



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

**El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta
en dividendos de capitalización de utilidades**
(Tesis de Licenciatura)

Joseline Alejandra Godinez Aleman

Guatemala, agosto 2024

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

**El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta
en dividendos de capitalización de utilidades**
(Tesis de Licenciatura)

Joseline Alejandra Godinez Aleman

Guatemala, agosto 2024

Para los 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, **Joseline Alejandra Godinez Aleman**, elaboró la presente tesis, titulada **El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en dividendos de capitalización de utilidades.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

San Felipe, Retalhuleu 04 de mayo 2024

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 asesor de la estudiante, Joseline Alejandra Godinez Alemán, ID 000007486. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada. **El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en dividendos de capitalización de utilidades.**
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Se le advirtió a la estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que la única responsable el contenido de la tesis es la estudiante.
- d) 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 en los trámites de rigor.

Atentamente,

Lic. Luis Fernando Rabanales Batres

Licenciado
Luis Fernando Rabanales Batres
Abogado y Notario

Guatemala, 15 de julio del 2,024

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 metodológico de la tesis del estudiante **Joseline Alejandra Godinez Alemán**, ID 000007486, titulada **El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en dividendos y capitalización de utilidades**. Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante. 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 en 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,



Lic. Gerardo Alejandro Castillo Oajaca

Licenciado
Gerardo Alejandro Castillo Oajaca
Abogado y Notario

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JOSELINE ALEJANDRA GODINEZ ALEMAN**
Título de la tesis: **EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN DIVIDENDOS DE CAPITALIZACIÓN DE UTILIDADES**

El Vicedecano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el tutor, Licenciado Luis Fernando Rabanales Batres de fecha 4 de mayo del 2024.

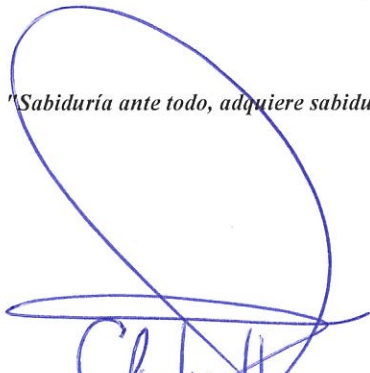
Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el revisor, Licenciado Gerardo Alejandro Castillo Oajaca de fecha 15 de julio del 2024.

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 29 de agosto del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M.Sc. Andrea Torres Hidalgo
Vicedecano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Dedicatoria

A Dios: Por ser mi fortaleza en tan arduo trayecto académico y dotarme de la sabiduría e inteligencia necesaria para lograr mis metas.

A mis padres: Por la mejor herencia que me han brindado, que es mi educación académica para desarrollarme personal y profesionalmente de manera independiente, y por el apoyo fraternal brindado a mi persona.

A mi hijo: Por ser el motivo más grande ypreciado de mi superación personal y académica al cual demostrarle el resultado de esfuerzo diario, disciplina y perseverancia.

A mi asesor: Por el acompañamiento y orientación en el trabajo de investigación para el logro de mis metas.

A Universidad Panamericana: Por su excelencia, gracias.

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

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
La Sociedad Anónima	1
Inscripción de una Sociedad Anónima ante la Superintendencia de Administración Tributaria	23
Impuesto Sobre la Renta	42
Conclusiones	75
Referencias	77

Resumen

En este estudio de modalidad jurisprudencial se abordó el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en dividendos y capitalización de utilidades, respecto a la incertidumbre legal contenida en la Ley de Actualización Tributaria, la cual no constituyó como renta gravada, la reinversión de las ganancias de una Sociedad Anónima a su capital social, sin la previa distribución y apercibimiento directo de cada uno de sus miembros. El objetivo general consistió en analizar la interpretación normativa que realizaron los órganos jurisdiccionales, para establecer la distinción y/o semejanza de los actos mercantiles anteriormente indicados, y determinar el respeto a la legalidad y a la tutela judicial efectiva conforme a las posturas de los sujetos procesales.

El primer objetivo específico fue establecer la estructura, funcionamiento, registro e incremento de capital de una Sociedad Anónima de conformidad con la ley. Asimismo, el segundo objetivo se refirió a determinar el hecho generador de las rentas gravadas al Impuesto Sobre la Renta, ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Luego, de analizar las legislaciones aplicables se concluyó que, en la capitalización de utilidades no se estableció un presupuesto jurídico que hiciera surgir una obligación frente al fisco. Caso contrario a los dividendos, que si están regidos al pago del tributo correspondiente. En razón que, aunque las ganancias provinieron de un mismo origen, fueron

destinadas a dos patrimonios diferentes. Lo que, para su interpretación requieren la observancia de los principios del derecho tributario. Respectivamente, legalidad, equidad, prohibición a la doble o múltiple tributación, no confiscación, entre otros.

Palabras clave

Hecho generador. Impuesto Sobre la Renta. Rentas gravadas. Capitalización de utilidades. Dividendos.

Introducción

En esta investigación se abordará el tema del hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en dividendos y la capitalización de utilidades, en virtud de la existencia de una laguna legal contenida en el artículo 84 numeral 2 literal d), de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, la cual grava en calidad de ganancias de capital, a las utilidades divididas y posteriormente distribuidas entre los socios de una Sociedad Anónima, sin determinar taxativamente como renta sujeta a dicho tributo, a la reinversión propia de los excedentes dinerarios obtenidos como resultado de la actividad social, para el incremento del capital societario. Motivo por el cual basta para estar exenta de la relación imponible, ante la inexistencia de un supuesto jurídico que respalde dicha actividad de cobro.

El objetivo general de la investigación será analizar los criterios jurisdiccionales materializados en sentencias, sobre la existencia del hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades y dividendos, para establecer la exclusión o integración de las instituciones mercantiles. Además, de la determinación de la debida observancia del principio de legalidad en los preceptos de las normas tributarias, acorde a las posturas emanadas del derecho de defensa de las partes procesales. El primer objetivo específico es el desarrollo del sistema organizacional, funcional y registral de una Sociedad Anónima y

las modalidades de incremento de su capital de conformidad con la ley, mientras que, el segundo es definir el presupuesto imponible de las rentas gravadas de una corporación mercantil ante el ente recaudador de tributos, por excelencia del Estado, -SAT-.

Las razones que justifican el estudio consisten en el cobro del Impuesto Sobre la Renta que la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, efectúa sobre la capitalización de utilidades de una Sociedad Anónima, conceptualizándola en dividendos, sin la existencia de un hecho generador que motive el cobro del respectivo tributo. Además, el interés del investigador en el tema radica en la inobservancia, por parte de los administradores de justicia en sus resoluciones, de los principios constitucionales y tributarios que afectan a los derechos de los contribuyentes en su vida y patrimonio. Para el desarrollo del trabajo, la modalidad de la investigación es la jurisprudencial.

En cuanto al contenido, en el primer subtítulo se estudiará a la Sociedad Anónima en su estructura, funcionamiento, registro y modalidades de aumento de su capital social. En el segundo, lo relativo a los tributos y a los efectos de la inscripción de una corporación mercantil ante la Superintendencia de Administración Tributaria, y finalmente en el tercero, lo referente al hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos sociales gravados, en calidad de ganancias del capital, respecto a los dividendos y la capitalización de utilidades, a través de un análisis

apegado a derecho y a la ley, con criterio fundamentado en la interpretación realizada por los órganos de justicia en sentencias, con relación a la materia.

La Sociedad Anónima

Dentro del ámbito del derecho, en el ramo mercantil, se regulan diversas figuras jurídicas contenidas en el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, las cuales se diferencian unas de otras por elementos identificadores, subjetivos y objetivos, tales como: las características propias y esenciales de cada una, los sujetos intervinientes, el objeto, la finalidad, y la naturaleza jurídica de la que se derivan para su existencia y validez. En el presente apartado, se desarrollará a la Sociedad Anónima, desde su generalidad hasta su particularidad, respecto a su funcionamiento, la representación de las acciones, las modalidades de aumento y reducción del capital social, el respectivo registro y la responsabilidad tributaria, al tenor de la doctrina y de la legislación guatemalteca aplicable.

La Sociedad Anónima surge desde la existencia del Derecho Romano, hasta la Edad Media, organizada como institución bancaria, autorizada para la recaudación de impuestos, bajo el control de la fiscalización pública. Posteriormente, con la creación del Código de Napoleón se convirtieron en empresas de carácter privado, excluyendo de toda intervención y control al Estado dentro de su administración, regulando las bases de su estructura, funcionamiento y finalidad acorde a la legalidad de dicha norma (Derecho Mercantil Guatemalteco, Tomo I, 2001, p.172). A partir de este surgimiento, la legislación napoleónica sirvió de

antecedente modelo para otros países, incluido el compendio jurídico guatemalteco que hoy en día rige, en el Código de Comercio vigente y positivo.

En virtud de lo anterior, las corporaciones mercantiles surgen desde la satisfacción de las necesidades de la población, toda vez que, al tener un carácter comercial generan un lucro, el que se origina desde la actividad del hombre en la producción de bienes para su consumo y de su familia. La evolución radica hasta la existencia de la división del trabajo, con el surgimiento de las figuras del productor, comerciante y consumidor, así como de las normas que reglamentan sus negociaciones de oferta y demanda, hoy en día contenidas en el Código de Comercio. De lo que consecuentemente, se derivan los comerciantes individuales (persona física), y sociales en el que se encuadra a la Sociedad Anónima como un ente colectivo, ficticio e integrado por sus miembros en calidad de socios.

La Sociedad Anónima nace a la vida jurídica por la actividad del hombre (humanos), y por las leyes que la rigen, principalmente el Código de Comercio, el que la reconoce en calidad de comerciante social. Se dota de plena validez y existencia por su constitución formal, a través de la intervención notarial en el faccionamiento de una escritura pública, la cual le atribuye ser sujeto de derechos y obligaciones, que son ejercidos por medio de sus representantes legales idóneos para el efecto. Además de la personalidad jurídica que le es otorgada, en virtud de su inscripción

solemne ante el Registro Mercantil, primordialmente. Sin perjuicio de su reconocimiento en otras organizaciones estatales, autónomas y/o descentralizadas de la República de Guatemala.

Entre otras instituciones autónomas y descentralizadas a las cuales les compete la inscripción de una Sociedad Anónima, es al ente recaudador de los tributos del Estado, denominada Superintendencia de Administración Tributaria, que tiene por objeto el control y fiscalización del régimen tributario de las personas individuales y jurídicas de la nación, en virtud de su jurisdicción en el territorio nacional, que su ley orgánica, el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala ,le confiere. Por lo que, las corporaciones mercantiles también se encuentran sujetas a la satisfacción de impuestos que dependen de la actividad que realicen, para contribuir al fisco a la realización de sus fines y la satisfacción de necesidades públicas.

Por lo tanto, la Sociedad Anónima, como institución del derecho mercantil, se origina como sujeto de derecho dentro de un Estado, por su efectiva inscripción y registro ante los órganos estatales instaurados para el efecto y anteriormente indicados. Constituyéndose por un sistema estructurado, organizado y funcional, dentro del cual se identifica y se da a conocer a través de una denominación social de libre formación, selectiva al momento de su constitución y de mutuo acuerdo entre sus socios. Asimismo, se instaura de órganos soberanos, administrativos y

fiscalizadores para su desarrollo acorde a sus fines, juntamente con la actividad de sus integrantes en calidad de accionistas, los cuales conforman un capital representado en acciones con modalidades de incremento y reducción legal, contenidos en el Código de Comercio.

Su función es meramente lucrativa por su naturaleza mercantil, la cual involucra la generación de ingresos dinerarios mayoritarios o no, conforme a su actividad social. Además, tiene carácter capitalista, porque se desarrolla a través de un capital que se deriva de una aportación inicial y por una inversión posterior de los excedentes de la participación accionaria de cada uno de sus miembros, para incrementar las bases de los fondos capitales, que derivan el acreditamiento de la calidad con la que actúan como “accionistas”. Por ello, la Sociedad Anónima, no se encuadra en las corporaciones mercantiles personalistas, por no constituirse de individuos que presten solamente su trabajo sin una cantidad de dinero de por medio.

Estructura de la Sociedad Anónima

Para el correcto desarrollo de una Sociedad Anónima, se requiere de la existencia de órganos temporales permanentes, objetivos y subjetivos. Son instituidos para generar un control de funciones dentro de la corporación mercantil y un riguroso orden de las actividades accionarias, en diligencias de nombramientos y remociones de personal,

administración del patrimonio, modificaciones de estatutos, entre otros. A fin de brindar transparencia institucional a sus miembros. Desde el punto de vista subjetivo, emana al carácter capitalista de la entidad mercantil, respecto a los sujetos que la integran y que la hacen subsistir, mediante sus aportaciones sociales; y objetivamente, a través de la soberanía, gestión, administración, fiscalización, desenvolvimiento y deliberación que les compete a sus integrantes.

