

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

**“ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN DEL PAGO DE DIVIDENDOS CON CUPONES EN EL IMPUESTO
DEL TIMBRE FISCAL Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS”**
TESIS DE POSGRADO

LETICIA ANALÍ AMARRA HUITZ
CARNET 11053-05

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

“ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN DEL PAGO DE DIVIDENDOS CON CUPONES EN EL IMPUESTO
DEL TIMBRE FISCAL Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS”
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
LETICIA ANALÍ AMARRA HUITZ

PREVIO A CONFERIRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: PL. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRATENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. ERWIN IVAN ROMERO MORALES

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. ÁNGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

MGTR. EMERSON KENNETH ORDÓÑEZ REYNA

MGTR. MILER ESTUARDO ESTRADA HERNÁNDEZ

Guatemala, 9 de Junio de 2015

Doctor
Hugo Rolando Escobar Menaldo
Decano de la Facultad de C.C.J.J. y S.S
Universidad Rafael Landivar.
PRESENTE.

Doctor Escobar Menaldo:

Estimado señor Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landivar, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona, para realizar asesoría del trabajo de tesis de la estudiante Licenciada **LETICIA ANALÍ AMARRA HUITZ**, carné número 1105305, cuyo trabajo de tesis se ha denominado "**ANÁLISIS DE LA EXENCION DEL PAGO DE DIVIDENDOS CON CUPONES EN EL IMPUESTO DEL TIMBRE FISCAL Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS**", sostuve varias reuniones con dicha estudiante, en donde se le proporciono literatura tributaria a efecto de clarificar algunos conceptos generales y algunas observaciones, para enriquecer el presente trabajo, así también en dichas reuniones se analizaron algunos de los criterios doctrinarios, las cuales se incluyeron en el presente trabajo, de igual forma se le proporcionaron fallos de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que fueron revisados en Casación, mismos que se incorporaron y analizaron en el presente trabajo de tesis.

Luego de analizar algunos elementos importantes y conceptos generales que se incorporaron al mencionado trabajo de tesis, el cual fue asesorado y confrontado con la normativa aplicable, los criterios doctrinales y jurisprudencia Guatemalteca todos en materia tributaria, considero que el mismo, reúne y cumple con los requisitos necesarios que establece esa casa de estudios para su elaboración, en razón de lo cual doy mi dictamen como asesor, en forma favorable al mencionado trabajo de tesis.

Sin otro particular me suscribo de usted, en forma respetuosa,



Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO Y NOTARIO

Licenciado Erwin Iván Romero Morales.
5 calle 12-05, zona 8, Condominio Las Ceibas,
Sector B-3 Ciudad San Cristóbal, Municipio de Mixco
Teléfonos: 24808779.

Guatemala, 21 de enero de 2016.

Magister Aida Franco Cordón.
Coordinadora de Posgrados.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad Rafael Landívar.
Presente.

Estimada Magister Franco:

Atentamente le saludamos. Oportunamente los suscritos fuimos designados como examinadores para la evaluación de la tesis presentada por la Licenciada **Leticia Analí Amarra Huitz**, carné 1105305, con el título *Análisis de la exención del pago de dividendos con cupones en el Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolos*, para la obtención de la Maestría en Asesoría en Tributación.

Al haber aprobado con correcciones el examen de tesis sustentado oportunamente por la Licenciada Amarra Huitz y al comprobarse que dicha profesional consideró las correcciones propuestas por la tema examinadora, nos complace informarle tal extremo, a efecto a dicha profesional se le otorgue el título profesional de magister y el grado académico de Maestría en Asesoría en Tributación, previo el cumplimiento de las formalidades respectivas.

Reciba nuestras muestras de admiración y estima:


Emerson Kenneth Ordóñez Reyna.

LICENCIADO
EMERSON KENNETH ORDÓÑEZ REYNA
ABOGADO Y NOTARIO


Ángel Estuardo Menéndez Ochoa.


Estuardo Estada Hernández.

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante LETICIA ANALÍ AMARRA HUITZ, Carnet 11053-05 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07703-2015 de fecha 10 de noviembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN DEL PAGO DE DIVIDENDOS CON CUPONES EN EL IMPUESTO DEL TIMBRE FISCAL Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 5 días del mes de abril del año 2016.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



DEDICATORIA

A mi Padre Celestial Por bendecirme, permitiéndome culminar mis estudios de maestría, porque su amor y bondad me han iluminado y fortalecido cada día de mi vida.

A mi esposo William Guzmán por brindarme apoyo para lograr esta meta como muestra de su gran amor, por tu paciencia y motivarme a seguir adelante a pesar de las adversidades.

A mis hijos David y Rodrigo son mi motivación para esforzarme para ser una mejor persona, son la luz que llena mi corazón de alegría y el motor que impulsa mi vida.

A mis padres Antonio Amarra y Olga Huitz por ser el pilar fundamental de lo que he logrado, porque sus vidas han sido inspiración en mi vida, su ejemplo de esfuerzo, consejos y amor, me han permitido alcanzar cada una de mis metas los amo con todo mi corazón.

A mis hermanas Mildred y Jessica por ser las mejores amigas, consejeras y mi fuente de fortaleza, las amo muchísimo.

A mis amigos de la Fiscalía Especial porque su amistad y cariño me han motivado para ser una mejor persona.

A mis familiares y amigos porque cada una de sus vidas han contribuido para poder ser la mujer que he llegado a ser.

A la Universidad Rafael Landívar quienes me formaron como profesional y han traído amistades muy especiales para mi vida.

