como ciudadanos poseemos así como las obligaciones que debemos de cumplir. Vivimos con un conjunto normativo del deber ser pero en realidad dentro de la sociedad se dan tanto conductas apegadas a la ley como conductas que se rebelan contra la misma incumpliendo el ordenamiento jurídico, esto es decir, nos encontramos en una mezcla de orden y desorden, de justicia e injusticia en donde los distintos actores sociales, obedeciendo a

factores sociales, políticos y económicos pueden, en determinado momento, encontrarse incumpliendo con la normativa vigente que, mediante el contrato social, ha sido previamente promulgada por el propio estado.

El artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial estipula:

Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

Lifante, I. & Aguiló, J. (2010). en la Interpretación Jurídica y Teoría del Derecho indica que: "De todas las interpretaciones posibles de una ley, el juez debe descartar todas aquellas que vulneren la Constitución". (p. 15). Tal y como lo indica el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, previamente citado y obedeciendo a la supremacía constitucional ninguna norma debe contravenir sus preceptos tal y como la propia Constitución Política de la República de Guatemala lo indica en su artículo 175 referente a la jerarquía constitucional en cuanto a que ninguna ley podrá

contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*.

Tanto el texto constitucional como el texto del artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial son bastante claros en darle las opciones al órgano jurisdiccional, en nuestro caso el juez, en cuanto a los métodos o formas de interpretación a tomar en consideración al momento de interpretar la norma vigente para aplicarla al caso concreto cuando sea menester. Pero se debe de contar con un contexto más amplio en cuanto a problemas de interpretación se refiere.

Se tiene que el ideal regulativo, esto es la norma perfecta, es aquella en la que la tipicidad se da de manera general y la misma es cerrada. Lo anterior no sucede cuando nos encontramos con normas abiertas imperfectas debido a una técnica legislativa deficiente. El citado jurisconsulto de hecho indica que "Las normas abiertas, al exigir deliberación por parte de los destinatarios de las mismas suponen siempre una desviación del ideal regulativo de la certeza jurídica, de la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las conductas." (p. 22). De lo anterior se deduce que el legislador al encontrarse ante la exigencia social de normar ciertas situaciones no supo o no pudo interpretar correctamente el contexto político, económico y social o lo hizo a medias dejando una laguna legal

que ahora el juez debe de resolver al momento de encontrarse con un hecho al cual debe aplicarle la norma en cuestión.

Ahora bien no solamente la norma abierta representa un problema de interpretación para el juez, se puede dar el caso de la antinomia, que no es más que la contradicción entre dos preceptos legales, y que es precisamente el caso que esta artículo especializado está abordando, se entiende que dos normas son consistentes cuando es posible cumplir ambas normas simultáneamente y la solución pudiera parecer sencilla pues los conflictos entre reglas se resuelven mediante la exclusión de una de las dos reglas, pero las consideraciones que el juez debe llevar a cabo son un poco más complejas de lo que parecieran ser.

Y es que, cuanto más discrecional pudiera parecer la interpretación y aplicación de la norma, más justificada se debe de encontrar la misma. Y es aquí donde el juez debe acudir a las estipulaciones de la ley y que se refieren a la finalidad y al espíritu de la misma; a la historia fidedigna de su institución; a las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; y al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

Lifante, I. & Aguiló, J. (2010) indica que: "La actividad interpretativa tiene como finalidad determinar el significado de las normas." (p. 57). Claro está que el ordenamiento jurídico guatemalteco contempla en qué manera se han de interpretar las normas pero doctrinariamente debemos de abordar el tema desde otra perspectiva para contar con un contexto un poco más amplio.

Para ella la interpretación jurídica se descompone en dos categorías a saber: la interpretación de la ley y la interpretación del Derecho, dentro del contexto de la interpretación de la ley se refiere a la interpretación en su sentido propio y que no es más que en atribuirle significado a un ente, documento o conjunto de documentos obviamente preexistentes dentro de la práctica social y que se materializaron por medio del legislador quedando plasmadas dentro de un marco jurídico ya sea como normas de orden constitucional, ordinarias o reglamentarias. La interpretación de la ley, entonces queda circunscrita al ordenamiento jurídico, sea vigente o sea histórico.