En ese sentido, una Sociedad Anónima, subjetivamente se integra por personas denominadas “socios” que, al momento de coadyuvar a la constitución de ésta con aportes dinerarios, se les reconoce como “accionistas”. Los cuales hacen posible la existencia de la corporación mercantil, por las acciones que suscriben como capital. Además, obtienen el derecho de decisión, diálogo y deliberación con voz perenne y voto en asuntos internos. Sin embargo, no basta únicamente con el aspecto pecuniario para el cumplimiento de sus fines, también, deben de realizar diligencias de gestión, administración y control de la contabilidad y funcionalidad través de sus órganos especializados para ello. Específicamente en “Asamblea General”, y a través de un “órgano de administración y de fiscalización”.

En cuanto al órgano supremo, Villegas Lara (2001) hace mención que: “En la Sociedad Anónima el órgano de soberanía se le denomina asamblea. Se entiende por asamblea la reunión de los socios conforme las

normas específicas del Código de Comercio y las que hayan establecido en el contrato social” (p.195). En ese sentido, se constituye de manera general en su modalidad, ordinaria, extraordinaria, especial, y totalitaria, de naturaleza y actividad temporal. Por su integración ocasional, es celebrada solamente al momento de dialogar, decidir, debatir o deliberar aspectos internos de mejoramiento funcional, cuestiones referentes al capital, u organizacional de la corporación mercantil.

La Asamblea General tiene una función que se rige por limitación, es decir, respecto a lo que la ley y el contrato social, faccionado solemnemente por los fundadores, le faculta permisivamente o le prohíbe, en virtud del respeto a la autonomía de la voluntad de las partes contrayentes y sobre los asuntos que le determina el Código de Comercio, según la modalidad en la que se celebre. Asimismo, como el órgano supremo de la Sociedad Anónima, para su celebración se debe cumplir un proceso de convocatoria previa, solicitada por los sujetos correspondientes en calidad de administradores, fiscalizadores o por los propios accionistas, toda vez cumplan con el porcentaje requerido en ley.

El monto porcentual para convocarse a una reunión de Asamblea General lo determina el Código de Comercio, siendo éste del veinticinco por ciento (25%) de la participación accionaria con derecho a voto, la cual debe darse a conocer a través de avisos, previo a la fecha de su celebración. Con anterioridad a las reformas, el medio de comunicación era el Diario

Oficial, sin embargo, hoy en día se realizan vía electrónica en el portal del Registro Mercantil, para que ésta se lleve a cabo. Una vez solicitada la misma, para reunirse y tratar asuntos de discusión, aprobación, nombramiento, remoción, y entre otros, que sean materia sustancial de la Sociedad Anónima, debe de llenarse un quórum ordinario representado por lo menos, con la mitad de los socios con voz y decisión adquirida, por la tenencia de acciones, caso contrario, la misma no nace a la vida jurídica y no causa efectos legales.

También, se contempla una excepción a la regla, la cual permite evitar un proceso de convocatoria previo para la reunión y celebración de una Asamblea General, en su modalidad ordinaria y extraordinaria, siempre que la totalidad de los accionistas con voz y derecho a voto se encuentren reunidos y, que por unanimidad decidan celebrar la misma y aprobar la agenda. Lo que al tenor de la doctrina se le denomina “totalitaria “en sociedades mercantiles, siendo una terminología aplicable en el presente caso, por su naturaleza de integración absoluta de los miembros, con el objeto de evitar demora y mayores formalismos en la decisión de asuntos fundamentales de una Sociedad Anónima.

En concurrencia de la clasificación del órgano supremo de la Sociedad Anónima, en el caso de una Asamblea General de carácter extraordinaria se fija una reunión en quórum de sus miembros de hasta un sesenta por ciento (60%) de las acciones votantes, incrementada en un diez por ciento

(10%) más del porcentaje ordinario, por el trato de temas accesorios discutidos y deliberados, respecto a modificaciones en la escritura social ya instaurada, respectivamente; por creación y adquisición de acciones o el aumento de su valor nominal, así como el incremento y reducción del capital social, y cualquier otro motivo para el cual convoquen las personas legalmente establecidas para el efecto, en el Código de Comercio, en virtud de las necesidades o satisfacciones de la corporación mercantil y de sus socios.

La Sociedad Anónima, además de tener un ente encargado de la gestión soberana, también se constituye de un órgano de administración, de carácter unipersonal o colegiado, que puede ser integrado por un Concejo. Encabezado por un presidente, gerentes y suplentes, en los que se encomienda a una o varias personas denominadas “administrador o administradores”, electos previamente en Asamblea General ordinaria, indistintamente de que sean socios o no, la función de tener a su cargo la gerencia, control y orden de los negocios sociales, así como de ejercer la responsabilidad frente a los accionistas, como con terceros. Y fundamentalmente, de acreditar la representación judicial y extrajudicial de la persona jurídica, dentro o fuera de juicio, defendiendo los derechos, libertades y patrimonio de esta.

En ese sentido, el o los administradores de la Sociedad Anónima, son las personas a las que se les delega la actuación y representación en nombre de la persona jurídica, dentro o fuera de un proceso judicial. Respecto a la defensa de los derechos e intereses de esta, y el cumplimiento de las obligaciones frente a los accionistas o terceros interesados que interpongan una acción procesal en contra de la misma, por algún incumplimiento legal en la realización de sus funciones. Toda vez que, la legislación civil guatemalteca que rige las relaciones entre particulares sin intervención estatal constituye a las sociedades mercantiles en calidad de entes ficticios con personalidad propia, lo cual las hace acreedoras de libertades, garantías, facultades y prohibiciones frente a otros sujetos.

Por ello, la Sociedad Anónima les otorga a los administradores responsabilidad mayoritaria, en virtud de las actuaciones judiciales que realizan dentro de un procedimiento, en el cual peligren los derechos de la persona jurídica, de sus miembros, o frente a terceros, respondiendo por los daños y perjuicios causados por su culpa de manera solidaria, acorde a lo establecido y permitido en escritura social constitutiva y de nombramiento de estos. También, podrán ser removidos por la misma vía en que fueron nombrados, por acuerdo unánime de los socios sin mediar causa expresa, al tenor que, las corporaciones sociales se rigen por el principio de deliberación y decisión de la voluntad de la mayoría de los accionistas con voz y voto en Asamblea General.

Derivado de lo anterior, la Sociedad Anónima también se complementa de otro ente de carácter temporal, que surge por lapsos de tiempos específicos y necesarios, con el objeto de equilibrar el margen de los poderes sociales de soberanía y administración de esta. Teniendo la función exclusiva de, controlar la actividad administrativa y suprema de los otros órganos, por medio de registros de contabilidad y verificación de documentos de la corporación mercantil, a cargo de los socios, contadores, auditores o comisarios designados conforme a lo que determine la ley en la materia, respectivamente el Código de Comercio, y a lo que permita la escritura social. “Por esa razón, se ha establecido un órgano de fiscalización, con el que se pretende garantizar y ofrecer seguridad en el buen manejo de la gestión social, lo que redundará en la confianza que el accionista siente al invertir su capital en la adquisición de acciones.” (Villegas Lara, 2001, p. 210).

El órgano fiscalizador, en efecto, se integra por auditores, contadores o demás personal facultado para el efecto, con el objeto de efectuar un control y fiscalización en la cuenta de los ingresos y egresos de una Sociedad Anónima, a través de exámenes y análisis certeros que establezcan la veracidad de las fuentes de entrada y salida de los montos dinerarios de la corporación mercantil, respecto a las bases generales de su capital, incremento o reducción. Así como la inspección de los títulos de acciones que posean los accionistas, para ser declarados válidos,

legítimos y legales para su incorporación al patrimonio social, a fin de que coadyuven al desarrollo societario y a la generación de utilidades.

Por tanto, la Sociedad Anónima se estructura por órganos con orden de jerarquía, que parten desde la soberanía hasta la inspección meticulosa funcional y económica de la misma. Siendo reconocidos a través de un proceso legislativo, el cual los dota de legalidad por encontrarse regulados en el Código de Comercio, los que son ejercidos y representados por sujetos denominados socios. Salvo el órgano de administración, el cual puede ser controlado por personas sin calidad de accionistas, siempre y cuando posean las facultades necesarias para defender los intereses de la corporación mercantil en un proceso judicial o extrajudicial, que juntamente con la fiscalización forman parte del sistema social que coadyuva a la obtención de un incremento accionario pleno y llano.

Cabe resaltar que, de los órganos objetivos y subjetivos anteriormente desarrollados, se deriva un elemento accesorio fundamental que integra y le da existencia a la Sociedad Anónima, el cual se materializa para conferirles la calidad de accionistas a sus miembros titulares. Otorgada por la adquisición de estos, a través de títulos con valor nominal que los representan en la corporación mercantil. Siendo un objeto sustancial, por medio del que se deriva su carácter capitalista, respecto al elemento en el que recae, respectivamente, que es en una cantidad de dinero debidamente

suscrita y pagada por los socios, susceptibles de una generación de lucro, las cuales son denominadas “acciones”.

La representación de las acciones

Las acciones en el Derecho Mercantil representan los valores dinerarios constituidos en títulos que confieren igualdad de derechos a sus poseedores, entre ellos, el derecho al voto en las Asambleas Generales ordinarias y extraordinarias, así como la determinación de la calidad con la que actúan, la participación en la distribución de utilidades y el derecho preferente frente a terceros. En ese sentido, integran el capital de una Sociedad Anónima, y se caracterizan por ser bienes muebles, por su simple transmisión de una persona a otra, individual o jurídica, y por ser objeto de ciertos derechos reales de uso y goce como la prenda y usufructo. Estas aportaciones tienden a tener un carácter indivisible, nominativo y de pertenencia individual, es decir, que no son susceptibles de fraccionamiento y por ende son personales, además, de que deben de establecer su valor para definir la participación accionaria de cada socio.

Respecto al carácter nominativo, se determina que las acciones deben de establecer la identificación de las personas a las que pertenecen o que las han suscrito, así como el valor, o la cantidad de dinero de la que se constituyen. A efecto que, antes de la emisión y vigencia de la Ley de Extinción de Dominio, era susceptible consignarlas al portador. Siendo un

aspecto que hoy en día a través de las reformas al Código de Comercio, el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, ya no es posible, por los cometimientos de actos ilícitos que anteriormente se realizaban con ellas, al ser entregadas u obtenidas por cualquier persona, que no era determinada y detallada en el título.

Por ello, las acciones, al constituirse como institución pecuniaria de una Sociedad Anónima, poseen de un titular que acredita su calidad como accionista, a través de la inscripción correspondiente ante el Registro de Accionistas por su participación accionaria, caso contrario, solamente se consideran simples tenedores. Su clasificación se divide en 3 distintas maneras, siendo: las comunes, las de carácter preferente y otras que no confieren voto a sus poseedores. Las primeras, son aquellas que otorgan iguales derechos a todos los que las suscriben; las segundas se caracterizan porque rompen con la igualdad societaria, al tener un derecho privilegiado en el reparto de utilidades o de liquidación, entre los demás miembros; y las terceras, privan de decisión al accionista en Asambleas Generales, siendo acreedores solamente de las ganancias percibidas, sin poder de discusión y deliberación en las convocatorias.

Por lo que, a través de las acciones, se determina que cada socio que genere un aporte o ingreso monetario a la Sociedad Anónima en su constitución, debidamente divididas, suscritas y pagadas, se representa ante ella a través de títulos nominativos susceptibles de venta,

adquisición, traspaso, y transferencia a otras personas o terceros, por su simple transmisión por endoso. Las cuales les confieren a sus accionistas, el exclusivo derecho a percibir y gozar de las ganancias obtenidas, como resultado de su actividad y participación social dentro de la misma. Siendo montos de los que los socios pueden disponer de manera conveniente para su provecho personal o para beneficio y desarrollo de la entidad mercantil.

Así lo determina el Código de Comercio (1970), de la siguiente manera:

Las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio. A los títulos de las acciones, en lo que sea conducente, se aplicarán las disposiciones de los títulos de crédito (artículo 99).

Además, estos valores dinerarios, catalogados por la ley como acciones, se constituyen dentro del marco de las cosas mercantiles y se relacionan con los títulos de crédito, por el otorgamiento de un derecho autónomo a cada uno de los socios y la transmisión de estos. Por lo que, en la Sociedad Anónima surgen para la formación de un monto social que sirva para la constitución, sostenimiento, desarrollo, y generación de lucro de la corporación mercantil. Con el objeto de que, los accionistas que contribuyan a su conformación, posteriormente de percibidas las ganancias por su actividad, realicen una inversión de las utilidades obtenidas para aumentar o disminuir al mismo, según las necesidades, requerimientos o pérdidas de la persona jurídica como tal, derivándose de lo anterior la institución del “capital social”.

El capital social

Es una institución mercantil de la Sociedad Anónima que se constituye respecto a la reunión de los ingresos monetarios de los que dispone y goza la entidad mercantil, para su constitución y desarrollo. Está conformado por aportaciones sociales divididas en partes iguales, representadas en títulos de acciones que suscriben los accionistas, las cuales se determinan y detallan solemnemente desde la escritura social para su respaldo legal. Se presenta de tres diversas maneras, primero; el capital autorizado, siendo la cantidad mayoritaria de la que goza la corporación mercantil, susceptible de suscripción accionaria, sin la necesidad de formalización de aumento a través de la celebración de una Asamblea General, por encontrarse previamente acordada y materializada la cantidad idónea en el documento constitutivo. Bastando para el efecto, la omisión del proceso de reunión de los socios.