Listado de Abreviaturas

CPCyM	Código Procesal Civil y Mercantil
CPRG	Constitución Política de la República de Guatemala
CTr.	Código Tributario de Guatemala
CCo.	Código de Comercio de Guatemala
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISR	Impuesto sobre la Renta
LCA	Ley de lo Contencioso Administrativo
LITF	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo
LOJ	Ley del Organismo Judicial
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria

Resumen Ejecutivo

En la creación de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo (Decreto 37-92) se regula en el artículo 11 numeral 6 la exención a las acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas así como sus cupones en el artículo 11 numeral 6, sin embargo la Superintendencia de Administración Tributaria en su función de ente fiscalizador aplica ajustes a los contribuyentes cuando realizan pago de dividendos por medio de cupones que se desprenden del título de acción como control del pago de los mismos, argumentando que es un documento que tiene la misma naturaleza que un recibo y que por lo tanto está afecto por ser un documento cuya finalidad es la comprobación del pago de sumas de dinero, que se encuentra afecto en el artículo 2 numeral 3 de la ley, desvirtuando la definición regulada en el Código de Comercio como documento accesorio al título de acción no un documento independiente. Posteriormente en el año 2000, se adicionó el numeral 8 al artículo 2 de la ley, que establecía como afecto el pago de dividendos se emitiera documento o no, siendo un impuesto documentario no se estaba tomando en cuenta la existencia del hecho generador que es un documento, asimismo existía un conflicto en la ley, ya que mientras un artículo, establecía que estaba afecto el otro indicaba que estaba exento. Con la reincorporación del artículo 11, sobre actos y contratos exentos en el año 2002 por la vigencia de las leyes en el tiempo, el no aplicar la exención lesiona el principio constitucional de irretroactividad ya que la exención está siendo reincorporada en fecha posterior, y de igual forma, el conflicto que crea la norma al contradecirse un artículo con otro, contravienen con la seguridad jurídica y legalidad del contribuyente ya que la Superintendencia de Administración Tributaria, aplica la normativa de forma arbitraria no tomando en cuenta los derechos constitucionales del contribuyente.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
Capítulo 1: Principios Constitucionales y Tributo	
1.1 Principios constitucionales tributarios	1
1.1.1 Principio de irretroactividad	1
1.1.2 Principio de seguridad jurídica	4
1.1.3 Principio de legalidad	6
1.2 Las bases de recaudación como lineamientos para tributar, vinculados al principio de legalidad	11
1.2.1 Sujeto activo	12
1.2.2 Sujeto pasivo	16
1.2.3 Hecho imponible y el Hecho generador	17
1.2.4 Base imponible	19
1.2.5 Tipo impositivo	19
Capítulo 2: La determinación de la obligación tributaria en el pago de dividendos con cupones	
2.1 Determinación de la obligación tributaria tomando en cuenta las bases de recaudación establecidas en ley	21
2.1.1 Efectos de la determinación de la obligación tributaria	22
2.1.2 La autodeterminación	24
2.1.3 Determinación de oficio	25
2.1.3.1 Determinación de oficio sobre base cierta	26
2.1.3.2 Determinación de oficio sobre base presunta	27
2.2 Pago de dividendos	30
2.2.1 Títulos acciones	30
2.2.2 Cupones en las acciones	31
2.2.3 Utilidades de la Sociedad	31
2.2.4 Procedimiento para pago de dividendos en una sociedad	33
2.2.4.1 Decretar dividendos	35
2.2.4.2 Registro contable de dividendos a distribuir	35
2.2.4.3 Pago de dividendos	36
2.2.5 Determinación de la obligación tributaria	37
2.2.5.1 Hecho generador	37
2.2.5.2 Determinación de la base imponible	37
2.2.5.3 Tipo Impositivo	38

Capítulo 3: Análisis del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo

3.1 Antecedentes del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo	40
3.2 Reformas en la Ley del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo con respecto a la obligación tributaria en el pago de dividendos	43
3.2.1 Creación del Impuesto en el año 1992	43
3.2.2 Modificaciones realizadas en el año 2000	43
3.2.3 Modificaciones realizadas en el año 2002	44
3.2.4 Modificaciones realizadas en el año 2012	46
3.2.5 Modificaciones realizadas en el año 2013	47
3.3 Comportamiento del recaudo del impuesto de timbres fiscales en Guatemala sobre el pago de dividendos	48

Capítulo 4: Medios para impugnar Resoluciones emitidas por el ente fiscalizador

4.1 La Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador en la tributación	51
4.1.1 Funciones principales de la Superintendencia de Administración Tributaria	52
4.1.2 Elementos de la fiscalización	54
4.2 La Administración Pública	55
4.3 Procedimiento que el contribuyente puede realizar para la impugnación de los ajustes realizados por la SAT	56

Capítulo 5. Análisis presentación y discusión de resultados

5.1 Creación del Decreto 37-92 de la LITF	70
5.2 Primera reforma incluida en Decreto 80-2000 del Congreso de la República	72
5.3 Segunda reforma incluida en Decreto 34-2002 del Congreso de la República	74
5.4 Tercera reforma incluida en Decreto 10-2012 del Congreso de la República	75
5.5 Presentación de resultados	76

CONCLUSIONES 79

RECOMENDACIONES 80

Listado de referencias 81

Introducción

Dentro de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran el velar por el adecuado cumplimiento de la normativa tributaria, el proceso de fiscalización y derivado de este los ajustes como resultado de las auditorías realizadas a los contribuyentes, los cuales deben realizarse con base a lo que establecen las leyes; sin embargo en el momento que la legislación no es clara para los ciudadanos, o es confusa, como es el caso de La Ley del Impuesto sobre Timbres Fiscales y Papel sellado para Protocolo (Decreto 37-92) que con el artículo 2 numeral 8 establece que el acto de pago de dividendos está afecto, mientras que en el artículo 11 numeral 6 regula que las acciones y sus cupones están exentos, siendo los cupones un medio para el pago de dividendos la norma se contradice, lo que impide garantizarle al contribuyente el resguardo del derecho constitucional de seguridad jurídica, que exige previsibilidad y calculabilidad para los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, ya que la Administración Tributaria al aplicar ajustes, realiza una interpretación de la ley en base a sus criterios, en este caso específico, indican que la exención para los cupones regulado en el artículo 11 numeral 6, no es aplicable a los mismos cuando es utilizado como medio de pago de dividendos, siendo este el único objetivo del cupón, esto debido a que la ley no lo expresa específicamente. Dicha interpretación no está en la ley por lo que se contraviene el principio de legalidad también, ya que no considera las leyes en conjunto que permiten controlar el proceder de la Administración Pública.