La interpretación del Derecho por otra parte se refiere a un contexto mucho más amplio que la mera normativa, pues presupone que ésta última es insuficiente, ya sea por una mala redacción y significación que el

legislador dio a la práctica social que pretendía normar, por lo tanto el jurisconsulto, en este caso, debe acudir a una interpretación que busque llenar lagunas legales, ponderar las normas en el sentido de desentrañar el espíritu mismo de la norma, y resolver, como es el caso del presente artículo, resolver antinomias dentro de los textos legales vigentes.

La actividad interpretativa, dentro de lo jurídico, debe entenderse en dos fases, la primera responde a la necesidad del legislador de interpretar el acto o práctica social a normar, una errónea interpretación de este hecho jurídico nos puede llevar a contar con normas que no reflejan la realidad social a normar y más bien sirve de tropiezo a la segunda fase de la interpretación, la interpretación que los jueces, cualquiera su jurisdicción, y los funcionarios administrativos deben darle a dicha norma para su aplicación al caso concreto, puesto que estos, en muchos de los casos, no pueden trasladarse al momento histórico, político, económico y social que dio origen a la norma, mucho menos los juicios de apreciación en los que el legislador basó el enunciado de la misma, viéndose en la necesidad de construir el Derecho si queremos llamar de alguna manera a la actividad de llenar las lagunas, resolver la antinomia entre las mismas y de alguna manera dar luz al clarooscuro de significancia que las mismas puedan tener.

Se debe tener presente que la interpretación judicial es una interpretación en concreto de la norma hacia una determinada situación particular mientras que la interpretación doctrinal es una interpretación en abstracto que busca la solución jurídica a problemas prácticos así como la reconstrucción del derecho a nivel de instituciones, las dos coexisten dentro del que hacer jurídico, no podemos estar frente a una interpretación en concreto sin antes haber tenido, necesariamente, una interpretación en abstracto pues esta última es la que da vida a la norma que se va a interpretar para su concreta aplicación.

Principio in dubio pro administrado

Eduardo García de Enterría Catedrático de la Facultad de Derecho de Madrid en el decenio de 1960 abordó el tema referente a este principio, García, E. (1963), si bien enfocado a la evolución del Derecho Administrativo cita de manera somera lo que se puede llamar un verdadero principio general de derecho al titular su artículo como: El Principio de la Interpretación más Favorable al Enjuiciamiento Jurisdiccional de los Actos Administrativos. Uno de los interesantes aportes que el ilustre jurista realiza en su artículo corresponde a la conclusión a la cual el Papa Pío XII arribo en su Mensaje de Navidad de 1942 el cual se cita textualmente a continuación:

Del orden inalienable querido por Dios nace el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica, y por ello a una esfera concreta de derecho protegida contra todo ataque arbitrario. Las relaciones entre hombre y hombre, del individuo con la sociedad, con la autoridad y con los deberes sociales, y la relación de la sociedad y de la autoridad con cada uno de los individuos, han de cimentarse sobre un claro fundamentado jurídico y estar protegidas, si hay necesidad, por la autoridad judicial. Esto supone: a) un Tribunal y un Juez que reciban sus normas de Derecho claramente formulado y circunscrito; b) normas jurídicas claras, que no se puedan tergiversar con abusivas apelaciones a un supuesto sentimiento popular o con meras razones de utilidad; c) el reconocimiento del principio según el cual también el Estado, sus funcionarios y las organizaciones de él dependientes están obligados a reparar y revocar las medidas que ofenden a la libertad, a la propiedad, al honor, al mejoramiento y a la vida de los individuos. (p. 271)

Se entiende del texto citado la comprensión que desde esa época se tenía acerca de contar con un ordenamiento jurídico claro el cual no pueda ser objeto de tergiversaciones, esto es interpretar de manera errónea o forzada las propias palabras de la norma, de manera arbitraria que pueda poner en desventaja, en esta caso al administrado frente al poder estatal. Se trata entonces que los órganos jurisdiccionales posean un criterio pro administrado que, en caso de duda, favorezca los intereses de los administrados. Este criterio obviamente se basa en los principios que se utilizan en el Derecho Penal y en el Derecho Laboral conocidos como *in dubio pro reo* e *in dubio pro operario*.

Análisis de resoluciones y sentencias en materia al pago de tributos mediante cupones en sociedades accionadas

Se dará una breve reseña del Derecho Administrativo guatemalteco previo a realizar el análisis de la sentencia correspondiente en cuanto a la dicotomía existente entre los artículos contenidos en el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, específicamente los preceptos del Artículo 2 Inc. 8 y el Artículo 11 Inc. 6. Los cuales estipulaban lo siguiente:

Artículo 2.* De los documentos afectos....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.