Segundo, el capital suscrito, determina el valor que indispensablemente debe de pagar parcial o totalmente cada accionista por las acciones adquiridas, consistentes en el valor nominal que no sea menor del veinticinco por ciento (25%) de las mismas al momento de suscribirse. Y tercero, el pagado, que es el monto necesario al que asciende la constitución de una Sociedad Anónima, con una cantidad de por lo menos doscientos quetzales (Q.200.00) que sirven para su conformación.

Anteriormente a las reformas del Código de Comercio, el tercer supuesto se basaba en la cantidad de cinco mil quetzales (Q. 5,000.00), lo cual generaba desventaja a los particulares por ser una cantidad por encima de las capacidades económicas de los pequeños e informales comerciantes, razón por la que, los legisladores a través del Decreto 18-2017 del Congreso de la República de Guatemala, en pro de los mercaderes lo redujeron a la cantidad antes mencionada.

Con relación al capital social, Brunetti (1960), establece lo siguiente:

El capital social está dividido en un número determinado de partes iguales, denominadas “acciones”, cada acción es por consiguiente una parte alícuota de aquel. El sello capitalista de la sociedad lo proporciona el hecho de que, correspondiendo cada acción al total de la aportación del socio individual, cuanto más elevada sea la cifra de la aportación tanto mayor es el número de acciones asignadas al socio. La participación en acciones no se produce en razón al número de socios que han intervenido en el acto constitutivo, sino del número de las acciones suscritas, con lo que, siendo todas ellas de igual valor puede asignarse una acción a un socio, a un segundo, a un tercero, a diez, cien y así sucesivamente (p. 91).

De esa cuenta, el “capital social” se determina por la cantidad de “acciones” que lo constituyen. Debiendo anunciarse íntegramente ambas figuras jurídicas, para generar un equilibrio coherente, verídico y exacto entre el monto autorizado y pagado con los títulos que se van a suscribir en una Sociedad Anónima. En el entendido que, no pueden suscribirse cantidades mayores, de los valores inicialmente pactados y contemplados en la escritura respectiva, por regir como ley entre las partes. Lo que, al contravenirse, generaría un descuadre y detrimento en la contabilización

de la entidad mercantil, tendiendo a una deficiente actividad societaria, que no rendiría los excedentes necesarios para el goce de utilidades a los socios, y atentando a su vez, en contra el incremento y superación del monto base inicial, dando como resultado una reducción sucesiva del mismo.

El aumento y reducción del capital social

La Sociedad Anónima tiene la facultad de ejecutar operaciones para aumentar o reducir el número de acciones nominativas que constituyen el capital social, a través de su órgano competente, que es la Asamblea General y soberana mercantil, con la presencia y reunión de los accionistas, en la forma que lo permite y establece la escritura constitutiva correspondiente, respecto al valor y tipo de pago. Las modalidades del incremento de éste, se llevan a cabo de diversas maneras, entre ellas; por la emisión de nuevas acciones, por el acrecentamiento del valor nominativo de la participación accionaria, por aportaciones dinerarias, en especie y por capitalización de utilidades. Siendo oportuno mencionar, que para la validez de la ampliación del monto base inicial se requiere del acuerdo, voto y el consentimiento unánime de todos los miembros o en su mayoría.

Dicho aumento del capital social es llevado a cabo a través de una Asamblea General extraordinaria, por ser un asunto accesorio y modificativo de la escritura social, previamente establecida entre los socios, el cual se determinará con el voto favorable de la mayoría, debiendo ser por encima del cincuenta por ciento (50%) de los miembros con acciones decisorias emitidas. En la reducción, ocurre lo mismo que en el incremento, con la única diferencia de que la responsabilidad recae en el administrador o administradores y el órgano fiscalizador por las pérdidas ocasionadas. Sin embargo, ante algún desacuerdo por parte de los miembros de la Sociedad Anónima, por las decisiones tomadas al respecto, tienen el derecho de oponerse a las mismas, a través de un proceso en una vía expedita, que por su naturaleza jurídica se ventila en juicio sumario, en reconocimiento a sus derechos de defensa.

La característica esencial de estos tipos de actos sociales de incremento y reducción del capital, a través de las acciones emitidas por la Sociedad Anónima, para que causen efectos jurídicos, es necesario que se realice la inscripción correspondiente. A través de la presentación del documento que confirme la ampliación o disminución de las aportaciones dinerarias de manera solemne. Con el primer testimonio de la escritura pública o acta notarial, para su posterior acreditamiento ante el Registro Mercantil. Siendo el ente encargado y competente de conformidad con la ley, respectivamente, el Código de Comercio, para el reconocimiento de la validez de las actuaciones mercantiles de toda persona tanto individual

como colectiva. Fundamentado lo anterior en el artículo 206 del Código de Comercio (1970) que establece lo siguiente: “La resolución de aumento de capital se elevará a escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil”.

Registro Mercantil de Guatemala

Es una institución jurídica orientada en el principio de publicidad, en concordancia con el Derecho Registral, consistente en dar a conocer todo acto, documento, y demás asuntos de naturaleza comercial al público por medio de la inscripción correspondiente. En ese sentido, el Registro Mercantil es la entidad encargada de registrar, anotar, otorgar efecto y validez con carácter erga omnes a las actuaciones mercantiles de las personas individuales y jurídicas, contenidas en el Código de Comercio, Decreto 2-70 de la República de Guatemala, a través de los registradores establecidos para el efecto, los cuales se caracterizan por ser profesionales del derecho, dotados de conocimientos jurídicos y legales, que actúan en su calidad de Abogados y Notarios debidamente colegiados y activos.

Las inscripciones que se realizan en el Registro Mercantil de Guatemala son respecto a personas físicas o naturales y a personas jurídicas o colectivas. Teniendo como deber formal, la obligación de registro, los siguientes sujetos; los comerciantes individuales, auxiliares de comercio, empresas o establecimiento, la sociedad mercantil, y entre otros más. Así

mismo, se consignarán en libros a efecto de mantener un orden del archivo registral, por lo que, en el caso de la Sociedad Anónima debe constar en el de sociedades mercantiles para estar facultada al ejercicio de libertades legales y a la adquisición de obligaciones que de su funcionamiento se deriven, y con ello lograr la realización de sus fines.

Respecto a los registradores, éstos tienen la obligación de otorgar un respaldo de los actos registrados, a cada uno de los individuos obligados a la inscripción correspondiente, que impliquen una acreditación o pérdida de derechos, a través de la emisión de documentos, tales como: las certificaciones, que son documentos por escrito solicitados para algún trámite judicial o extrajudicial, que no contemplan costo ni citación previa alguna para su obtención. Así como, las patentes de comercio, siendo las constancias que extienden de manera física o electrónica a toda sociedad o empresa debidamente registrada, con la particularidad que deben ser colocadas en un lugar visible para hacerla de conocimiento al público.

De esa manera, la Sociedad Anónima para ser considerada válida, requiere de un proceso previo con intervención notarial, consistente inicialmente en el cumplimiento de requisitos legales para constituirse y proceder al posterior faccionamiento de la escritura constitutiva, en donde se determinen las bases de esta, su objeto establecido de manera amplia, a efectos de evitar posibles complicaciones futuras de modificación o ampliación, su capital inicial, suscrito y pagado, la integración de sus

miembros, la representación de las acciones, los derechos y obligaciones de los elementos subjetivos, la funcionalidad de los órganos de soberanía, administración y de fiscalización, los estatutos internos de la misma, y entre otros aspectos más. Con el objeto de proceder al diligenciamiento del registro e inscripción correspondiente ante el Registro Mercantil General de Guatemala.

La inscripción de una Sociedad Anónima se basa en un proceso en el que se deben de satisfacer con prerrogativas de ley previas. Primeramente, los fundadores o representantes de estos, comparecientes o quienes facción en la escritura constitutiva de la misma, deben de estar inscritos en calidad de contribuyente individual, para tener la facultad de registrar a la empresa. Toda vez que, para el ejercicio de una persona jurídica, deben de existir mandatarios legales que tengan nombramiento y reconocimiento previo legal, para el ejercicio de su actividad social. Correspondiendo lo anterior a los contribuyentes individuales, caso contrario, la persona jurídica como tal, no podría desarrollarse y legitimarse por sí sola.

Consecuentemente, se debe realizar un procedimiento administrativo, consistente en la entrega de documentos, formularios y constancias de pago del arancel número trece (13) y dieciocho (18), correspondientes a la persona física y jurídica, es decir, al contribuyente individual y colectivo. De los cuales el registrador les otorgue autenticación de pago, por el valor de cien quetzales por cada uno, sumando a la totalidad un

monto de doscientos quetzales (Q.200.00) acreditados en el Banco de Desarrollo Rural. A efecto de obtener la autorización correspondiente para actuar como Sociedad Anónima, con el uso legal de los datos con que se identifica, para el ejercicio de su actividad, y desarrollo íntegro con sus socios, ante el Registro Mercantil General de la República de Guatemala. Determinándose de esa manera que, por medio de la inscripción registral la Sociedad Anónima se encuentra debidamente reconocida y que es válida para funcionar como sujeto de derecho, representada a través de una persona física previamente designada en la escritura social por acuerdo de los accionistas. Siendo el resultado de ésta, la adquisición de una patente de comercio que le brinda certeza y seguridad jurídica ante la colectividad, acreditando su constitución de forma legal, que como consecuencia lleva aparejado el cumplimiento de obligaciones tributarias, ante un ente autónomo y descentralizado establecido para el efecto, denominado Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Por ende, al inscribirse una Sociedad Anónima en el Registro Mercantil de Guatemala debidamente y de conformidad con la ley, se genera una responsabilidad imponible dentro del margen comercial, transformándose en materia propiamente fiscal, de la que se deriva la obligación de informar a la Superintendencia de Administración Tributaria, de la constitución de la entidad mercantil para proceder a su registro dentro de la institución fiscalizadora, a efecto de que ésta le rinda al Estado un tributo por la actividad comercial que realiza. No obstante, para ello,

existe una serie de requerimientos que el sujeto activo (ente acreedor del tributo) le solicita al sujeto pasivo (contribuyente o responsable) sobre las generalidades, datos, documentación, libros e informes de la corporación social, que debe de presentar para consolidar el vínculo tributante administrativo.

Inscripción de una Sociedad Anónima ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Dentro del ámbito jurídico y sus distintas materias, por ser el derecho uno solo, se complementa una rama con otra, de las cuales surgen una serie de obligaciones, sujetas entre instituciones de diversa índole legal. Por lo que, al existir Una Sociedad Anónima debidamente inscrita en el Registro Mercantil, por su naturaleza, genera ganancias, como excedentes del capital social, que constituyen una renta imponible gravada por la Ley de Actualización Tributaria, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. La que debe de ser declarada y pagada por los sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes o responsables de conformidad con el Código Tributario. A efecto de beneficiar al Estado, acreditando el impuesto correspondiente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para contribuir a la obtención de ingresos dinerarios, denominados conforme a la doctrina “tributos”.

En ese sentido, la exigibilidad del tributo surge a través del Organismo Legislativo, siendo el único que tiene la potestad de crear, modificar o derogar impuestos. Facultado a su vez, para delegar la competencia de la recaudación de estos, a otra entidad descentralizada, que en el presente caso es, a la Superintendencia de Administración Tributaria. Por ello, dicha institución estatal se encarga de recibir los tributos y degenerar comunicados vía electrónica sobre sus procesos administrativos, con el objeto de modernizar e inspirar rapidez en el sistema tributario. Haciéndoles saber también a los contribuyentes, de sus obligaciones y deberes formales ante el fisco, para el debido cumplimiento de la obligación imponible.

De tal manera que, el procedimiento para la inscripción de una Sociedad Anónima ante la Superintendencia de Administración Tributaria, consiste en la presentación de documentos que respalden a la corporación mercantil, tales como: el Documento Personal de Identificación o pasaporte vigente (si fuere extranjero) y nombramiento del Representante Legal, el testimonio de la escritura constitutiva, factura por servicios de agua, luz , telefonía, recibo del Impuesto Único Sobre el Inmueble, y la patente de comercio. Una vez entregada la documentación respectiva, el ente recaudador al tenor de sus facultades, procede a constituir una base de datos de la información recibida, a través de su plataforma virtual aunada al Registro Mercantil, a efecto que, el contribuyente realice la verificación y confirmación del alistamiento de la persona jurídica, para

imponerle los tributos que debe de satisfacer por las ganancias que se deriven de su actividad.

Por lo que, en concurrencia del tema y para comprensión de este, es necesario desarrollar el contenido del Derecho Tributario, desde su generalidad, hasta su particularidad. Principiando desde los tributos y su clasificación legal, seguido la relación jurídico-tributaria, así como los elementos de la obligación fiscal exteriorizados a través del sujeto activo y pasivo, el objeto imponible, el hecho generador, y la base impositiva a través de la cual se determina la cuantía del impuesto que se debe de satisfacer, y la regulación legal que lo rige. Encuadrándose de esa manera, lo anteriormente establecido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, denominado por los legisladores como “Código Tributario”, que estipula normas de derecho público, con relación a las obligaciones fiscales de los individuos con el Estado.