Por otro lado dentro de esta norma existe un conflicto de la vigencia de las leyes en el tiempo y lo dividiremos en tres momentos importantes, 1. La exención fue creada desde la vigencia de la ley mediante el artículo 11 numeral 6 del Decreto 37-92, 2. En el año 2000, se establece que están afectos el acto del pago de dividendos mediante artículo 13 del Decreto 80-2000, y por último 3. El artículo 11 actos y contratos exentos, el numeral 17 fue suprimido por el artículo 29 del

Decreto 44-2000, sin embargo este artículo fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad expediente 952-2000, y se reformó totalmente por el artículo 1 del Decreto 34-2002 donde se incluye nuevamente en el numeral 6 la exención a las acciones y sus cupones. Al momento de realizar el trabajo de fiscalización la Administración Tributaria debe de velar no solamente el cumplimiento de la normativa sino también que los derechos de los contribuyentes no sean vulnerados. En fecha posterior a la reincorporación de la exención se debe de tomar en cuenta que exigir un impuesto sobre pago de dividendos acto afecto a partir del año 2000, cuando dicho pago se realice por medio de cupones, documento accesorio exento desde el inicio de la vigencia de la ley en 1992 y reincorporado en el año 2002, no tomando en cuenta el principio de irretroactividad establecido en la Constitución de la República de Guatemala.

Derivado de lo anterior, se decidió analizar si la aplicación de la exención en los cupones es procedente al ser utilizados para el pago de dividendos, evaluar si los criterios utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria al aplicar ajustes a los contribuyentes están acorde a lo que la legislación guatemalteca en conjunto establece.

De igual forma se desarrolla el origen del impuesto del timbre para conocer la naturaleza y el motivo que originó la necesidad de un impuesto de esta naturaleza, y por último veremos los medios de impugnación que puede realizar el contribuyente como una forma de evitar la aplicación de las leyes tributarias de una forma arbitraria.

Para poder cumplir con los objetivos trazados, se realizó estudio de casos ya que por medio del análisis de sentencias de recursos de casación de la Corte Suprema de Justicia, así como sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se podrá determinar si se respeta el principio de legalidad tomando en cuenta cada una de las bases de recaudación establecidas en la ley, y su correcta aplicación en la exención en el pago de dividendos por medio de cupones.

Este trabajo tiene como objetivo ser una fuente de información para el contribuyente sobre sus obligaciones tributarias con respecto al pago de dividendos que en la actualidad se encuentran afectos al impuesto sobre la renta.

Capítulo 1: Principios Constitucionales

1.1 Principios constitucionales tributarios

En el análisis a la exención al pago de dividendos por medio de cupones de acciones, se desarrollarán los principios constitucionales aplicados dentro de la jurisprudencia relacionada a las impugnaciones derivadas de los ajustes aplicados por la SAT, ya que como lo indica el CTr. en el artículo 4: *“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.”*

Dentro de este capítulo se analizarán los principios constitucionales siguientes: irretroactividad, legalidad y seguridad jurídica, que como lo deja claro el artículo 4 del CTr. son de aplicación obligatoria en toda situación jurídica tributaria.

1.1.1 Principio de irretroactividad

Dentro de la CPRG en el artículo 15 se establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando favorezca al reo. Y en el artículo 66 del CTr. estipula lo siguiente: *“las normas tributarias tendrán efecto retroactivo cuando supriman infracciones, y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.”*

De acuerdo a la Corte de Constitucionalidad en el expediente 364-90, gaceta número 20, expresa: *“La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro posterior a su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su*

*vigencia, aunque deriven hechos anteriores a ella.*¹ Esta definición aplicado al ámbito tributario nos indica que la obligación del pago de impuesto nace a partir de la promulgación de la ley del impuesto al que se encuentre afecto un hecho generador, si se realizó con fecha anterior a su promulgación el contribuyente no se encuentra obligado.

De igual forma podemos observar que el artículo 7 del CTr. estipula que en los casos de la aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las siguientes disposiciones:

- a) *“Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial, atendiendo al principio de irretroactividad, las normas tributarias regirán en fecha posterior a su propia emisión.*
- b) *Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. Así como respetando el principio de irretroactividad de la norma tributaria que deberá regir a futuro, no imponiendo tributos a hechos ocurridos en el pasado, aún cuando éstos hubieren sucedido un día atrás.”*
- c) *La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. Con este inciso, se garantiza los derechos adquiridos de los contribuyentes en fechas anteriores.*
- d) *Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a*

¹ Gaceta No. 20, expediente No. 364-90, Corte de Constitucionalidad, sentencia 26 de junio de 1991, página 19.

correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”

La postura del Tribunal Constitucional Español con respecto al principio de irretroactividad, ha establecido en base a las sentencias 99/1987 de fecha once de junio y la sentencia 42/1986 de diez de abril, lo siguiente: *“La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo obvio es que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes, más sólo se incidiría en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad o en cualquier otra vulneración de la norma suprema... la invocación del principio de irretroactividad no puede presentarse como una defensa de una inadmisibles petrificación del ordenamiento jurídico... lo que prohíbe el artículo 9.3 es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad”*

De acuerdo al tribunal español y la legislación guatemalteca se entiende que un tributo no puede ser exigible si no fue creado mediante una ley donde se incluya cada uno de los elementos, y si el contribuyente realiza actos afectos con fecha anterior a la creación del impuesto, no existe la obligación en el pago de los impuestos, así como indica el artículo 7 de la LOJ que dice: *“la ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos”* por lo que los tributos deben ser aplicados a partir de la fecha de la promulgación de la ley en que son creados.

1.1.2 Principio de seguridad jurídica

La CPRG en el artículo número 2 establece define este principio de la siguiente forma: *“Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República de, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”*

Para ampliar el concepto de seguridad jurídica establecido en el artículo 2 de la CPRG la Corte de Constitucionalidad nos explica dentro de la Gaceta No. 61, expediente 1258-00: *“...El principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 2º. De la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental...”*²

De acuerdo a la Sentencia de Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de fecha 12 de diciembre de 2011 cita al Jurista Cesar García Novoa, que define el principio de seguridad jurídica de la forma siguiente: *“el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación. De igual forma el legislador al conformar las normas tiene que prever las posibles consecuencias, como la cuantía de las obligaciones y de igual forma la certeza del acto administrativo sea en su aplicación sea pronta y efectiva... es la exigencia de previsibilidad y calculabilidad para los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos... en la medida en que exista una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución, y si la norma es formalmente plena o si existe una estricta delimitación de los elementos*

² Gaceta No. 61, expediente No. 1258-00, Corte de Constitucionalidad, sentencia 10 de julio de 2001, página 13.

*normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el derecho a un supuesto particular.*³

Para ampliar lo descrito en el párrafo anterior, definiremos el significado del verbo prever que de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española tiene el siguiente significado: *“Ver con anticipación, Conocer, conjeturar por algunas señales o indicios lo que va a suceder, Disponer o preparar medios para futuras contingencias”*, al ser uno de los elementos importantes del principio de la seguridad jurídica la previsibilidad, el contribuyente tiene el derecho de que las leyes que se le apliquen sean claras para que pueda tener un pleno conocimiento de su aplicación y pueda anticipar el impacto económico al cumplir con la obligación tributaria, asimismo tener claro las consecuencias del incumplimiento de la normativa.

Analizando este principio en otros ordenamientos jurídicos podemos observar que en el caso de España, dentro de la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 150/1990, Fundamento Jurídico 8º establece, que el principio de seguridad jurídica *“exige que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las leyes, que la normativa tributaria sea comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; esto es necesario debido a que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación.”*⁴

Por otro lado en la Constitución Política de Chile en su artículo número 7 asegura que: *“ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la*

³ Sentencia de Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Proceso Contencioso Administrativo 01144-2011-00033. Página 45

⁴ Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español, sentencia número 150/1990, Fundamento Jurídico 8º.

Constitución o las leyes.” Para resguardar esta norma, todo acto en contravención a ella es nulo y origina las responsabilidades y sanciones que la ley señala.

Como observamos el principio de la seguridad jurídica es un deber del Estado en otros ordenamientos jurídicos además del nuestro, que garantiza por medio de leyes que establezcan con claridad los derechos y obligaciones del contribuyente, y que de igual forma garanticen que sus derechos no serán violentados de forma arbitraria, sino más bien serán protegidos por leyes establecidas.

1.1.3 Principio de legalidad

El Artículo 239 de la CPRG estipula que *“corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”*

El Congreso de la República electos como representantes de los guatemaltecos libre y democráticamente electos pueden crear cargas o prestaciones coactivas pecuniarias o personales, este principio se materializará a través de una ley por medio de la cual se establece los límites del Estado a su facultad soberana de crear tributos.⁵

El Doctor Luis Ilianes, citado por Gladys Monterroso define a este principio como *“la limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la constitución que sólo por la ley se pueden establecer tributos”*.⁶

⁵ Casellas Galvez, Juan Carlos, *El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa en Guatemala, Programa de Maestría en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Guatemala* página 59

⁶ Monterroso, Gladys, *Fundamentos Tributarios, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, página 10*

De acuerdo al concepto de este principio, se establece que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, que deben ser emitidas por el órgano constitucionalmente facultado para hacerlo, es decir el Congreso de la República de Guatemala. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, *“nullum tributum sine lege”*.

El Dr. Carlos Casellas nos dice que este principio es el continente de otros dos principios, a saber: Reserva de Ley y Preferencia de Ley.⁷

Definiendo el principio de reserva de ley de la siguiente forma: *“...constituye un juicio de valor que expresa el constituyente en el momento de elaborar la Constitución disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de ley. Así al incorporar dicho juicio de valor vincula al poder público, debiendo por consiguiente obedecerlo. Por ello no es posible hablar de reserva de ley sin una base constitucional ya que no hay más reserva de ley que las establecidas por el constituyente en la Constitución.”*

Para Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña, el principio de reserva de ley en materia tributaria puede definirse como *“el mandato constitucional que establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por la ley... los impuestos sólo pueden ser definidos por los órganos legislativos competentes”*⁸

Por otro lado establece que el principio de preferencia de ley expresa la misma idea que la reserva de ley, sólo que con un alcance más limitado, en este caso en vez de emitir el juicio de valor por el constituyente lo emite el legislador ordinario, quien a través de su norma jurídica con rango de ley, dispone de materias que

⁷ Casellas Gálvez, Juan Carlos, *Op. Cit.*, Guatemala página 60

⁸ Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña. *Los principios constitucionales del sistema tributario. En Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010, página 120.

necesariamente deberán regularse como normas jurídicas en el mismo rango. Por lo tanto la preferencia de ley únicamente vincula a la Administración Pública.

El Dr. Casellas establece que la diferencia entre estos principios es el alcance que se le da a cada uno: *“La reserva de ley por ser una exigencia constitucional, vincula al legislador y a la potestad reglamentaria de la Administración Pública, mientras que la preferencia de ley, por ser una exigencia legal, vincula únicamente a la potestad reglamentaria de la Administración Pública.”*⁹

Dentro de la CPRG, encontramos que se encierra el principio de legalidad debe regular

Artículo de la CPRG	Contenido	Objetivo
Artículo 239. Principio de legalidad	<i>“corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”</i>	Establecer que el Congreso de la República es el encargado de crear tributos y sus elementos por medio de leyes.
Artículo 152. Poder público	<i>“El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley.”</i>	La función pública debe estar debidamente establecida en ley, con el objeto de hacer más dinámica la toma de decisiones.

⁹ Casellas Gálvez, Juan Carlos, Op.Cit. página 61

Artículo 154. Función pública; sujeción a la ley	<i>"Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella."</i>	La actividad de cada uno de los órganos del Estado deben de mantenerse dentro del conjunto de atribuciones expresas en ley
Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso	<i>"a) Decretar, reformar y derogar las leyes;... c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación"</i>	El Organismo Legislativo debe tomar en cuenta los principios constitucionales al crear o reformar cuerpos normativos tributarios
Artículo 5. Libertad de acción	<i>"Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella."</i>	Apegar la conducta del contribuyente a lo establecido en ley.
Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros	<i>"a correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen"</i>	Toda la documentación contable utilizada para la determinación de la obligación tributaria deberán ser revisados por la autoridad competente en base a lo establecido en ley.