Artículo 11.* Actos y contratos exentos. ... 6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones.

Derecho Administrativo

El Derecho Administrativo es una rama del derecho público que comprende el conjunto de normas jurídicas que estudian: a). La función administrativa del estado; b) Las relaciones entre la administración

pública y los particulares; c) Las relaciones inter orgánicas, esto es decir entre los órganos del Estado; y d) Mecanismos de control de la administración pública.

Para mayor comprensión del tema y de acuerdo con Gabino Fraga el Estado ostenta determinadas atribuciones, Fraga, G. (2000), a saber:

a) atribuciones de mando, de policía o de coacción que comprenden todos los actos necesarios para el mantenimiento y protección del Estado y de la seguridad, la salubridad y el orden públicos. b) atribuciones para regular las actividades económicas de los particulares. e) atribuciones para crear servicios públicos. d) atribuciones para intervenir mediante gestión directa en la vida económica, cultural y asistencial del país. (p. 15).

El Estado en el ejercicio de estas atribuciones y para el cumplimiento de las mismas debe agenciarse de fondos para, que de acuerdo con el presupuesto estatal, sea posible conseguir sus fines de acuerdo a sus planes y programas de gobierno. La única manera en que el Estado se agencia de estos fondos es por medio de los tributos a que los ciudadanos se encuentran afectos, tributos los cuales se encuentran tipificados dentro de las leyes de carácter tributario y asociados siempre a un hecho generador de los mismos. Esto es decir, si existe un hecho generador de tributos y los

ciudadanos ejercen actos que los constituyen, entonces deberán de proceder a pagar los tributos indicados al Estado.

El punto que aquí nos atañe es en cuanto a la poca claridad de las normas tributarias sujetas de estudio en el presente artículo especializado, esto es en cuanto a la afección y exención ya mencionadas, ya que la exigencia del pago de un tributo el cual se encuentra afecto y exento a la vez por un error del legislador al no integrar la ley para su mejor comprensión coloca al administrado en una situación de incertidumbre pues, al exigírsele el pago de un tributo que se considera exento por la misma norma su posición será la de no pagar el tributo ante las autoridades administrativas correspondientes, en el caso de Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria, que le estén exigiendo, también apegados a la afección que la norma indica por el acto en el cual incurrió el administrado en su giro de negocio, que en el presente caso se circunscribe al pago de utilidades mediante cupones que se desprenden de las acciones de la sociedad anónima que las emite.

Se está ante la antinomia perfecta pues la norma da el respaldo jurídico necesario a cada una de las partes. Derivado de lo anterior el órgano administrativo exigirá, a nivel administrativo el pago del tributo y, ante la negación del administrado de efectuar el mismo se encontrará ante el

proceso, ya a nivel judicial, contencioso administrativo que dirimirá el caso de acuerdo a la interpretación que considere conveniente el órgano jurisdiccional colegiado.

Se realiza una transición del Derecho Administrativo sustantivo al Derecho Administrativo adjetivo que no es más que el derecho procesal correspondiente al caso por medio de un proceso contencioso administrativo que va a tener por objeto regular la organización y atribuciones de los tribunales de justicia y la actuación de las distintas personas que intervienen en los procesos judiciales en la materia de derecho administrativo, siendo este caso en materia tributaria. Así que, después de agotar una vía administrativa ante el órgano administrativo correspondiente y obteniendo, al final de este proceso, una resolución negativa después de haber presentado los recursos administrativos correspondientes, que en Guatemala son los recursos de revocatoria y reposición, dependiendo del órgano administrativo en cuestión o, habiendo incurrido el órgano en el silencio administrativo, puede el administrado acudir a la vía judicial por medio del proceso contencioso administrativo para que el Tribunal Colegiado resuelva conforme a Derecho.