Los tributos

El origen de los tributos remonta desde la antigüedad, en los tiempos de guerras y conquistas de tierras por los Reyes a través de sus ejércitos (La teoría de la tributación, 1974, p.115). Cada batalla ganada era un generador de ganancias de territorio, joyas e incluso personas para la esclavitud y la explotación laboral, de manera que, la prolongación de las mismas, causaba detrimento al reinado llevándolo a la bancarrota , lo que conllevó

a los gobernantes a exigirle a los nobles y su población , el pago obligatorio de una cantidad de dinero para el sostenimiento de las fuerzas armadas y la obtención de nuevos recursos , a efecto que subsistiera el imperio y así cumplir con sus fines primordiales.

De ese modo, surge la intervención del Estado para el sostenimiento de un territorio, en virtud que, los impuestos contienen un único efecto, que es el de mantener a los individuos que sufren de escasez de recursos para su subsistencia, a través del provecho de sus ganancias, cobradas de manera equitativa y justa, percibidas como contraprestación de un beneficio público otorgado. Respecto a que, el gobierno es el legítimo encargado de proporcionar bienes y servicios para satisfacción del pueblo, respectivamente; transporte, educación, limpieza, servicio de cableado eléctrico, pavimentación, entre otros. Siendo los tributos, aquellas prestaciones indispensables que los mandatarios supremos exigen a sus particulares, por medio de órganos descentralizados, y acreedores de estos, con la finalidad de obtener los ingresos necesarios para causar el bien común en la sociedad y dentro del marco gubernamental.

Los tributos se definen desde una generalidad terminológica, doctrinaria, como un aporte dinerario de carácter obligatorio y sin distinción alguna, que tienen un objeto en común, de contribuir al sostenimiento de la población y del Estado mismo. Siendo una conceptualización que varía en la legislación guatemalteca, pues el Decreto 6-91 del Congreso de la

República de Guatemala, Código Tributario, los clasifica según su funcionalidad y objeto en; impuestos, como los ingresos que se derivan de un hecho generador tipificado en las normas fiscales, respecto a la actividad que realizan las personas, que no recae directamente en el elemento personal, sino en el objetivo (objeto) en una renta, un consumo, una actividad, ganancias, actos o contratos, entre otros.

También se contemplan dentro de la clasificación de los tributos a los arbitrios, siendo los impuestos destinados a favor de las Municipalidades y otras entidades acreedoras de los mismos. Las contribuciones especiales, como las aportaciones rendidas, en virtud del goce de servicios u obras públicas que sirven a la población para su subsistencia, desarrollo íntegro y moral, tales como: transporte, educación gratuita, energía eléctrica, servicios de telefonía, servicios de basura, mantenimiento de pavimentación de calles, alumbrado público, entre muchos más. Y las de por mejoras que son, las retribuciones que se entregan al fisco para sufragar o cubrir gastos de un proyecto u obra social, que consecuentemente incrementa la plusvalía de los bienes inmuebles de los contribuyentes, las que se deducen del gasto total de la misma, y que son cobradas respecto al monto ascendido del inmobiliario.

Determinando de tal manera, los diferentes tipos de tributos que la legislación guatemalteca contempla como vigentes y positivos, que sujetan de cumplimiento a los contribuyentes, por el presupuesto jurídico

que llevan inmerso. A través del cual se tipifican, por la institución jurídica del hecho generador, que causa que el impuesto exista y que sea respaldado por la ley tributaria, para su efectivo cobro a los sujetos pasivos, en virtud del principio de legalidad y en atención al llamado que, ante la ley nadie puede alegar su ignorancia, por encontrárselas disposiciones previa y formalmente aprobadas, sancionadas, promulgadas y publicadas con potestad legislativa en los cuerpos normativos.

Así mismo, al tenor de los tributos, se desarrollan una serie de directrices en los que se inspiran, principalmente por la legalidad, lo que determina que todo requerimiento fiscal se debe de realizar con estricto apego a la ley y de la manera en que ésta lo permite, para cumplir con la obligación imponible. Secuencialmente, a través de la equidad; consistente en la forma de cobro de impuestos a los contribuyentes, conforme a la realidad económica de cada uno de ellos, para no contravenir el principio de capacidad de pago y no confiscación; el cual evita que el aporte dinerario rendido ante la Administración Tributaria absorba el patrimonio total de las personas y como consecuencia se les deje sin ningún apercibimiento monetario. En el entendido que, la tergiversación o incumplimiento de lo antes mencionado, se contrapone al fin de los ingresos fiscales.

Respecto a la naturaleza de los impuestos, se establece que se instruyen acorde a la comodidad, certidumbre y justicia de los sujetos pasivos. En sentido que, se requiere el pago de los tributos conforme a la calidad,

actividad e ingresos que los contribuyentes posean, cobrándose a cada quien lo que corresponde de conformidad con la ley. Y que, para la satisfacción de estos, legalmente se determina un lapso de tiempo, forma y lugar de cumplimiento, con el objeto de que los individuos tengan el conocimiento de sus obligaciones fiscales ante la Administración Tributaria u otros entes acreedores y las satisfagan debidamente, y no puedan absolverse de dicha responsabilidad. Además, de que son los ingresos más importantes de los que se beneficia el Estado y a su población.

El hecho generador

Desde la generalidad del Derecho Tributario, también es denominado “hecho imponible” o “presupuesto jurídico”, que consiste en una institución fiscal por la que se tipifica el tributo, el cual obliga y relaciona a los contribuyentes, tanto individuales como jurídicos con los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y por mejoras, en virtud de sus actividades o lucros. Tiene por objeto el pago de una prestación exigible coactivamente, que da origen a la obligación imponible, para ser cumplida y que derivado de ello, los sujetos pasivos obtengan solvencia ante el régimen fiscal y eviten cualquier tipo de sanción por infracciones administrativas, o por la comisión de ilícitos penales tales como: la defraudación tributaria y sus casos especiales, la resistencia a la acción fiscalizadora, y entre otros más.

El hecho generador surge, conforme al poder originario que se deriva del derecho tributario, que consiste en la determinación que contempla la norma suprema, de las personas u órgano a cargo de la creación, derogación y reforma de los tributos. Enfáticamente, la Constitución Política de la República de Guatemala, reconoce dicha atribución al Organismo Legislativo, el cual está dotado de potestad o supremacía tributaria para, generar e imponer impuestos, así como exenciones a la población, a través de un proceso formal de creación de leyes desde su discusión, aprobación, modificación, sanción, aceptación, ratificación y publicación, reunidos en pleno del Congreso, con el voto favorable de los representantes del pueblo, para su plena vigencia, a efecto que sea aplicable a la generalidad sin filtros de singularidad o distinción social, y con la debida observancia al principio de legalidad.

Fundamentado en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), de la siguiente manera:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria... (artículo 239).

Según la Real Academia Española (2005): “El término “generador” significa, que genera, creador, causante, autor” (párr. 1.) Por lo tanto, al atribuirle la palabra “hecho” se determina una condición o acontecimiento

que da origen a alguna situación en concreto. Lo que, en el ámbito jurídico, se considera un mecanismo, por el que se crea una relación tributaria, en virtud su previo establecimiento en la ley, específicamente en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala denominado “Código Tributario” y leyes conexas especiales. Con el objeto de respaldar la interrelación de los contribuyentes con la Administración Tributaria, acorde a los derechos y obligaciones que de la misma se deriven.

La obligación tributaria

También denominada “relación jurídica tributaria”, “crédito” o “deuda imponible”. Surge como consecuencia de la potestad fiscal de la que goza el Organismo Legislativo, ante una población coaccionada a satisfacer impuestos, arbitrios, y contribuciones especiales y por mejoras, en virtud de un hecho generador que los origina. Creando un vínculo personal, entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, que tiene por objeto el cumplimiento de una prestación contemplada jurídicamente en la ley, de la que se deriva el acreditamiento de ciertos derechos y obligaciones, como: de dar, por la voluntad que debe tener el contribuyente para solventar sus tributos; de hacer, por la competencia imponible del fisco para requerir de pago; y de no hacer o tolerar, respecto a la libertad que tienen los particulares obligados, de abstenerse o contraponerse a una exigencia emanada de la propia norma.

En ese sentido, doctrinariamente se ha denominado de diversas maneras a dicha institución fiscal, en dos términos primordiales y distintos, que constituyen una sola figura jurídica contemplada en la ley, respectivamente; en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, siendo éstas, “la relación imponible”; que constituye el género, mediante la que se determina e identifica el vínculo entre los sujetos activos y pasivos. Y, por otro lado, “la obligación tributaria”, que es la esencia o la especie, la cual define a la prestación de cumplimiento coaccionado entre los elementos subjetivos (personas), y la derivación de derechos y obligaciones. Que, en efecto, ambas constituyen un mismo sentido, y el surgimiento de un nexo personal, así como el pago de los impuestos conforme al hecho generador reconocido en la norma. Variando solamente en terminología o denominación.

Fundamentado en el Código Tributario (1991) que determina lo siguiente:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo, y a los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente (artículo 14).

La relación jurídico imponible se caracteriza por su elemento objetivo, el cual le da razón de ser dentro de la esfera normativa. Su efecto principal es la determinación de una obligación fiscal por medio de la base

imponible, mediante la cual se les otorga un valor a los elementos objetivos, para el establecimiento del monto adeudado con el fisco, respaldada en ley y justificada a través de un presupuesto jurídico. Con la finalidad de que la Administración Tributaria realice una efectiva recaudación de tributos, acorde a su competencia aunada a su funcionalidad de ejercer el control y fiscalización de los impuestos o del régimen tributario a favor del Estado, para el cumplimiento de sus fines primordiales, entre ellos, el bien común.

Respecto a los demás elementos objetivos de la relación jurídica tributaria, se determina que éstos se desarrollan inicialmente desde el ámbito administrativo, por el requerimiento de pago que la Administración Tributaria realiza sobre los sujetos pasivos que generen un lucro, ganancia, o consuman, materialicen o presten servicios en la sociedad. A efecto de considerarse la capacidad de pago de cada uno de éstos, para la posterior verificación y realización de ajustes en la deuda imponible y de su base impositiva. De manera que, los particulares gravados actúen en virtud de su derecho de defensa o conforme al principio de contradicción y bilateralidad contraponiéndose ante todas las arbitrariedades del Estado, por cobro exorbitante o tergiverso respecto adeudos con el fisco.

Representándose lo anteriormente indicado, en la determinación de la obligación tributaria, la que debe verificarse luego del surgimiento de esta. A través de la cual, se define la cuantía de la base impositiva y se declara la existencia o inexistencia de la relación imponible. Efectuada de manera automática por parte de los sujetos pasivos, haciéndolo saber al ente recaudador del Estado sin requerimiento de este, y en su defecto, de oficio por parte de la Administración tributaria de dos maneras. Primeramente, desde la certeza, sobre documentos, registros contables, o libros de los contribuyentes que sirvan para regular la cantidad debida de impuestos y seguidamente; desde la presunción, la que se realiza respecto a indicios de años anteriores declarados por el obligado, por no presentar los informes requeridos en el tiempo que le fueron solicitados.

De manera que, ante la existencia de un excedente de la cuantía de la base imponible por error de cálculo, habiendo cumplido el contribuyente con el pago de su obligación, este le puede ser devuelto por la Administración Tributaria o compensado a su cuenta del tributo, en observancia al principio indubio pro-contribuyente y viceversa, a favor del régimen tributario. Por lo que, en virtud de una desobediencia por parte de los sujetos pasivos, en la determinación del monto impositivo, consecuentemente de oficio, el ente acreedor de los impuestos tiene la facultad de iniciar un proceso administrativo a través del cual se compela al deudor a su cumplimiento, por vía gubernamental con ciertas

incidencias judiciales, o al agotarse la misma, a proceder a la instancia judicial y de cobro ejecutivo.

Los sujetos de la obligación tributaria

También denominados por la doctrina, elementos subjetivos “o personales” de la obligación tributaria. Siendo aquellas personas en las que se desarrolla el vínculo imponible, sin los cuales no podría existir y ser válido, por la intermediación necesaria de las mismas. En ese sentido, de conformidad con el artículo 17 del Código Tributario (1991): “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.” Siendo, la parte que inicia la acción fiscalizadora, que en Guatemala se le conoce como Superintendencia de Administración Tributaria por sus abreviaturas denominada -SAT-. Encargada de recaudar tributos acordes a la competencia que le confiere el poder originario y soberano del Estado, por medio del Órgano Legislativo, quien, en representación de los diputados electos, crean, modifican y derogan impuestos en beneficio de la colectividad para concederles servicios públicos y una vida digna.

Asimismo, ante la existencia de un sujeto activo denominado “acreedor”, surge el elemento personal de la relación imponible sobre el que recae el requerimiento de pago que les realiza la Superintendencia de Administración Tributaria respecto a adeudos impositivos. Fundamentado

en el artículo 18 del Código Tributario (1991): “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” Siendo la persona que, ante cualquier tipo de inconformidades de exigibilidad de impuestos, tiene la facultad de hacer uso de su derecho de defensa y de contradicción, por los cobros antijurídicos que se le ejecuten en su contra, afectando su patrimonio. A fin de hacer valer su tutela judicial efectiva dentro de un proceso, en el que se le vulneren sus garantías y libertades constitucionales y ordinarias por parte del fisco.