	<i>fe ni hacen prueba en juicio."</i>	
Artículo 28. Derecho de petición	<i>"Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. "</i>	Las autoridades que reciban peticiones por parte de los contribuyentes deben resolver de acuerdo a lo establecido en ley.

En base a este principio, se establece que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, que deben ser emitidas por el órgano constitucionalmente facultado para hacerlo, es decir el Congreso de la República de Guatemala. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

En este sentido, la Corte de Constitucionalidad, en el expediente 471-2000, gaceta número 59, expresa: *“La ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones. Por tanto, la ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.”*¹⁰

Para Dino Jarach, el establecimiento de tributos mediante el respeto del principio de legalidad significa la existencia de un conjunto de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde¹¹

El artículo 3 del CTr. acota al alcance de este principio, dotando a nuestra reserva de ley de carácter absoluto. En este sentido, nuestra legislación impone como exigencia devenida de la Constitución que sólo mediante ley se podrá:

¹⁰ Monterroso, Gladys. *Op. Cit.*; pág. 30.

¹¹ Jarach, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, páginas. 26 y 27.

- i. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
- ii. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
- iii. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria, así como fijar la base imponible y la alícuota aplicable (tipo de gravamen).
- iv. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente, y
- v. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

1.2 Las bases de recaudación como lineamientos para tributar, vinculados al principio de legalidad

En el artículo 171 de la CPRG podemos encontrar que dentro de la descripción de otras atribuciones del Congreso, establece: "*Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación*". Como complemento del artículo anterior encontramos que se definen que bases de recaudación son las que se deben de dejar establecidas en ley según el artículo número 239 del mismo cuerpo legal son:

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

De acuerdo a los autores González García y Pérez de Ayala consideran que los elementos fundamentales del tributo son: "*el hecho imponible y los sujetos activo y*

pasivo, entendiendo que a partir de una buena limitación de los mismos es factible establecer los restantes elementos del tributo, especialmente los cuantitativos.”¹²

Entendemos por bases de recaudación los lineamientos que las leyes nos brindan y que dan origen a la obligación tributaria, para que el cobro por el poder público sea legal y que el contribuyente pueda tomar en cuenta las bases y poder cuantificar el monto del impuesto a pagar.

Se ampliará el concepto de las bases de recaudación que se debe de tomar en cuenta para evitar la incertidumbre y la falta de seguridad jurídica para el contribuyente:

1.2.1 Sujeto Activo

Menéndez Ochoa lo define de la siguiente manera: *“Es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley que confiere al Estado, la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo establecido en la ley. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada, autónoma o semi autónoma o centralizada; o sea cualquier ente público que éste facultado conforme la ley para cobrar tributos.”¹³*

Tal como lo establece el CTr. en el artículo 17, *“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”*. De acuerdo al diccionario de la Real Academia, acreedor significa: *“Que tiene acción o derecho a*

¹² González García y Pérez Ayala J., *Curso del Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca Páginas 164 y 165

¹³ Menéndez Ochoa, Angel, *Documentos sobre derecho tributario*, Guatemala:(s.e.), 1996 página 53

pedir el cumplimiento de una obligación” Este derecho surge del poder impositivo o tributario del Estado, y sus diversas manifestaciones como Municipalidades, INGUAT entre otros.

Giuliani Fonrouge nos dice al respecto: *“el sujeto activo es siempre el acreedor de la obligación tributaria; no confundirlo con el sujeto activo recaudador del tributo o con el sujeto administrador. Pueden haber varios sujetos activos de un mismo tributo, siempre que los beneficiarios o acreedores del tributo sean varios.”*¹⁴

Para ilustrar lo que nos explica Giuliani Fonrouge, observemos la diferencia entre el sujeto activo recaudador y el sujeto activo beneficiario en los siguientes impuestos:¹⁵

Impuesto	Descripción del impuesto	Sujeto activo recaudador	Sujeto activo beneficiario
Impuesto al Valor Agregado IVA	Lo paga toda persona que compra algún bien o servicio	SAT	1.5% para Municipalidades, 1% para Consejos Departamentales de Desarrollo, 1% Fondos para la Paz, 1.5% Programas de seguridad alimentaria, educación, proyectos de seguridad y fondo común para financiar el presupuesto nacional.
Impuesto Sobre la Renta (ISR)	El impuesto se genera cada vez que se perciben ganancias, rentas o ingresos en el territorio nacional	SAT	Financiamiento del Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado, estos fondos se distribuyen entre los diferentes ministerios,

¹⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Título: *Derecho financiero*. Edición: 2 edición, Publicación Buenos Aires, Argentina, Depalma, 1973.

¹⁵ *Cultura Tributaria*, Superintendencia de Administración Tributaria, *El ABC de los Impuestos*, Guatemala, 2014, <https://sites.google.com/site/elabcdelosimpuestossat/el-abc-de-los-impuestos-1/impuesto-al-valor-agregado-iva>, Fecha de consulta 25/11/2014

			secretarías y otras dependencias estatales.
Impuesto sobre Circulación de Vehículos	Impuesto que debe ser pagado por todos los propietarios de vehículos terrestres, aéreos y marítimos	SAT	50% se destina a las municipalidades para la mejora de las calles, el 40% se deposita en el fondo común del estado y el 10% se envía al Departamento de Tránsito de la Policía para compra y mantenimiento del equipo para controlar la circulación vehicular
Impuesto al Tabaco y sus Productos	Impuesto que deben pagar los fabricantes e importadores de los cigarrillos fabricados a máquina, nacional o importados.	SAT	Del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector Salud.
Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas	Impuesto incluido en precio de venta, y se genera en el momento que las bebidas fermentadas salen de las bodegas o centros de almacenamiento.	SAT	Se destina un mínimo de 15 por ciento para programas de salud sexual y reproductiva, planificación familiar y alcoholismo del Ministerio de Salud Pública
Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo	Surge en el momento del despacho de dichos productos y debe ser cancelado por los contribuyentes y/o los agentes retenedores	SAT	De la gasolina superior y regular el Ministerio de Finanzas traslada a la Municipalidad de Guatemala 10 centavo y para el resto de municipalidades 20 centavos para servicios de transporte e infraestructura, de la superior, regular y diesel traslada Q1 por galón