Esto implica que al acudir a una vía contencioso administrativa en materia tributaria con la finalidad de dirimir el conflicto necesariamente se encuentra, el administrado ante una sentencia que le pueda favorecer o desfavorecer, lo anterior implica una asesoría legal capaz de poder interpretar la sentencia en cuestión si esta afecta a su patrocinado, que, en este caso, es el propio administrado y tomando en cuenta que se trata de una sentencia en materia tributaria el fallo le obliga a cumplir con la obligación que al final es el propio pago de los tributos adeudados de acuerdo a la pretensión del fisco. Rocco, A. (2002), en su obra La Sentencia indica que:

Toda aplicación de la norma jurídica, sea hecha por quien quiera, en cualquier forma y para cualquier fin, presupone, por consiguiente, siempre un juicio lógico, y precisamente un silogismo, en el que la premisa mayor es dada por la norma, la menor por la particular relación de -que se trata, y la conclusión por una norma de conducta especial para aquella determinada relación, procedente de la norma general. (p. 9).

En realidad se estaría hablando de un procedimiento meramente técnico que únicamente necesitaría de un razonamiento jurídico basado en el contexto dentro del cual el jurista profesional se desenvuelva. Sí "a" igual a "b" entonces "c" sería la fórmula a aplicar, pero esto presenta, en la práctica la más variada gama de factores y situaciones que no siempre lo hacen posible, es decir, el resolver de esta manera tan pragmática por querer llamarle de alguna manera, no es siempre posible pues las normas

jurídicas, como ya se ha mencionado, no son siempre claras, o como es el caso del presente artículo especializado, nos encontramos ante contradicciones entre las mismas, presentando al jurista, de esta manera, dificultades objetivas y subjetivas que obligan a acudir al conjunto sistemático del Derecho.

La sola determinación de la norma jurídica que aplica al caso concreto necesita de una mente diestra e instruida en el campo jurídico de tal cuenta que pueda ofrecer una resolución, no solamente apegada a derecho sino que, sobre todas las cosas, justa. Siendo la norma jurídica revestida de carácter obligatorio, y aquí se está frente a una obligatoriedad que de manera coercitiva el Estado va a imponer frente al administrado no debe el jurisconsulto en su calidad de órgano jurisdiccional, léase juez, olvidar que administra un conjunto de intereses tutelados los cuales deben de estar cuidadosamente delimitados atendiendo a los principios de equidad y justicia que hagan, al final, la carga de cumplir con todo el orden jurídico llevadera para los administrados y sea, todo este andamiaje duradero para la sociedad dentro de la que se le debe observar.

Actividad jurisdiccional frente a actividad administrativa

Dado que el caso de estudio en el presente artículo especializado se encuentra situado en primer lugar dentro de la esfera del que hacer administrativo del Estado y, en segundo lugar dentro de la esfera de la actividad jurisdiccional propiamente dicha cabe explicar algunas características que sirvan de base para encontrar las diferencias entre las mismas, dado que no se pueden referir al mismo tipo de intereses que el derecho tutela en cada caso ni se trata de una relación dentro de la cual el Estado a través del órgano jurisdiccional resuelva un conflicto de intereses propiamente entre particulares.

De cualquier manera se debe estar consciente de la existencia de derechos subjetivos públicos pertenecientes a los administrados, los cuales pueden ser bien civiles, políticos o humanos, lo que implica, de parte del Estado, obligaciones de hacer y de no hacer en cada circunstancia, pero dentro de la esfera de lo puramente administrativo el Estado es libre y soberano frente a los propios administrados, y de hecho se sirve de esta soberanía dentro de la actividad administrativa.

Una de las diferencias estriba en que en una, la administrativa, el Estado va a perseguir sus propios intereses en cuanto la ley misma así lo permita, de manera que se respete el principio de legalidad constitucional, y en el segundo caso, el Estado va a satisfacer intereses ajenos, esto es de los administrados o también intereses propios a los cuales no se les ha dado cumplimiento, en esta última situación se puede presentar y de hecho se presentan a diario dificultades por la incertidumbre de a quien o quienes les corresponde o no cierto derecho, pero dentro de la esfera administrativa no puede ni debe darse algún tipo de incertidumbre pues estamos ante los intereses mismos del Estado, intereses que son impuestos ante los administrados como deberes ciudadanos que deben ser cumplidos so pena de encontrarse ante un incumplimiento el cual el propio Estado, a través de la fuerza coercitiva del mismo hará que se cumpla sin más.

Pero esto de que no debe de existir incertidumbre en la normativa jurídica dentro del ámbito administrativo penosamente se ha quedado en lo puramente doctrinal toda vez que, como se está evidenciando en la presente investigación, existen normas de carácter administrativo que no cumplen o simplemente no se circunscriben dentro de lo anteriormente expresado y crean esa indeseable incertidumbre que el administrado debe de sortear a través de largos procesos administrativos y judiciales.