De esa cuenta, en la relación jurídica imponible, el contribuyente tanto como la Administración Tributaria, tiene derechos y obligaciones por cumplir. El acreedor de ésta tiene la facultad de exigibilidad de una prestación al deudor coaccionado a su cumplimiento, dentro del marco de la tolerancia. De manera que, el requerimiento de los tributos adquiera relatividad, con observancia a los principios de legalidad, equidad y capacidad contributiva, pues el ente recaudador del Estado debe de verificar la posición económica del contribuyente, para la solicitud de impuestos y evitar detrimento totalitario a su patrimonio. Lo que legalmente conlleva a proponerle acuerdos al sujeto pasivo de facilidades de pago, de forma equitativa para concederle la solvencia de deuda fiscal.

En virtud de lo anterior, el Estado como sujeto activo y el contribuyente como el elemento pasivo, tienen atribuciones específicas que las normas tributarias les delegan para regir dentro de una población. En el caso de la Administración Tributaria, el Código Tributario y su Ley Orgánica regulan las funciones de esta, para el logro de la recaudación de tributos de manera transparente y segura jurídicamente para la población. Toda vez que, el ente recaudador por excelencia se desenvuelve dentro de una esfera legal de control y fiscalización que tiende a ser interna y externa, es decir, dentro de Guatemala y fuera de ella, respecto al tema de aduanas y el traspaso de mercancías, contando con la autorización para sancionar a los individuos insolventes e infractores físicos o jurídicos, que por su actuar causen una afectación a los ingresos del Estado, entre otras más que se desarrollan a continuación.

Funciones de la administración tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria como ente descentralizado, con competencia delegada para actuar dentro de la colectividad, se le reconoce su ejercicio en lo relativo a la deuda imponible y su cumplimiento. Estableciendo que su función primordial es la recaudación de impuestos, en sus diversas modalidades. Por ende, se constituye de otras atribuciones generales y conexas al derecho tributario, desde el ámbito jurídico y gubernamental, reguladas en su ley orgánica y en la normativa ordinaria que le es aplicable. Además, de pertenecer a un

sistema autónomo, a través del que conserva la esencialidad de elegir a sus representantes, tener patrimonio propio, formar su estructura organizacional y las facultades de cada uno de sus integrantes, con el respaldo de la ley.

Primeramente, la Superintendencia de Administración Tributarias se desarrolla a través de sus órganos supremos y autoridades, entre ellos: el Tribunal Administrativo en materia tributaria y aduanera; siendo el órgano de autoridad superior, que se encarga de conocer los recursos administrativos de su competencia, en contra de las resoluciones tributarias previo al inicio de una vía judicial. Del directorio; como ente colegiado, al que le compete tomar decisiones estratégicas en la política fiscal, y el nombramiento de los miembros que resuelven los medios de impugnación. El superintendente; que es la persona que ejerce la representación legal del ente recaudador, fungiendo como secretario, con voz, pero sin voto acerca de legislación imponible, velando solamente por una institucionalidad plena, y las intendencias; que son aquellas organizaciones de apoyo creadas con criterios de efectividad y eficiencia de labores internas.

Así también, inmersamente contiene dependencias funcionales de desarrollo que determina la Ley Orgánica de la Administración Tributaria, el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, tales como; las de auditoría interna, para la contabilidad y encuadramiento de ingresos

y egresos de la entidad; de asuntos especiales respecto a contribuyentes medianos y grandes; de resguardo de información confidencial de sus miembros, en virtud de la privacidad de los datos de los particulares; de sujetos pasivos nacionales e internacionales; de investigaciones internas, en la que se investigan y denuncian a los funcionarios de la misma por sus actuaciones ilícitas; y de exenciones, para el control y orden de las personas que por mandato legislativo y constitucional no están sujetas a una obligación tributaria.

Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria también se complementa por un grupo de carteras jurídicas mediante las que actúa, principiando por el departamento de providencias de urgencia, en el que se verifica que los contribuyentes presenten toda la papelería requerida para solventar algún cuestionamiento en duda, caso contrario, le compete a un juez ordenarlo con orden judicial. Consecuentemente ante la negativa de presentación de lo requerido, corresponde trasladar las actuaciones al despacho de delitos administrativos, ante una instancia penal, en los que se llevan a cabo los diferentes ilícitos de materia fiscal, con el objeto de fijarle un monto de pago al sujeto pasivo para obtener solvencia fiscal, sin eximirlo de la responsabilidad delictiva. Siendo aplicable en el mismo sentido, en materia aduanera respecto al comercio en el traspaso de mercancías del interior al exterior del país y viceversa.

Por lo que, en la negatividad de pago de impuestos por parte de los particulares afectos a su cumplimiento y comisión de infracciones, se puede proceder en dos sentidos. Primero; al haber un proceso previamente iniciado en el que un derecho ya ha sido declarado, le corresponde conocer a los juzgados de los delitos económico-coactivos, vía por la cual se cobren ejecutivamente los adeudos tributarios a través de un procedimiento contemplado en el Código Tributario. Y segundo; por tratarse de una omisión de requisitos o ilegalidades de los contribuyentes en su actividad comercial, por no emitir facturas, no estar legitimados para actuar, o no poseer las escrituras de constitución de sociedades, corporaciones o negocios locales, dependiendo si es infracción o delito, imponiendo una sanción o pena que puede darse desde el orden gubernativo o judicial.

Complementándose de ese modo, la Superintendencia de Administración Tributaria con otras funciones en materia aduanera, conforme a su Ley Orgánica, el Código Tributario y demás leyes especiales que, a grosso modo determinan su competencia para realizar una recaudación, control y fiscalización de los tributos en el comercio interno y externo. A través de mecanismos con los que se determine la legalidad de los productos que traspasan en la aduana, para evitar la evasión de impuestos. Coadyuvado con la facultad de sancionar a los contribuyentes, por infracciones fiscales, así como certificar los presuntos tipos penales, por medio de la presentación de la denuncia respectiva o su participación en ella, en

calidad de querellante adhesivo ante un proceso de investigación penal, por medio del personal que la represente; y entre otras funciones más.

Lo anteriormente establecido en Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998), de la siguiente manera:

Es objeto de la SAT ejercer con exclusividad las funciones de la Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades... (artículo 3).

Por tanto, la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce su actividad conforme a la competencia que le es otorgada, con el objeto de reunir ingresos a favor del Estado, con observancia y apego a las leyes que le atribuyen sus funciones. De esa cuenta, al existir diferentes clasificaciones de tributos, también se contemplan diversas entidades o agrupaciones receptoras de los mismos, establecidas para ello. Dicha facultad les corresponde a entes acreedores como; las municipalidades, ministerios de Estado, órganos colegiados, entre otros más. Según el hecho generador y la ley imponible de la que se trate para saldar la deuda tributante. Tal es el caso de una Sociedad Anónima, que, por ser una persona jurídica de carácter mercantil, genera un lucro reflejado en ganancias o utilidades, que constituyen una renta imponible sobre un capital, sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta, contenido en la Ley de Actualización Tributaria ante el fisco.

Impuesto Sobre la Renta

En razón a la realización del bien común por parte del Estado a través de la recaudación de tributos, se deriva de entre muchos más, el Impuesto Sobre la Renta, con el objeto de sistematizar las normas fiscales según las actividades o servicios que presten los contribuyentes dentro de la colectividad, sean personas individuales o jurídicas, dando aviso previo de su funcionalidad al ente recaudador estatal por excelencia, respectivamente, la Superintendencia de Administración Tributaria, para el desarrollo de sus atribuciones, en observancia a los principios constitucionales, tributarios, sustantivos y adjetivos de, solve et repete, equidad, legalidad, capacidad de pago, la no doble o múltiple tributación, defensa, celeridad, debido proceso, congruencia con la legislación, confidencialidad, y entre otros más aplicables en la materia.

El Impuesto Sobre la Renta remonta desde el año 1992, mediante el decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, creado para obtener el pago de los tributos según el espacio o circunscripción territorial en donde las personas generarán una ganancia, a manera de evitar una doble imposición en materia internacional y nacional. Por ende, dicho impuesto se deriva de la reforma tributaria ocurrida en el año 2012, la cual tuvo por efecto actualizar y modificarla norma inicial imponible de las ganancias, por el decreto 10-2012, denominada Ley de Actualización Tributaria, en la que se determina de una manera más

sencilla la base imponible sobre los apercibimientos dinerarios de las actividades de los contribuyentes, para el cumplimiento de la obligación tributaria.

En la reforma anteriormente indicada, se estableció por medio de los legisladores una estructura mayormente detallada y sistematizada de las rentas sujetas al pago del Impuesto sobre la Renta, desde personas individuales, jurídicas y entes o patrimonios dentro de la República de Guatemala. Aplicable a las actividades derivadas del trabajo por relación de dependencia, conforme a las utilidades o lucros de las sociedades mercantiles, así como las de su capital. Gravando de esa manera, toda gestión que involucre una ganancia o un aporte dinerario, como ingreso base o como excedente de un monto inicial. Así mismo, en el referido tributo, se determinan por razones de conveniencia, equidad y economía, la creación de exenciones en casos especiales, según la naturaleza jurídica objetiva de la relación imponible.

Las exenciones constituyen el perdón legislativo de la obligación tributaria, otorgada a los contribuyentes por encontrarse gravadas sus actividades o ganancias derivadas del Impuesto Sobre la Renta, previamente gravadas por otro tributo, en virtud del principio de la no doble o múltiple tributación constitucional. En ese sentido, respecto a las personas individuales o jurídicas que la norma regula por exentas, se determina que no nace un hecho generador a la vida legal, por lo tanto, no

se generan tributos, intereses, multas o recargos que puedan ser cobrados por la Superintendencia de Administración Tributaria, causando consecuentemente la condonación de la deuda imponible.

Entre las personas físicas y jurídicas que gozan de exenciones del Impuesto Sobre la Renta se encuentran las siguientes: los organismos del Estado (legislativo, ejecutivo y judicial); entidades descentralizadas y autónomas, (por mandato constitucional la Contraloría General de Cuentas , la Universidad de San Carlos de Guatemala, entre otras); las municipalidades , con excepción de las formadas con capital por la mitad de aportación estatal y de iniciativa privada; las universidades establecidas por los medios legales del país, así como centros educativos privados, o de cultura, en lo referente a matrículas, inscripciones, colegiaturas, servicio de transporte escolar, venta de uniformes, internet , expendio de comida , imprentas y toda otra actividad que genere un lucro a lo interno de cada colegio o ente contributivo al desarrollo integral y educacional de la juventud.

Civilmente, también quedan exentas del pago al Impuesto Sobre la Renta, las ganancias que generen las iglesias por razones de la celebración del culto, así como los bienes a título particular y universal derivados de una sucesión y la donación de ellos, por encontrarse previamente gravados por otra norma tributaria, denominada Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, por recaer dos hechos generadores, en el mismo

contribuyente, sobre un solo objeto. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art 8. núm. 3). La Ley de Actualización Tributaria, clasifica a los sujetos pasivos libres de responsabilidad imponible, por las actividades lucrativas que ejercen, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones formales que el Código Tributario y leyes conexas les regulen, que a su vez admiten prueba en contrario.

Por lo que, todo impuesto recaudado por la Administración Tributaria o por otras entidades establecidas para el efecto, se derivan de un hecho generador que constituyen una obligación fiscal. En el caso del Impuesto Sobre la Renta, la tipificación del tributo se extiende en tres diferentes ámbitos, con sus respectivos sujetos pasivos, objeto y exenciones de la siguiente manera: a) rentas de actividades lucrativas, b) por trabajo en relación de dependencia y; c) por capital, ganancias o pérdidas de este. Aplicables a personas tanto individuales, como jurídicas y entes o patrimonios nacionales o extranjeros que residan o no en el país. Fundamentado en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria (2012): “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, nacionales o extranjeros, residentes o no en el país”.

El hecho generador

El presupuesto jurídico en el Impuesto Sobre la Renta versa en tres diferentes ámbitos fundamentales, principiando por las actividades lucrativas, en las cuales el hecho generador se constituye conforme a las gestiones habituales u ocasionales que realicen las personas físicas, jurídicas u otros entes que regula la Ley de Actualización Tributaria, que den como resultado un ingreso dinerario, en virtud de una producción, transformación, comercialización, o distribución de bienes y servicios del contribuyente propiamente. Toda vez que, la actividad que ejercen no les otorga la calidad de comerciantes, por ser una esencialidad de la que solamente en vista el Código de Comercio a las partes de las relaciones mercantiles, conforme a su naturaleza jurídica, y que no es aplicable a los sujetos pasivos en materia fiscal.