			para el Ministerio de Comunicaciones para conservación de carreteras y caminos rurales
Impuesto a la ocupación hotelera	Todas las empresas que se dedican a brindar el servicio de hospedaje están afectas a un impuesto del 10% sobre el precio que el Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT) sugiere para cada habitación	INGUAT	Lo recaudado con este gravamen es administrado por el INGUAT y se utiliza en la promoción turística a nivel nacional e internacional, así como en la inversión en infraestructura de lugares turísticos en el país.
Impuesto Único Sobre Inmuebles	Es el tributo que recauda el Estado de Guatemala y que recae sobre los bienes rústicos o rurales y urbanos.	La mayoría de Municipalidades ya lo recauda y administra, en tanto que para las otras que no, corre a cargo de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.	Tanto el impuesto, como las multas, se reciben por las municipalidades del país, para el desarrollo local, para inversiones en servicios básicos y obras de infraestructura de interés y uso colectivo y gastos administrativos de funcionamiento.

Es evidente que a pesar de que la ley faculta a un ente del Estado para que recaude y administre los tributos, en algunas impuestos el sujeto activo recaudador no es el mismo que el ente del Estado que es beneficiado con los fondos para el cumplimiento de sus funciones, como es el caso de la SAT que actúa como sujeto activo recaudador en la mayoría de impuestos, sin embargo los fondos son utilizados por otros ministerios, municipalidades y secretarías.

1.2.2 Sujeto Pasivo

Dentro del CTr. en el artículo 18 establece que sujeto pasivo: *“es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”*

Es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma legal (hecho generador). En virtud del efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto.”¹⁶

Dentro del artículo 21 del CTr, vemos que existe el obligado por deuda propia: *“Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.*

Y en el artículo 22 del mismo cuerpo legal se establece que cuando ocurra el hecho generador en un fideicomiso el responsable será el fiduciario, en un contrato de participación será el responsable el gestor, en copropiedad serán los copropietarios, en sociedades irregulares y de hecho serán los socios, y en sucesiones indivisas le albacea, administrador o herederos, Cada uno de ellos debe solicitar su registro ante la Administración Tributaria.

Se amplía la responsabilidad de acuerdo a lo establecido en el CTr. en el artículo 95 que regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, al atribuir responsabilidad a estos por incumplimiento a las obligaciones tributarias, solamente *“si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones”.*

¹⁶ Menéndez Ochoa, Ángel, *Op. Cit.*, página 54

Por otro lado el sujeto pasivo debe de cumplir con sus obligaciones dentro de las que se encuentran: *“al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales, asimismo al pago de intereses y sanciones pecuniarias en su caso. La exención del pago de un tributo no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones.”* Y cuando se tratase de un contribuyente fallecido los derechos y obligaciones del contribuyente serán ejercidos o en su caso cumplidos por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios.¹⁷

1.2.3 Hecho Imponible y Hecho Generador

La Corte de Constitucionalidad hace mención sobre el hecho generador en la Gaceta número 31, donde amplía el concepto de la siguiente forma: *“hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la forma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período...”*¹⁸

¹⁷ Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Derecho Tributario Guatemalteco –Parte General-*, Guatemala, Ediciones de Pereira, 2013, página 109

¹⁸ Gaceta No. 31, expedientes acumulados No. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, Corte de Constitucionalidad, sentencia 11 de febrero de 1994, página 24.

La Corte de Constitucionalidad explica que hasta el momento en que ha sucedido el acontecimiento establecido dentro de la ley se origina el nacimiento de la obligación tributaria. Este presupuesto debe encontrarse definido claramente dentro de la ley para poder tipificar el tributo a pagar y como consecuencia originar la obligación tributaria. Asimismo clasifica el hecho generador como instantáneo, que como bien indica la Corte no puede repetirse como ejemplo tenemos el impuesto a la primera matrícula de vehículos terrestres o también el pago del impuesto al valor agregado en la compra de un bien inmueble, y al hablar de impuestos periódicos, que se derivan de una serie de hechos que se integran en un período, tenemos como ejemplo el pago del impuesto sobre la renta sobre la utilidad por las ventas de un año y el impuesto al valor agregado por las ventas realizadas durante un período que se deriva de varios registros durante un período.

Según Alveño Ovando existe una diferencia entre el hecho imponible y el hecho generador, y para poder explicar sus diferencias nos brinda las definiciones de García Vizcaíno quien nos dice que el hecho imponible *“...también es llamado presupuesto de hecho constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria”* de igual forma Héctor Villegas citado define el hecho imponible como *“al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”*, mientras que el hecho generador para Alveño Ovando es: *“la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.”*¹⁹

Por lo que vemos en estas definiciones es que el hecho imponible es el supuesto hipotético definido dentro de la ley mientras que el hecho generador es cuando ese supuesto se realiza dando origen hasta ese momento a la obligación tributaria,

¹⁹ Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Op. Cit.*, página 98

según Alveño Ovando “*son aspectos diferentes aunque íntimamente relacionados: no puede existir el uno sin el otro*”.²⁰

1.2.4 Base Imponible

Pérez de Ayala se refiere al respecto indicando que: “*la base imponible, en abstracto, legal en que el legislador expresa una dimensión valorativa del hecho imponible, para su aplicación ulterior cuando éste último se realice como hecho jurídico concreto...*”, y por su parte Fernando Pérez Royo enseña que “*la base imponible constituye la expresión cifrada del hecho imponible.*”²¹

Por lo que la base imponible es el resultado de la aplicación de los procedimientos que cada ley establece para poner de manifiesto la capacidad económica de cada contribuyente, como ejemplo sería los ingresos menos gastos deducibles establecidos en la ley de ISR para obtener la base imponible, de esta forma obtenemos el monto susceptible a ser gravado y se está traduciendo el hecho generador a una expresión cuantitativa, a la que posteriormente se aplicará el tipo impositivo para obtener el impuesto al que se está obligado a pagar.