Y es que dentro de la actividad administrativa no existen intereses tutelados de los administrados, solamente existen los intereses tutelados del Estado en sí, por lo que al existir antinomias dentro de las normas administrativas vigentes simple y sencillamente podemos afirmar que el Estado, en cumplimiento de su función legislativa, ha inobservado las técnicas propias del quehacer legislativo dejando lagunas legales e incertidumbre en donde simple y sencillamente no deberían de existir por lo que se puede calificar lo anterior de irresponsabilidad estatal.

Claro está que este tipo de incertidumbres tienen un costo para los administrados toda vez que estas implican, como anteriormente se ha mencionado, largos procesos administrativos y posteriormente judiciales dentro de los cuales deberán ser contratados profesionales del derecho que harán todo lo posible dentro de sus capacidades en la consecución de una resolución favorable a los intereses de sus patrocinados, costas procesales que en algunos casos el Estado no asume por considerarse que el mismo actúa de buena fe pues sus pretensiones se basaron en el Derecho Administrativo vigente.

Análisis de sentencia número 2-2010 de lo contencioso administrativo dentro del ámbito tributario en materia al pago de tributos mediante cupones en sociedades accionadas emitida por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia de Guatemala

Habiéndose abordado cada uno de los temas y las materias relacionadas con las sociedades mercantiles, específicamente la Sociedad Anónima, el Derecho Tributario vigente en Guatemala, las finalidades específicas de cada una de las mismas, y habiendo expuesto de la misma manera la interpretación de la ley en general, específicamente dentro de un ámbito constitucionalista es oportuno proceder a investigar si dentro del actuar jurídico del ámbito jurisdiccional guatemalteco existe jurisprudencia respecto al caso en cuestión en cuanto a la antonimia de los artículos contenidos en el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, específicamente los siguientes: Artículo 2 Inc. 8 y el Artículo 11 Inc. 6. Los cuales estipulan lo siguiente:

Artículo 2.* De los documentos afectos....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.

Artículo 11.* Actos y contratos exentos. ... 6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones.

En cuanto a la sentencia 2-2010 emitida por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia de Guatemala corresponde a un recurso de casación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria contra la sentencia dictada el veinte de noviembre de dos mil siete por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, dentro del juicio de la misma naturaleza promovido por la entidad Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima.

Los antecedentes relacionados a la sentencia emitida por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de fecha veinte de noviembre de dos mil siete corresponden a que la entidad Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, por medio de su gerente general y representante legal, promovió proceso contencioso administrativo contra la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud de resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria antes relacionada declarando sin lugar, a su vez, un recurso de revocatoria interpuesto por la entidad Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima en contra de la resolución número 1946, de fecha 31 de julio de 2000, emitida

por la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas.

Dentro de la anterior resolución la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas confirmaba al ajuste formulado al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos por la cantidad de Q. 179,929.70 y multa de Q. 179,929.70 por impuesto omitido, correspondiente a la fecha del 30 de Abril de 1997, determinado por la Superintendencia de Bancos lo cual esta última hizo del conocimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los argumentos legales emitidos por ambas partes descansaban una, en el derecho de recibir los tributos generados por un acto jurídico realizado por la otra parte y otra, por el derecho a la exención correspondiente derivada por el mismo acto jurídico y que dentro del mismo cuerpo legal citado gozaba de este beneficio. Se explicaran la primera y la segunda posición de cada una de las partes en detalle para comprender sus pretensiones.

La Superintendencia de Administración Tributaria basada en el informe proporcionado por la Superintendencia de Bancos determinó que la entidad Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, había realizado pago de dividendos por medio de entrega de cupones adheridos a las

acciones. Acto permitido por la propia ley en el Código de Comercio de Guatemala en su artículo 121 el cual establece que: “Las acciones podrán llevar adheridos cupones que se desprenderán del título y se entregarán a la sociedad contra el pago de dividendos. Los cupones podrán ser al portador, aun cuando el título sea nominativo”. Siendo lo anterior una alternativa que la ley concede dentro del pago de dividendos al desarrollo normal de actividades dentro de una sociedad anónima y a la cual la entidad en cuestión optó por realizar dentro de su giro habitual de negocios se considera que esto constituye un acto lícito de comercio estipulado dentro de los cuerpos legales de la materia y que se refieren al pago de dividendos o utilidades.