Dentro de la clasificación de rentas de actividades lucrativas, también se hace alusión a las actividades de las personas desde el ámbito civil, administrativo, mercantil y financiero, por las relaciones con motivos de construcción, inmobiliario, comercio, negocios bancarios e industriales, y los derivados de recursos agropecuarios, mineros, pesqueros, entre otros. Asimismo, se rige a la prestación de servicios públicos (agua, servicio de electricidad, servicio de transporte); o privados respectivamente, servicios de telefonías, trasposos de mercancías, la producción, venta y distribución comercial de bienes, con su respectiva exportación; y las que se originen

del ejercicio de las profesiones, artes u oficios establecidos legalmente en Guatemala, conexo a toda dieta, comisión, gratificación, y otros de carácter similar.

Respecto a las rentas del trabajo en relación de dependencia, el hecho generador se constituye sobre toda obtención de un ingreso pecuniario que provenga de una labor dependiente, que se deriven de órdenes o instrucciones de un superior laboral jerárquico, tales como: los sueldos que perciban y gocen las personas individuales en Guatemala; comisiones, aunque su carácter sea relativo y conforme a los resultados obtenidos; así como bonificaciones y cualquier otro tipo de remuneración similar que se entregue a representantes, funcionarios o empleados de entidades públicas y privadas. De esto, también se gravan a las personas jurídicas con o sin personalidad reconocida legalmente, tales como: consejos, directorios, comités, y órganos colegiados, siempre que se encuentren conexos unos con otros y no de manera independiente.

Por consiguiente, acorde a las rentas de capital, ganancias, y pérdidas de este, se genera el presupuesto jurídico que tipifica el tributo sobre bienes o derechos de carácter patrimonial, en dinero o especie, en donde la titularidad pertenezca al contribuyente por su actividad, servicios o incrementos capitales. Clasificándose en: arrendamiento o subarrendamiento de elementos inmobiliarios y goce de bienes inmuebles con los que no exista un ánimo de comerciar. (Ley de Actualización

Tributaria, 2012, artículo 84). Así como intereses de créditos, rentas vitalicias, donaciones, contratos de seguros y sobre todo en la distribución de dividendos, ganancias y utilidades independientemente de su denominación o contabilización atribuida.

De esa manera, enfáticamente, una Sociedad Anónima se sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta contenido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por ganancias del capital mobiliario. Encuadrándose a las utilidades, como la simple distribución de las ganancias generadas a favor de sus socios y, los dividendos; siendo los apercibimientos pecuniarios obtenidos como resultados de la actividad societaria, que se constituye por encima del excedente del monto inicial social, para su posterior fraccionamiento y delegación entre los accionistas, las cuales les son otorgadas por el cumplimiento de sus atribuciones, funcionalidad y desarrollo dentro de la persona jurídica. Independientemente de la contabilización y denominación que se les dé, sin una analogía legal en pro del fisco y en contra del contribuyente.

Por ello, la Sociedad Anónima se configura dentro del hecho generador anteriormente indicado, por los lucros que genera, en el entendido que, el presupuesto jurídico del Impuesto Sobre la Renta surge según las actividades y el dinero que perciban los contribuyentes, independientemente de las personas que los producen, enfocándose

solamente en los resultados gananciales de las mismas. Lo que, en efecto, crea un vínculo entre la corporación mercantil y el Estado, para el cobro y pago del referido impuesto a través de las entidades descentralizadas y autónomas instauradas para la recaudación de los mismos, en virtud del principio de legalidad, del cual emana su tipificación y validez legal.

Los sujetos pasivos

Las personas obligadas al cumplimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta se constituyen acorde a los negocios lucrativos que realizan y que determina la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Respectivamente, en actividades lucrativas en virtud del primer hecho generador, los sujetos pasivos son las personas individuales, jurídicas, residentes o no en el país, en su calidad de contribuyentes. Así mismo, se encuentran afectos los entes o patrimonios clasificados en; fideicomisos con responsabilidad recaída en el fiduciario; en los contratos de participación a través del gestor, respecto a las sociedades de hecho e irregulares le compete la obligación tributante a los socios, por herencia indivisa se configura al albacea , administrador o los herederos, y en agencias o establecimientos extranjeros que operen en el país, al mandatario legítimamente nombrado, y entre otras figuras más de naturaleza similar.

Además de lo anteriormente establecido, otros sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta dentro del régimen de las actividades lucrativas constituidas en el primer presupuesto jurídico tipificador del tributo, establecido en la Ley de Actualización Tributaria, se derivan los particulares que actúan en calidad de deudor del contribuyente, por tener un contacto directo con los montos dinerarios de éste, pagando y acreditando rentas. Constituyéndose como personas que responden de la deuda imponible de manera solidaria con la persona principalmente obligada, denominados conforme al Código Tributario, el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como agentes de retención.

Derivado de lo anterior, respecto al segundo presupuesto jurídico, se determinan a los sujetos pasivos que obtengan beneficios dinerarios de trabajo con relación de dependencia, obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, a todos aquellos contribuyentes de carácter individual o físico, que exclusivamente residan en el país y que reciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por orden de un superior jerárquico o vínculo laboral. Eximiendo de esta categorización a las personas jurídicas como empresas, corporaciones, instituciones, sociedades de la naturaleza que sean, civiles o mercantiles y que no tengan residencia dentro de la nación. Fundamentado en el artículo 71 de la Ley de Actualización Tributaria (2012): “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en

dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”.

En ese sentido, respecto al tercer hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en las afectaciones de capital, ganancias y pérdidas de este, se determina en calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria a las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que actúan a través de la representación de los legítimamente responsables por fideicomisos, sociedades irregulares o de hecho, sucesiones indivisas, copropiedad, agentes de retención, y entre otros más, que regulan las normas fiscales. Debiendo ser residentes en el territorio nacional afectos al cumplimiento de la deuda imponible, la cual en caso de incumplimiento es factible sancionar a través de los mecanismos establecidos en el Código Tributario.

Por ello, la Sociedad Anónima se encuadra dentro del tercer hecho generador que contempla la Ley de Actualización Tributaria, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula a las rentas gravadas del capital, ganancias y pérdidas de éste, por la naturaleza jurídica del presupuesto imponible. Surgiendo la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria por generarse un ingreso dinerario de fuente guatemalteca, por la tenencia de utilidades, derivadas como resultado de la participación

accionaria de los accionistas tanto nacionales o extranjeros, en calidad de excedente del patrimonio social inicial.

Fundamentado en la Ley de Actualización Tributaria (2012), de la siguiente manera:

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la generación en Guatemala de rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, en dinero o especie, que provengan de elementos patrimoniales, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país (artículo 83).

Rentas gravadas de ganancias y pérdidas del capital

Las rentas son los ingresos, apercibimientos e incrementos dinerarios de los que se gozan y se constituyen las personas individuales, jurídicas y entes o patrimonios de fuente guatemalteca, residentes o no en el país, por las actividades que realizan, ya sean lucrativas, con relación de dependencia y de capital. Siendo gravadas mediante una base imponible del diez por ciento (10%), si se tratare de un monto base social y las ganancias de este, así como en un cinco por ciento (5%) por la distribución de los dividendos y de las utilidades generadas por una Sociedad Anónima, conforme a la Ley de Actualización Tributaria, originaria de la reforma que absorbió al Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

En ese sentido, dejando por un lado las rentas de actividades lucrativas y por relación de dependencia, enfáticamente las ganancias gravadas del

capital se constituyen en dos ámbitos legales. Primero; respecto a las negociaciones de bienes y derechos sin el ánimo de comercialización que generen un incremento patrimonial singular, resultantes de una compraventa, cesión, permuta o transferencia realizadas por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios; y segundo en lo referente a las rentas de inmobiliario que surjan como resultado de una actividad societaria o corporativa, en las que se encuadran los dividendos, las utilidades, o beneficios derivados de la tenencia de acciones y participación de los socios en una Sociedad Anónima.

De tal manera que, en las pérdidas del capital se estiman las rentas que resultan de las negociaciones de bienes y derechos realizadas por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios respecto a sesiones, transferencias, compraventas, permutas y cualquier otro tipo de acto de naturaleza similar, del cual se pueda causar una afectación de reducción patrimonial. Asimismo, no se pueden considerar de tal manera, a todas aquellas que no estén debidamente justificadas, a las dedicadas al consumo y las transmisiones gratuitas en acto entre vivos. (Ley de Actualización Tributaria, 2012, art 84). Sin embargo, la norma también determina situaciones en las que no se genera un incremento o disminución del monto base, tales como; una división de la cosa común o la liquidación del patrimonio de los cónyuges, entre otros.

En ese sentido, conforme al foco primordial en lo que respecta a una Sociedad Anónima, se determinan que las ganancias de ésta, devienen según las utilidades obtenidas de la actividad societaria, para su posterior distribución entre los socios con calidad de accionistas, configurándose la institución mercantil de los dividendos, de tal manera que, dichos apercibimientos pecuniarios también son susceptibles de transformarse en pérdidas al momento de que deban ser entregados a sus tenedores, por extraerse del dominio social, causando disminución patrimonial del capital. Siendo hecho generador de la Ley de Actualización Tributaria, de los que se origina la obligación de rendir el tributo correspondiente del Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En un sentido más amplio, se constituyen las pérdidas de una Sociedad Anónima al momento en el que las utilidades dejan de formar parte de esta, toda vez que las ganancias aumentan el capital de la persona jurídica, por ende, entran por conducto de estay pertenecen a ella, para beneficio colectivo y de la singularidad de sus miembros. Pero, al momento de salir del marco societario, al ser entregadas a personas que no tienen la calidad de accionistas, y solamente de tenedores, las utilidades no generan incremento patrimonial, ni son propiedad de los socios o de la corporación mercantil, por lo tanto, generan pérdidas a sus integrantes, por sustraerse del dominio social y dejarse a disposición de un tercero ajeno.

Los dividendos

En concordancia a la Sociedad Anónima, se determina que, por su naturaleza se organiza por un capital representado por acciones, a través del cual se determina su carácter capitalista, y el reconocimiento de la calidad con que actúan sus miembros, como accionistas. De esa cuenta, por la participación accionaria de estos, se generan ganancias que constituyen un excedente al capital social, las cuales pueden aumentar el patrimonio societario principal y previamente determinado en escritura constitutiva inscrita ante el Registro Mercantil; o dividirse y posteriormente distribuirse a favor de cada uno de los socios. Desligándose para el efecto la institución jurídica de los “dividendos”.

Respecto a la institución mercantil de los dividendos, se determina que estos se sujetan al pago del Impuesto Sobre la Renta por la titularidad que poseen, toda vez que, al constituirse como ganancias de una Sociedad Anónima se intuye que pertenecen a la misma. Sin embargo, al momento de dividirse y posteriormente distribuirse, la propiedad de éstos se traslada a cada uno de los socios que les corresponden en calidad de accionistas, como resultado de su actividad social, lo cual hace surgir un presupuesto jurídico y una deuda imponible. Caso contrario, ante la inexistencia de

una extracción de estos montos de dinero excedentarios, se presume que siguen perteneciendo a la persona jurídica sin existir titularidad dividida, siendo denominadas como “utilidades” que de igual manera son rentas gravadas por la norma tributaria, pero en categorización y naturaleza jurídica diferente al fraccionamiento y reparto de éstas.

Al efecto que, conforme a la legislación guatemalteca junto con la doctrina del Derecho Mercantil para entendimiento e interpretación normativa, se genera una distinción de figuras comerciales dentro de la actividad de los socios de una Sociedad Anónima. De conformidad con la Real Academia Española (2005): “El término “ganancia” es una utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción” (párr. 1). Por ende, se configura el tecnicismo profesional para definir al excedente del capital social de una corporación mercantil. Sin embargo, al dividirse y distribuirse éstas, se da origen a la institución de los “dividendos”, los cuales incrementan la participación accionaria y sujetan a los entes pasivos a la deuda imponible del pago del Impuesto Sobre la Renta, contenido en la Ley de Actualización Tributaria, como rentas de fuente guatemalteca, del capital mobiliario.

En tal sentido, el autor Higuerey (2008), determina que:

La política de los dividendos representa un plan de acción a seguir siempre que deba de tomarse una decisión de dividendos. Esta debe tener como objetivos básicos la maximización de la riqueza de los propietarios de la empresa y la adquisición de financiamiento suficiente (p. 10).

Por ende, las ganancias obtenidas, divididas y posteriormente distribuidas entre los socios tienen la esencialidad de enriquecer la participación accionaria de cada uno de éstos, en calidad de dividendos, o de aumentar el capital social en beneficio de la Sociedad Anónima. Derivándose de lo anterior, una cantidad pecuniaria como excedente patrimonial gravado al pago del Impuesto Sobre la Renta por el incremento dinerario constituido, tal como lo regula el artículo 84 numeral 2 literal d) de la Ley de Actualización Tributaria (2012): “Son rentas del capital mobiliario la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se les dé”.

En virtud de lo anterior, la Ley de Actualización Tributaria, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula a los dividendos como hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, por la tenencia de un beneficio dinerario por parte de los accionistas, que robustece su participación accionaria, en virtud de la realización de sus funciones dentro de una Sociedad Anónima. Con la particularidad de que también pueden constituirse dichas utilidades, para generar un aumento del capital social, que, por su naturaleza jurídica, pueden ser percibidos en dinero o en especie, a través de títulos de acciones. Pudiendo realizarse el incremento del patrimonio societario a través de una capitalización de

utilidades, que en efecto coadyuvan al desarrollo de la corporación mercantil.