1.2.5 Tipo Impositivo

Para poder determinar el impuesto a pagar es importante conocer el tipo impositivo a aplicarse a nuestra base imponible, dentro del Diccionario Fiscal Datadiar encontramos que “*El tipo impositivo o tipo de gravamen es la tasa, fija o variable y expresada en forma de coeficiente o porcentaje, que, aplicada a la base*

²⁰ Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Op. Cit.*, página 100

²¹ López Conde, Dora Consuelo, *La Importancia de la educación tributaria de los comerciantes del mercado municipal de Salamá, Baja Verapaz, Cobán Alta Verapaz, Junio 2007, Universidad Mariano Gálvez, página 14*

*imponible, da como resultado la cuota tributaria.”*²² También definido por Teresa y Eusebio González como *“la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra,”*²³

Se entiende entonces por tasa impositiva como el porcentaje de impuestos que le corresponde al contribuyente pagar al fisco, la cual debe estar previamente establecida en ley no puede ser variable, como ejemplo, la tasa impositiva dentro de la ley del IVA es del 12% que debe estar incluida en el precio de venta de los bienes y servicios, este porcentaje no puede variar a diferencia de la base imponible que es diferente entre cada contribuyente de acuerdo a su capacidad económica.

Rafael Calvo Ortega citado por López Oliva lo define como: *“la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario.”*²⁴ El resultado de aplicar este porcentaje a la base imponible determina la parte de la capacidad económica que le corresponde pagar al fisco.

²² *Diccionario Fiscal, Datadiar.com propiedad de la compañía española Editorial Tecnológica. Citado dentro Wikipedia enciclopedia libre publicado el 17 de abril de 2013. Acceso: http://es.wikipedia.org/wiki/Tipo_de_gravamen. Fecha de consulta: 25/11/2014.*

²³ *González, Eusebio y Teresa González, Derecho Tributario I. España, Plaza Universitaria Ediciones, 2004 página 290.*

²⁴ *López Oliva, Manuel A., La Determinación de la Obligación Tributaria en el Derecho Tributario Guatemalteco. Curso Práctica Forense Tributaria Universidad Rafael Landívar, Guatemala 2014, página 3*

Capítulo 2: La determinación de la obligación tributaria en el pago de dividendos con cupones

2.1 Determinación de la obligación tributaria tomando en cuenta las bases de recaudación establecidas en ley

Dentro del CTr. en el artículo 103 define la determinación de la obligación tributaria como *“acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”* Por otro lado Alveño Ovando lo define como *“el acto administrativo mediante el cual se declara la existencia de la obligación tributaria, se establece el quantum aplicando la base imponible y se declara la cantidad que el sujeto pasivo debe enterar en las arcas del Estado o de sus entidades autónomas y descentralizadas.”*²⁵

Para ampliar este concepto Monterroso²⁶ expresa que es un acto del contribuyente por medio del cual reporta a la SAT el total de la base imponible y el tributo a pagar, este acto es eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por lo tanto admite la rectificación que realice tanto el propio contribuyente en forma voluntaria, o la que realice el fisco por medio de una posterior liquidación, esta determinación la puede llevar a cabo también el Estado en ejercicio de su Poder Tributario o en forma conjunta con el contribuyente.

En base a estas definiciones podemos decir que la determinación de la obligación tributaria es la comprobación de las bases de recaudación identificadas y establecidas, para obtener nuestra base imponible y aplicar el tipo impositivo o

²⁵ Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Op. Cit.*, página 126

²⁶ Monterroso, Gladys. *Op. Cit.*; pag.185

bien declarar la inexigibilidad de la misma que se da de acuerdo al artículo 47 del CTr. por no haberse realizado el hecho imponible.

El acto de la determinación tributaria tiene las siguientes características:

- i. *“Irretroactividad: Ya que puede lesionar derechos adquiridos.*
- ii. *Ejecutoriedad: que consiste en el apercibimiento que hace el sujeto pasivo para que pague el tributo en determinado tiempo establecido en la ley.*
- iii. *Determinativo: porque señala la persona natural o jurídica que debe satisfacer el tributo.*
- iv. *Debe estar basado en ley*²⁷

El contribuyente es el responsable de poder proporcionar la información sobre su actividad económica que esté afecta a tributar de acuerdo a lo que establece la ley de lo contrario la SAT deberá realizar el procedimiento de la determinación de la obligación tributaria, derivado de lo anterior los tipos de determinación de la obligación tributaria son: la autodeterminación que realiza de forma voluntaria el contribuyente y la determinación de oficio por la Administración Tributaria.

2.1.1 Efectos de la determinación de la obligación tributaria

Una vez se haya determinada la obligación tributaria el contribuyente o responsable deberá entregarlo sin necesidad de requerimiento por la Administración, y lo hará bajo su absoluta responsabilidad por medio de la presentación de formularios electrónicos o cualquier otro medio establecido en ley, para el efecto podrá contratar los servicios de un Perito Contador o Auditor.²⁸

El procedimiento de determinación reconoce la existencia o inexistencia de la obligación tributaria, debido a que por lo que la falta de determinación o la

²⁷ Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Op. Cit.*, página 127

²⁸ Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Octubre 1991, Artículo 104

determinación incorrecta por parte del obligado tributario se tipifica como “omisión de pago de tributos” de conformidad con el art. 88 CTr., en tanto no constituya delito.

Ahora bien, si la determinación de oficio practicada por la Administración Tributaria es incorrecta e imprecisa, como consecuencia de no haber observado o cometido errores en el procedimiento antes indicado, se produce como consecuencia lo siguiente:²⁹

- i. “Nulidad de actuaciones, en la que se deberá indicar el motivo de la nulidad, de conformidad con el art. 160 CTr.*
- ii. Declarar la nulidad del procedimiento, en la resolución que se emite al resolver la Administración Tributaria, luego de evacuar la audiencia.*
- iii. Declarar la nulidad por parte de la autoridad Superior de la Administración Tributaria, con motivo del análisis del recurso de revocatoria en el que se haya argumentado y demostrado el error de la determinación de oficio.*
- iv. Declarar la nulidad, con motivo de haber planteado cualquier recurso jurisdiccional, que a juicio del tribunal se haya observado error en la determinación de la obligación tributaria. La determinación incorrecta de la obligación tributaria como se ha indicado, implica la nulidad e invalidez de los actos que incurran en la infracción al ordenamiento jurídico, implicando la enmienda del procedimiento a efecto subsanarlo y adecuarlo a derecho, para observar la garantía constitucional del debido proceso.”*

Los efectos que tiene la determinación de la obligación tributaria debe realizarse cuidadosamente tomando en cuenta los procedimientos y las bases establecidas en cada ley para evitar violentar los derechos del contribuyente y asegurarse de que los ingresos por concepto de impuestos lleguen íntegramente al fisco.