El anterior acto constituye un hecho generador dentro de la misma ley pues el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, así lo estipula en su artículo 2 numeral 8 el cual establece, dentro de documentos objeto de impuesto: “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.

Es en el último párrafo del citado numeral en el que se hace referencia a los cupones pues el artículo 2 del mencionado cuerpo legal hace referencia a documentos, no actos, los cuales son sujetos de impuesto. De lo anterior se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria contaba con un fundamento legal claro para hacer valer su pretensión toda vez que el hecho generador se encontraba como presupuesto legal dentro de la normativa tributaria, mismo que fue realizado por la entidad de la cual exigía el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente.

A su vez la entidad Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima en ánimo de hacer valer su pretensión en cuanto a que no estaba sujeta al cumplimiento de dicha obligación toda vez que contaba con un fundamento legal dentro del cual se dispensaba el mismo. Fundamento que dentro del mismo cuerpo legal en su artículo 11 numeral 6 relativo a los actos y contratos exentos de pago de impuestos establecía que: “Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones”. Se observa que el artículo se refiere a actos y contratos pero que a su vez menciona documentos, pues si bien hace referencia al pago de acciones, como acto, lo hace también en cuanto a sus cupones, en cuanto a documento.

En cuanto a los cupones se debe entender, de acuerdo al artículo 121 del Código de Comercio de Guatemala que se refieren al pago de dividendos, siendo esta su única función dentro del giro de negocios de la sociedad anónima. En cuanto al pago de acciones, si de por medio se utilizan cupones, se hace referencia al mismo acto jurídico, constituyéndose el mismo en el hecho generador que el legislador recogió en los preceptos jurídicos relacionados.

Se está ante una antinomia perfecta dentro de la cual ambas partes se han fundamentado en cuanto a sus pretensiones y en determinado punto se pudiera entender que ambas tienen el suficiente derecho para que sus pretensiones sean satisfechas y que se depende, claro está, del criterio del tribunal en cuanto al asunto se refiere. Pero esta tarea no obedece a que si el criterio del tribunal se pueda inclinar por una u otra parte por algún tipo de ideología o partidismo, lo cual constituiría una verdadera irresponsabilidad, sino más bien a qué manera utilizará el tribunal colegiado correspondiente para emitir un fallo apegado a derecho.

La anterior situación llevaría necesariamente a que el tribunal colegiado, compuesto por jueces con distintos criterios, utilizara los métodos de interpretación de la ley abordados dentro de la presente investigación y sopesar lo que literalmente la norma indica, y no la norma como artículo

sino la norma como texto integral, de una u otra manera se encuentran ante una tarea infructuosa pues en la literalidad encontraran la antinomia y por lo tanto en una dicotomía de interpretación.

Por otra parte utilizar el método histórico de interpretación de la misma ley y atender a su espíritu no aportaría más que lo anterior pues, si bien es cierto, que dentro del contexto histórico, político, sociológico y económico dentro del cual el legislador emitió las normas en cuestión se debe considerar que el Derecho Tributario es un derecho moderno con consideraciones y finalidades muy claras, el Estado en su soberanía impone los impuestos a los hechos generadores preceptuados en ley, claro está, respetando el principio de legalidad constitucional y cumpliendo con el proceso de iniciativas de ley también de rango constitucional.

La razonabilidad puede ser en principio un método de interpretación en materia tributaria, para este caso, puesto que indica que los preceptos legales en esta materia se deben de interpretar de modo razonable para evitar lesionar el derecho de propiedad. Se deben de armonizar los intereses tanto del Estado como de los particulares, pero tampoco puede el tribunal colegiado emitir una resolución, entiéndase sentencia, sin tener

que realizar un último esfuerzo en cuanto a sobre a quién va a favorecer o desfavorecer la misma.

Y es que se encuentra ante una verdadera insensatez legislativa en donde los legisladores de manera totalmente irresponsable inobservaron la incongruencia del articulado dentro de un texto legal que, tratándose de materia tributaria, afecta directamente a los contribuyentes que, como en el presente caso, constituyen empresas como sociedades anónimas observando dentro de sus proyecciones la exención de los impuestos correspondientes a sus actos administrativos propios, mismos que se verán afectado pecuniariamente por este tipo de informalidad e incompetencia legislativa y traducidos a procesos jurídicos costosos tanto en tiempo como en dinero. Sin decir el problema que le causan a la administración de justicia al cargar la mora judicial derivado de la confusión que sus esfuerzos legislativos provocan de manera innecesaria.