La capitalización de utilidades

Es uno de los mecanismos por medio del que se incrementa el capital social de una Sociedad Anónima, consistente en la reinversión de las ganancias de la participación accionaria de cada socio, que constituyen el excedente del monto inicial. En ese sentido, por la naturaleza jurídica de la institución mercantil de la capitalización de utilidades, se determina la inexistencia de una previa división y distribución de los incrementos societarios entre sus miembros, bastando para el efecto, obtener la decisión unánime de los accionistas reunidos en asamblea, de dejar a disposición y a favor de la corporación los ingresos dinerarios, a manera que, los partícipes no tengan un recibimiento directo de los mismos, y en razón al objeto, se robustezca el patrimonio para la adquisición de nuevos recursos o mejoras.

Derivado de lo anterior, el término “capitalizar” conforme a la Real Academia Española (2005) significa: “Proveer de capital a una empresa, convertir algo en capitalizar, determinar el valor de una inversión en función de las rentas que ha de generar” (párr.3). Por lo tanto, desde su terminología, no determina una previa división y distribución de las ganancias para ser entregadas a los socios, toda vez que, el excedente al

constituirse sobre las utilidades de una Sociedad Anónima forma parte de esta, y al no repartirse entre los accionistas, sigue conservando el dominio social. A contrario sensu, de la institución de los dividendos, los cuales se extraen de una corporación mercantil para ser entregadas a los miembros que la conforman con representación accionaria.

Al respecto Saadeh (2021), determina lo siguiente:

La capitalización de utilidades es un recurso que tienen las entidades mercantiles para poder obtener un capital de trabajo, inversiones en activos o disminución de pasivos. Desde el punto de vista financiero conlleva una no distribución de utilidades entre los accionistas de una entidad. Es decir, esas mismas utilidades generadas por la sociedad se reinvierten en la sociedad y los socios o accionistas reciben participaciones o acciones con lo que podrán obtener en el futuro mayores utilidades (p. 203).

Por ello, la Ley de Actualización Tributaria, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, no determina como renta gravada a la capitalización de utilidades, por la inexistencia del acreditamiento de ganancias en el patrimonio de los socios, toda vez que, no se efectúa una distribución mediante la cual se constituyan dividendos, los cuales, de conformidad con la norma ya indicada, si se encuentran afectos al control, pago y fiscalización de impuestos ante la Superintendencia de Administración Tributaria. En ese sentido, en las instituciones anteriormente establecidas, en la segunda, sí se configura el presupuesto jurídico que tipifica el Impuesto Sobre la Renta, mientras que en la primera no, aun así, tengan por efecto el acrecentamiento

patrimonial, son de naturaleza jurídica y propiedad diferente, respecto a una singular que es determinada y otra colectiva para mejoras futuras.

Por consiguiente, para establecerla procedencia o no, del hecho generador en los dividendos y la capitalización de utilidades, se requiere del análisis de algunas fuentes generales del derecho, respetivamente; la doctrina, la ley y la jurisprudencia. En virtud que, autores magnos en materia tributaria, establecen una diferenciación objetiva de ambas instituciones mercantiles, mientras que la ley las regula, pero no las diferencias taxativamente una de otra, simplemente las detalla conforme a su objeto y funcionalidad dentro de una Sociedad Anónima. Por lo que, con los fallos judiciales de los jueces y magistrados, en sentidos contradictorios, tanto a favor y en contra, de los sujetos pasivos de la relación imponible, como partes procesales del litigio, se coadyuva a una mejor interpretación de las instituciones mercantiles, para definir la diferencia o integración de estas.

Análisis de criterios jurisdiccionales sobre la generación del Impuesto Sobre la Renta en dividendos y capitalización de utilidades de una Sociedad Anónima

Los dividendos y la capitalización de utilidades, conforme a las fuentes generales del derecho se distinguen como instituciones mercantiles que no guardan relación alguna, acorde a su naturaleza jurídica y

funcionalidad dentro de una Sociedad Anónima. En el sentido que, la reinversión de las ganancias por acuerdo unánime de los socios tiene por objeto, el incremento del capital a favor de la corporación mercantil, quedando sujetas a propiedad de esta, sin extralimitarse de la esfera social. Mientras que, al momento de dividirse y distribuirse los excedentes del monto base inicial, se genera una sustracción de éstas del margen societario, al ser entregadas a cada uno de los miembros que la integran singularmente, lo que consecuentemente origina la tipificación del tributo, sujetando a los accionistas al cumplimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta como sujetos pasivos ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

La capitalización de utilidades por su parte es una figura jurídica fundamental en las sociedades mercantiles, versando en la necesidad de obtener nuevos medios pecuniarios para el incremento del capital social y de una futura acción acrecentada, constituyéndose a las ganancias como propiedad de la sociedad ante la inexistente sustracción de éstas a favor de los accionistas. En ese sentido, los legisladores al crear dicha institución jurídica actuaron en observancia a los principios constitucionales y tributarios, esencialmente; en la prohibición a la doble o múltiple tributación, toda vez que, al gravar el reintegro dinerario, se constituirían dividendos, por la división previa y su distribución en dinero o en especie, a través de títulos de acciones para nacer a la vida jurídica y dotarse de validez imponible.

En cuanto a los dividendos, su funcionalidad coadyuva a incrementar el patrimonio de cada uno de los socios a través de los títulos de acciones, aumentando la participación accionaria de estos dentro de una Sociedad Anónima. Por medio de las utilidades causadas por la gestión social realizada, en la cual se procede a dividir y posteriormente a distribuir el excedente generado del monto inicial en beneficio de los accionistas. Por lo tanto, al sustraerse y trasladarse dichos valores, dejan de ser propiedad de la corporación mercantil, otorgando la propiedad a cada uno de sus miembros individualmente, lo que constituye una renta gravada por ganancias del capital mobiliario, contenido en la Ley de Actualización Tributaria.

Por ello, se determina a la capitalización de utilidades y a los dividendos como dos instituciones mercantiles que, de conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, no se integran por analogía, en virtud del principio de legalidad, el cual versa en el correcto apego de la norma a través de sus preceptos jurídicos para su posterior aplicación en la cotidianidad. Sin embargo, en materia fiscal al existir ambigüedad, contradicción o duda de normas y figuras jurídicas, se determina el acudimiento a las directrices constitucionales y a la supletoriedad de la Ley del Organismo Judicial, para una interpretación normativa conforme

a las palabras, el margen y alcance de éstas, y su sentido literal, con observancia de los principios generales del derecho.

Así lo determina el Código Tributario (1991), de la siguiente manera:

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

En ese sentido, la capitalización de utilidades y dividendos se derivan de preceptos fundamentales y ordinarios, los primeros consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala en virtud del principio de capacidad de pago, justicia, equidad, y la prohibición a la doble o múltiple tributación. En concordancia con los segundos, siendo los que inspiran al Derecho Tributario sustantiva y adjetivamente, ante las controversias surgidas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, respectivamente, solve et repete, igualdad, non bis in ídem, tutela judicial efectiva, la defensa de la persona, el debido proceso, la correcta interpretación de las normas, no confiscación, entre otros más. Con el objeto de convertirse en un instrumento para los honorables jueces y magistrados al momento de administrar justicia pronta y cumplida.

De esa cuenta, los tribunales de justicia en sus únicas dos instancias, a través del recurso extraordinario de casación y en acción de amparo, que la legislación procesal guatemalteca contempla, han administrado justicia,

mediante resoluciones con fallos a favor y en contra de los sujetos pasivos de la relación jurídico imponible. Lo que ocasiona un conflicto interpretativo de las normas tributarias y mercantiles, respecto a la existencia o inexistencia de la generación del presupuesto jurídico que regula la Ley de Actualización Tributaria, acerca del Impuesto Sobre la Renta, en dividendos y la capitalización de utilidades de una Sociedad Anónima, lo que consecuentemente genera, falta de certeza en los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En virtud de lo anterior, en calidad de partes procesales, los contribuyentes como sujeto pasivo de la obligación imponible, por su parte exponen que, la generación del Impuesto Sobre la Renta, en los dividendos, si se constituye el hecho generador, por ser ganancias de las que gozan los accionistas incrementando su patrimonio propio, siendo montos que salen del dominio de la Sociedad Anónima. Mientras que, en la capitalización, las utilidades se dejan dentro del dominio social por acuerdo unánime de sus miembros, sin extraerse del mismo, lo cual no da como resultado una obligación fiscal, porque la propiedad de estos no se trasladó a otra persona. Además que, la Ley de Actualización Tributaria, no la regula como renta gravada, por lo que cualquier acto de cobro por parte del ente recaudador de los tributos sería en violación al principio de legalidad.

De esa manera, los contribuyentes por su parte presumen una exención tácita de la capitalización de utilidades al Impuesto Sobre la Renta, por no existir un hecho generador en la norma que haga surgir una obligación de pago del tributo, en virtud que, solamente el Organismo Legislativo, reunido en pleno como Congreso de la República Guatemala, es el único facultado y con potestad imponible para la creación, modificación y derogación de impuestos. Mientras que, la Administración Tributaria no tiene la autoridad, ni las facultades legales para formar nuevos tributos, ni por analogía de figuras jurídicas, que, en caso de hacerlo, vulneraría el principio de legalidad, por requerir un pago que no está contenido y detallado expresamente en la ley. Causando que no nazca a la vida jurídica, carezca de base imponible, intereses, multas y recargos, a efecto de imposibilitar su cobrabilidad.

En la sentencia del expediente 4121-2018, de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del departamento de Guatemala (2017), se estableció lo siguiente:

El aumento de capital por capitalización de utilidades genera como resultado, que la entidad que la realiza acuerda aumentar su capital, pues pretende que este se fortalezca para disponer de capital de trabajo, lo cual es totalmente distinto de lo que implica una distribución de utilidades y pago de dividendos a los accionistas (p. 6).

Derivado de lo anterior, la Sala tercera de lo Contencioso Administrativo reconoce la tutela judicial efectiva de sus derechos, al sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, determinando la diferenciación de los

dividendos con la capitalización de utilidades, por el no recibimiento de los socios de las ganancias en especie o efectivo, sino por el simple acuerdo unánime de estos, para dejarlas a disposición y en beneficio de la Sociedad Anónima, para la incrementación del capital social, y de tal manera lograr la obtención de nuevos recursos fundamentales para el desarrollo de su actividad y cumplimiento de sus fines, sin dejar de ser ingresos en propiedad de la corporación mercantil. Lo que no constituye una renta gravada al pago del Impuesto Sobre la Renta, porque se constituiría una doble imposición, recaída en la persona jurídica propiamente y en sus integrantes.

Atentando de tal manera, al principio constitucional de la prohibición a la doble o múltiple tributación y no confiscación, por constituirse un cobro sobre las ganancias de la Sociedad Anónima y del patrimonio de sus miembros, sobre una misma actividad. Cobrándose para el efecto, dos veces, un mismo impuesto, sobre igual producto, en un mismo sujeto pasivo, gravando y afectando las utilidades obtenidas por la actividad social de los socios, que fueron reinvertidas a beneficio de la corporación mercantil. Requiriendo de pago, tanto a la persona jurídica como a sus integrantes, por valores pecuniarios obtenidos de una misma gestión, reduciendo el beneficio y goce patrimonial de ambas personas, causando una alteración sustancial a las normas tributarias, mercantiles y primordialmente a las directrices constitucionales que inspiran a la legislación nacional.

Consecuentemente, se afectan de manera directa dos patrimonios, uno en calidad individual a través de los socios, y otro colectivo por medio de la Sociedad Anónima como persona jurídica. Lo cual es contraproducente a la naturaleza y principios de los impuestos, respectivamente, el de valor, comodidad y justicia, toda vez que, al gravarse a la capitalización de utilidades primeramente, no se determinaría la existencia del impuesto, seguidamente, no se daría un lapso prudencial de tiempo para el pago del tributo, por estar conexo al pago de los dividendos, afectando la economía individual y social de los sujetos pasivos en contra el principio de no confiscación, y por último se violentaría la equidad, en razón al in dubio pro contribuyente dentro del Estado.

En seguimiento a las posturas de los sujetos pasivos de la obligación imponible, respecto a la capitalización de utilidades, se determina que además de la inexistencia de un presupuesto jurídico que tipifique el tributo en tal institución, la Ley de Actualización Tributaria únicamente regula por rentas de fuente guatemalteca, a las ganancias de una Sociedad Anónima que provengan como excedente del capital social, sin un encuadramiento en la norma que sujete al pago del Impuesto Sobre la Renta, al aumento del patrimonio societario, por medio de la reinversión de las utilidades. Como sucede con los dividendos, que taxativamente si constituyen hecho generador por la previa división y distribución del dinero obtenido en razón de la participación accionaria como remanente,

que genera un ingreso directo a favor de la propiedad de los accionistas, y consecuentemente deja de formar parte del imperio de la corporación mercantil.