Definitivamente la única manera de poder dictaminar una sentencia apegada a derecho es la observancia de principios e instituciones sobre los que descansa todo el ordenamiento legal de una nación en la que se presume vivir en un Estado de Derecho. Acudir a principios ya observados en el Derecho Penal y el Derecho Laboral, conocidos como *indubio pro reo* e *indubio pro operario* y los cuales descansan sobre la base de que en

caso de duda se beneficiará al reo o al trabajador según sea el caso para evitar que estos últimos sufran arbitrariedades debido a su desventaja, los primeros en cuanto a su condición de reos y los segundos en cuanto a su condición socio económica frente a los patronos. En ambas situaciones se considera la misma situación a la que se encuentra el sujeto pasivo de la relación tributaria frente al Estado cuando este último no proporciona la necesaria certeza jurídica y, por lo tanto en caso de duda se debe de beneficiar al administrado, se estaría frente a la figura del indubio pro administrado.

Volviendo a la sentencia analizada la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia de Guatemala desestimó el recurso de casación planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria al considerar que la Sala no interpretó equivocadamente tal norma, más bien, le dio el sentido y alcance que le corresponde, y aplicó las consecuencias que la misma establece acertadamente, pues precisamente ésta determina que actos o contratos están exentos del pago del impuesto, siendo uno de ellos los cupones, como se analizó anteriormente.

Pero cabe notar que el fundamento legal proporcionado por la parte actora también sostenía su caso en cuanto a su pretensión que era la de obtener el pago del impuesto por medio del cumplimiento de la obligación

tributaria, es decir se debe considerar que ambos tenían un fundamento legal válido, o dicho de una manera coloquial ambos tenían razón.

Consecuencias jurídicas y legislativas de la sentencia analizada

Dentro de las consideraciones de la sentencia analizada la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia hace alusión a sentencias anteriores en el mismo sentido pues habían sido dictadas las sentencias siguientes: a) Sentencia del siete de julio del dos mil ocho, dictada dentro del Recurso de Casación número cuatrocientos veintiuno guión dos mil siete (421-2007); b) Sentencia del dieciséis de octubre del dos mil siete dictada dentro Recurso de Casación número doscientos veinticuatro guión dos mil siete (224-2007); c) Sentencia del tres de julio del dos mil siete dictada dentro del Recurso de Casación número veintitrés guión dos mil siete (23-2007) d) Sentencia del siete de abril del dos mil ocho dictada dentro del Recurso de Casación número diecinueve guión dos mil siete (19-2007).

De conformidad con lo que disponen el último párrafo del artículo 621 y el artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil, constituyen doctrina legal cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncien un mismo criterio, en casos similares, lo cual sucedió en el presente caso. El Tribunal de Casación procedió a desestimar el Recurso de Casación

planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria constituyendo lo anterior el quinto fallo uniforme en el mismo sentido.

Al constituirse en doctrina legal, cualquier caso relacionado a los mismos artículos, bajo los mismos supuestos necesariamente debía de tener un fallo en el mismo sentido, de esta manera el sistema judicial uniforma el criterio en cuanto a la resolución de estos casos pero subsiste el innecesario acumulamiento de expedientes con casos similares debido a que la antinomia persiste en el articulado del cuerpo legal.

Las sentencias anteriores corresponden a expedientes del año dos mil siete y la sentencia sujeto del presente análisis corresponde al año dos mil diez, en el año dos mil doce el Congreso de la República de Guatemala Aprueba la Ley de Actualización Tributaria mediante Decreto 10-2012, el cual realizó reformas a las leyes siguientes: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República y crea el Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores

Terrestres. Es de esta cuenta que en su artículo 180, siendo este el último artículo del mismo, deroga de manera categórica el numeral 8 del artículo 2 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

La promulgación del decreto citado fue posible gracias a que el sector empresarial se involucró directamente en las negociaciones de dicha propuesta y su posterior aprobación, fue a través del grupo conocido como G-40, integrado por cuarenta expertos en política fiscal y ex Ministros de Finanzas y Economía quienes, realizando un énfasis en la necesidad de transparentar el gasto público de manera urgente, al mismo tiempo solicitando que el mismo fuera de calidad, dio como resultado que el propio Ministro de Finanzas de la época iniciara acercamientos con el sector empresarial organizado en el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Industriales y Financieras de Guatemala (CACIF). Esto fue un esfuerzo de varios años y la misma tal y como se indica fue tratada por cuarenta expertos en la materia esto último es lo que hace la diferencia, el asesoramiento por profesionales conocedores de la materia a tratar para que una ley tenga la integralidad y la coherencia necesaria para no contener ningún tipo de antinomias en materia administrativa tributaria.