De acuerdo con la sentencia del expediente 4486-2020, la Corte Suprema de Justicia (2020), determinó que:

No pueden considerarse como un pago de dividendos, la capitalización de utilidades porque no son entregadas a los accionistas ya que estos se despojaron del derecho de percibir las mismas con la intención de financiar la operación, recibiendo a cambio las acciones correspondientes, lo cual no es un pago en especie al no existir una salida de activos de la sociedad a favor de los accionistas (p. 4).

Es ese sentido, además de la Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, también la Corte Suprema de Justicia actuando a través de la Cámara Civil, otorgaron fallos contestes en virtud de la administración de justicia, a favor y en defensa de los derechos de los contribuyentes, al determinar la falta de un presupuesto jurídico en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominada Ley de Actualización Tributaria, por no regularse como hecho generador a la capitalización de utilidades de una Sociedad Anónima para aumentar el capital social de la misma, en la que los socios no tienen un apercibimiento monetario directo para su beneficio, en donde no se genera una extracción de los ingresos de la corporación mercantil, por lo que solamente quedan inmersos a la propiedad de esta, para coadyuvar al funcionamiento y desarrollo social.

En concordancia a lo anteriormente establecido, otros órganos jurisdiccionales en virtud de su potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, también se han contrapuesto a los fallos a favor de los contribuyentes, con una interpretación y valoración de pruebas conforme a la sana crítica razonada, al tenor de los principios en los que se inspira el derecho tributario y mercantil, la ley y conforme a la ciencia de la lógica. Otorgando la tutela judicial efectiva, al ente recaudador de tributos, respectivamente, la Superintendencia de Administración Tributaria en su calidad de sujeto activo, a través de recursos extraordinarios de casación, que no constituyen tercera instancia, y en acciones de amparo, por la delimitación de los procesos.

Por lo que, en contraposición, primordialmente, la Superintendencia de Administración Tributaria se respalda de su criterio institucional número 14-2018, en el cual determina que el hecho generador para sujetar la capitalización de utilidades al pago del Impuesto Sobre la Renta se deriva del artículo 4 numeral 3 literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el que establece las rentas de capital de la siguiente manera: “Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios residentes en el país o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes no residentes”

Dentro del cual se deriva la generación del impuesto, sobre las ganancias del capital de una Sociedad Anónima en del territorio nacional, aun así y los accionistas no las hayan recibido directamente, en el entendido de, que la naturaleza de los excedentes del patrimonio social, no las exime de su carácter de utilidad transformada en renta. Con la única diferencia, que el recibimiento es a través de la persona jurídica y no de sus miembros, derivándose de un mismo origen. A efecto que, ante la existencia de contradicción y ambigüedad en las leyes fiscales, la Real Academia Española (2005) define: “La capitalización de utilidades es el valor total de acciones de una empresa, mercado” (párr.1) y “Los dividendos una cuota para distribuir ganancias en una compañía mercantil que corresponde a cada acción” (párr. 1).

Interpretándose por la Administración Tributaria en razón que, al constituirse dividendos en una Sociedad Anónima, las ganancias se dividen y distribuyen para implementarse a cada acción de los socios, mientras que, en la capitalización de utilidades, se reúnen todas esas acciones previamente divididas entre los accionistas para aumentar el monto base inicial de la persona jurídica. Lo que redundo en dos figuras jurídicas análogas, con objeto y conceptualización diferente, pero que se integran en un mismo resultado, el cual es el incremento del valor de los títulos mercantiles y del patrimonio social. Por ello, consecuentemente la distribución de ganancias y su reinversión la encuadran dentro del hecho

generador de la Ley de Actualización Tributaria como rentas de capital, sujetas al pago del tributo correspondiente.

En ese sentido, al capitalizarse las utilidades de una Sociedad Anónima es necesaria la división de éstas para la determinación de la participación accionaria de cada uno de los socios, que no serán distribuidas y entregadas directamente, pero si designadas de manera interna a cada uno de ellos, para su posterior reincorporación al capital social, con el objeto de aumentarlo. Sin embargo, lo que grava el Impuesto Sobre la Renta, son las ganancias obtenidas como excedente del monto inicial de la persona jurídica, indistintamente que sean propiedad de esta o de los accionistas, por considerarse un ingreso o un incremento patrimonial de las personas que devienen de una misma entidad y causa. Bastando para el efecto, a la Superintendencia de Administración Tributaria para requerir de cumplimiento de pago a los sujetos pasivos de la deuda imponible.

Dentro del Criterio Institucional 14-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria (2018), se determina que:

Es procedente el pago del Impuesto Sobre la Renta por rentas del capital mobiliario, derivado de la capitalización de utilidades con el tipo impositivo establecido en el artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria. A tal efecto, del monto de las ganancias se debe apartar la parte correspondiente al impuesto y luego capitalizar el remanente (p. 9).

En ese sentido, los órganos jurisdiccionales han emitido su criterio formalizado a través de sentencias que se han originado desde las dos

primeras instancias que reconoce la Constitución Política de la República de Guatemala, a través de juzgados ordinarios y salas competentes en la materia, para su posterior diligenciamiento ante la Corte Suprema de Justicia. En virtud del recurso extraordinario de casación, delimitándose como último procedimiento a la acción de amparo instaurada en calidad de garantía constitucional, al agotarse todos los procesos administrativos y medios de impugnación gubernativos, en virtud de la defensa de los derechos de las partes procesales del litigio.

Dentro del cuarto considerando de la sentencia del expediente 5359-2019, la Corte de Constitucionalidad en calidad de tribunal extraordinario de amparo (2019), estableció:

Es relevante indicar que para decidir sobre la capitalización de utilidades es necesario que estas últimas estuvieran a disposición de los accionistas, lo que configura el hecho generador y lleva aparejada carga impositiva, ello atendiendo que la condición de disponer de algo es que esto le haya sido entregado. De lo anterior se desprende que si bien es lícito la capitalización de utilidades, previo a efectuarse la misma, debe operarse carga tributaria que pesa sobre esta o bien gravar el pago en especie si ésta ya se concretó (p. 14).

En razón de lo anteriormente establecido, la Corte de Constitucionalidad a través de la acción de amparo promovida por el sujeto activo, determina conforme a la expertiz de los Magistrados que la integran, la sujeción al pago del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades, por la naturaleza jurídica de las ganancias y su propiedad, las cuales generan un apercibimiento e incremento pecuniario a la Sociedad Anónima, indistintamente de su origen , las que para ser reincorporadas al

patrimonio social, previamente deben de dividirse y designarse a cada uno de los accionistas, para que éstos tengan la facultad de disponer de ellas, en beneficio de la corporación mercantil. Lo que consecuentemente es aplicable al hecho generador tipificado en la Ley de Actualización Tributaria, en calidad de dividendos de rentas de capital.

Por ello y, en síntesis, la capitalización de utilidades en una postura contradictoria jurisdiccional, sí se sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta, por el origen y propiedad de las ganancias que devienen directamente de la Sociedad Anónima, para el incremento del capital social, las cuales se obtienen por la actividad de la persona jurídica y sus socios. Surgiendo de una actividad en concreto, el producto que genera una renta gravada, sin menoscabo de ser distribuidas y trasladadas al dominio de cada uno de los accionistas, en dinero o especie, a través de títulos de acción. Constituyendo un mismo efecto, en una sola gestión lucrativa, con dinero y objeto común, que enriquecen un monto base societario como excedente y a su vez el patrimonio de cada uno de los miembros que coadyuvaron al desarrollo funcional de la persona jurídica, mediante su participación accionaria. Lo que no da razón de ser a una exención al pago de referido impuesto.

Lo que, para el efecto, derivado de todo lo anterior, se determina una discrepancia de criterios jurisdiccionales, ante la determinación del Impuesto Sobre la Renta en capitalización de utilidades, al ser

categorizada por algunos órganos jurisdiccionales en calidad de dividendos, en virtud de su origen derivado de un capital social y por la pertenencia de los accionistas de los excedentes. Que, aunque éstos no los hubieren percibido de manera directa, consecuentemente por su participación surgieron en pro de la Sociedad Anónima, para robustecerla pecuniariamente, configurándose como rentas gravadas. Contrario sensu, a fallos del sistema de justicia en contraposición, que, establecen exclusión de figuras, respecto a la reinversión de ganancias al patrimonio societario, con la distribución directa de las mismas a los socios, sin contemplar una analogía de instituciones jurídicas, al tenor de la interpretación de las normas conforme a la Ley del Organismo Judicial.

Conclusiones

En relación con el objetivo general que se refiere a, el análisis de la interpretación normativa realizada por los órganos jurisdiccionales en sentencias, respecto al hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en capitalización de utilidades y dividendos, para garantizar el respeto a la legalidad y determinar la distinción y/o semejanza entre ambos actos mercantiles, conforme a las posturas de las partes procesales, se concluye que, ante la existencia de resoluciones no sucesivamente contestes, a favor del sujeto activo y pasivo de la relación imponible, se genera un vacío legal en la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 84, numeral 2, literal d), conjuntamente al Código de Comercio en los artículos 203, 207 y 208, respectivamente. Generando abuso, arbitrariedad de exégesis y de aplicación normativa en perjuicio de los partícipes tributarios.

El primer objetivo específico que consiste en determinar la estructura, funcionamiento y registro de una Sociedad Anónima, así como el incremento de su capital de conformidad con la ley, al realizar el presente trabajo de investigación, se arribó a la siguiente conclusión, que una persona jurídica de naturaleza mercantil es el resultado de un contrato, que para obtener su personalidad debe de encontrarse debidamente inscrita. Y que consecuentemente, para su desarrollo, fundamentalmente necesita de miembros de dirección, gestión, y control, los cuales ejecuten sus actividades al tenor y respeto del Código de Comercio, así como de la

escritura social, para el logro de los fines en común. Con el objeto de, producir ganancias que permitan acrecentar el patrimonio social, y de tal manera otorgar mayores beneficios accionarios a sus socios.

Con relación al segundo objetivo específico que consiste en determinar el hecho generador de las rentas gravadas al Impuesto Sobre la Renta, de una Sociedad Anónima ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se concluye que, todo activo monetario social regulado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentra afecto a responsabilidad fiscal en virtud del hecho generador que así lo determina. Salvo, el caso de la capitalización de utilidades, la cual no contiene respaldo legal que haga surgir una obligación con el fisco. Sin embargo, se cobra el tributo en el ejercicio profesional, por similitud figurativa con los dividendos, lo que causa una extralimitación de poder por parte del ente recaudador del tributo, contraviniendo el principio de reserva de ley. Y una acción arbitraria dentro el sistema de justicia, por las consideraciones de los jueces y magistrados en sentencias, al amparar un cobro totalmente grotesco, ilegal y abusivo.

Referencias

Brunetti. A. (1960). *Tratado de Derecho de las Sociedades*. UTEHA.

Consortium Legal. (2023, 28 de marzo). *La capitalización de utilidades no es hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala*. Recuperado el 7 de febrero de 2024 de <https://consortiumlegal.com/2023/03/28/guatemala-la-capitalizacion-de-utilidades-no-es-hecho-generador-del-impuesto-sobre-la-renta/>

Plaza pública. (2013, 8 de enero). *Impuesto Sobre la Renta*. Recuperado el 7 de febrero de 2024 de <https://www.plazapublica.com.gt/content/impuesto-sobre-la-renta-isr>

Real Academia Española (2005). *En Diccionario panhispánico de dudas*. Recuperado el 7 de febrero de 2024, de <https://dle.rae.es/capitalizaci%C3%B3n%20de%20utilidades>

Real Academia Española (2005). *En Diccionario panhispánico de dudas*. Recuperado el 7 de febrero de 2024, de <https://www.rae.es/dpd/generador>

Saadeh. C. (2021) *De la capitalización de utilidades en las sociedades mercantiles y su impacto en el impuesto sobre la renta en Guatemala*. RVDM, n. 6, 201-202.
file:///C:/Users/50247/OneDrive/Escritorio/para%20ttt.pdf

Superintendencia de Administración Tributaria. (2018, 17 de octubre). *Criterio Tributario SAT No 14-2018 Generación del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades*. Recuperado el 7 de febrero de 2024 de <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/#1572023442195-24abc6fd-3ebd>

Villegas Lara, R., A. (2001). *Derecho Mercantil Guatemalteco*. (5ta.ed.). Universitaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Legislación

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

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

Congreso de la República de Guatemala. (1971). *Código de Comercio*, Decreto número 2-70.

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

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

Superintendencia de Administración Tributaria. (2018). *Criterio tributario institucional*. No. 14-2018.

Corte de Constitucionalidad, en calidad de tribunal extraordinario de amparo. (13 de junio de 2019). *Amparo en única instancia. Expediente* 4121-2018. <https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>

Corte de Constitucionalidad, en calidad de tribunal extraordinario de amparo. (13 de mayo de 2020). *Amparo en única instancia. Expediente* 5359-2019. <https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>

Corte de Constitucionalidad, en calidad de tribunal extraordinario de amparo. (12 de mayo de 2021). *Amparo en única instancia. Expediente* 4486-2020.<https://consultajur.cc.gob.gt/wcJur/Portal/wfTextoLibre.aspx>