Conclusiones

Las sociedades mercantiles como sub producto del fenómeno asociativo que dio paso a la formación del Estado mismo dieron vida a la sociedad anónima como una de las formas por medio de la cual las personas se podían constituir como tal, siendo que, esta manera de hacerlo limita sus responsabilidades únicamente al capital aportado, es una de la formas en que normalmente en este período moderno se utiliza. Una de sus finalidades es obviamente la repartición de utilidades y esto puede realizarse, dentro de la sociedad anónima con la presentación y entrega de cupones que vienen adheridos a las acciones como una opción que la ley brinda a los socios de las mismas, es un acto que comúnmente se utiliza en las sociedades anónimas para el pago de dividendos. Se concluye que la propia ley lo permite y que las sociedades anónimas como personas jurídicas lo utilizan.

El Estado para su funcionamiento necesita agenciarse de fondos que aseguren la efectiva procuración de sus servicios, lo anterior se logra con la recaudación de tributos y alrededor de esta necesidad primaria se han elaborado los cuerpos legales en materia tributaria los cuales determinan en base a qué acciones o hechos se deben de cumplir con las mismas así

como las personas individuales o jurídicas que están sujetas a los mismos. Así como establece los hechos generadores también ha considerado determinadas exenciones del cumplimiento de las obligaciones tributarias con la finalidad de mantener cierta armonía y equilibrio entre el Estado y los contribuyentes. Dentro del Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos existió desde de su entrada en vigencia hasta el año dos mil doce una dicotomía perfecta entre los artículos 2 numeral 8 y el artículo 11 numeral 6.

Es una tarea difícil el interpretar la aplicación de las normas cuando estas mismas se contradicen, crean confusión no solamente en los particulares sino también en los entes administrativos que la aplican así como en los tribunales de justicia que deben dirimir y emitir resoluciones en cuanto a pretensiones fundamentadas en los mismos. Los preceptos jurídicos contradictorios simplemente no deben de existir máxime en una materia como la tributaria y esto se puede conseguir en la medida que los legisladores se asesoren de jurisconsultos expertos en la materia para que examinen la integralidad de cada uno de los cuerpos jurídicos, tanto los existentes como los que se encuentran como iniciativa de ley en el organismo legislativo. La situación que se presentó en la República de Guatemala debe tomarse como el ejemplo de lo que no debe de ser la tarea legislativa de crear leyes pues su irresponsabilidad genera consecuencias

que los propios legisladores no van a pagar sino que esta recaerá en el Organismo Judicial y los administrados.

Referencias

Fraga. G. (2000), *Derecho Administrativo* (40^a. Ed.). México: Editorial Porrúa.

García, C. (1996). *Derecho Tributario*. Argentina: Ediciones DePalma

García, E. (1963). *El principio de la interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos*. Revista de Administración Pública, 42, 267-294

Lifante, I. & Aguiló, J. (2010). *Interpretación jurídica y teoría del derecho*. Perú: Palestina Editores

Mantilla, R. L. (1989). *Derecho Mercantil*. (26^a. Ed.). México: Editorial Porrúa, S.A.

Quintana, E. A. (1997). *Derecho Mercantil*. México: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Richard, E. H. & Muiño. O. M. (2000). *Derecho Societario*. (3^a. Ed.). Argentina: Editorial Astrea

Rocco, A. (2002) *La Sentencia Civil, La Interpretación de las Leyes Procesales*. México: Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial.

Saccone, M.A. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Argentina: La Ley, S.A.

Legislación:

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala.

Jefe de Estado de la República de Guatemala. (1963). Código Civil.
Decreto Ley 106.

Congreso de la República de Guatemala. (1970). Código de Comercio.
Decreto No.2- 70.

Jefe de Estado de la República de Guatemala. (1964). Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley Número 107.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. Decreto 6-91.

Congreso de la República de Guatemala. (1996). Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92.

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

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012