²⁹ López Oliva, Manuel A., *Op. Cit.*; pág. 13 y 14

2.1.2 La Autodeterminación

Monterroso la define como *“la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea y consiste en un acto voluntario del contribuyente, cuando se presenta ante la Superintendencia de Administración Tributaria y declara mediante formulario la base imponible y el tributo a pagar o bien que no existe impuesto a pagar”*³⁰ el sujeto pasivo es responsable por lo declarado sin perjuicio de su verificación por parte de la SAT o por el mismo contribuyente al detectar un error u omisión.

También es llamada autodeclaración, el contribuyente la realiza por medio de un formulario, que proporciona la SAT y que tiene efectos declarativos, es realizada en forma directa por parte del sujeto pasivo, ya sea en forma escrita o por medio de comunicación electrónica donde también pueden enviar estados financieros y anexos, el formalismo de este acto es indispensable tanto en la presentación directa como electrónica, ya que las impresiones que realice la SAT de las declaraciones o documentación de soporte enviada por vía electrónica se tendrán por auténticas, siempre debe de quedar una constancia de la recepción de la declaración.

Como parte de los requisitos de la autodeclaración por vía electrónica, dentro del CTr. artículo 105 indica que al ingresar la información por vía electrónica el contribuyente o responsable debe acceder a través de una clave que vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido, debe de asegurarse de la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.

³⁰ Monterroso, Gladys. *Op. Cit.*; página 185

Existen dos formas de declaración, la determinación simple, como la que se realiza para efectos de determinación y pago del IVA y otros impuestos y la segunda es la declaración jurada, que es utilizada en el pago del ISR.

Es importante mencionar que de haberse cometido un error el contribuyente podrá corregirla siempre y cuando no se le haya notificado audiencia por ajuste.

2.1.3 Determinación de oficio

Cuando el contribuyente o el responsable omitan la presentación de la declaración de impuestos o no proporcionen la información necesaria para realizar la determinación de la obligación tributaria, la SAT determinará de oficio los tributos que por ley le correspondan administrar. Y con esto emitirá una declaración por la que se establece la obligación tributaria.³¹

Para lograr este objetivo se deben de comprobar los actos económicos que dan nacimiento al hecho generador, que le permita cuantificar y establecer el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

El Tribunal Fiscal de la Nación de la República de Argentina ha señalado que: *“el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo, mediante la cual se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el importe resultante”* Cfr. Tribu. Fisc., Sala A, sentencia de fecha 13/11/1997.

Ante la falta de presentación de las declaraciones, o cuando éstas resulten inexactas, o bien, cuando el contribuyente o el responsable no proporcione la

³¹ Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Octubre 1991, Artículo 107

información necesaria o no lleve su contabilidad en forma ordenada y al día, la SAT previo requerimiento de la presentación de las declaraciones omitidas dando un plazo de diez días hábiles, y no habiendo recibido las mismas por parte del contribuyente, procederá a formular la determinación de la obligación tributaria de oficio sobre base cierta o base presunta, métodos descritos en el Código Tributario.

2.1.3.1 Determinación de oficio sobre base cierta

El método sobre base cierta valora con mayor certeza la base imponible, de donde con propiedad viene el nombre de “determinación de oficio sobre base cierta” definido dentro del artículo 108 del CTr. como el procedimiento donde se tomará como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como de cualquier información recabada de terceros.

Génova Galván citado por López Oliva afirma que el método directo de sobre base cierta tiene como nota distintiva *“aspirar a la medición del elemento material del hecho imponible que sea asumido por la normas como base imponible, extrayendo todos y cada uno de los datos necesarios para ello a partir de la “realidad” del propio contribuyente”*,³² por lo que es de suma importancia que en el método de la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria acredite la realización del hecho generador y de la base de imposición tal cual las mismas son descritas por los normas tributarias, pudiendo accederse a dicha demostración a través de cualquier medio de prueba.

Este método de determinación debe ser la primera alternativa de la Administración Tributaria, para establecer la obligación del contribuyente porque se conoce con mayor certeza el hecho imponible debido a que se utiliza la información del propio contribuyente, como la información y documentación de soporte de la contabilidad

³² López Oliva, Manuel A., *Op. Cit.*; Guatemala 2014, página 6

y cualquier dato que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria siempre que sean llevados de conformidad con la ley, pues se requiere de este requisito de validez, según el artículo 189 del Código Procesal Civil y Mercantil, pues de lo contrario no serían fiables ni legalmente podrían probar o tener por ciertos los ingresos, gastos o costos.

López Ovando establece que: *“También tendrá carácter de determinación sobre base cierta aquella establecida por la Administración aún sin colaboración del contribuyente, cuando surge de información proporcionada por terceros que el fisco obtuvo en su tarea de fiscalización.”*³³ Por lo que este método se puede llevar a cabo aún sin que el contribuyente proporcione la documentación ya que se puede obtener información de terceros, sin embargo entre más colaboración del contribuyente se pueda tener la determinación de la obligación tributaria será más exacta y apegada a la realidad económica del sujeto pasivo.

2.1.3.2 Determinación de oficio sobre base presunta

También llamado por López Oliva como *“método subsidiario, frente a la claudicación de la determinación sobre base cierta”*.³⁴ Se debe entender que la determinación de oficio sobre base presunta goza de la presunción de legalidad, mientras el contribuyente o responsable no demuestre con todos los medios legales de prueba idóneos a su alcance, que es infundada o injusta, derivado a que el cálculo de la base imponible se realiza mediante estimaciones.

Es decir que la Administración Tributaria únicamente va a utilizar este método cuando no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la base imponible, ya sea por ausencia de ellos o por su insuficiencia, o por no estar registrados dentro de la contabilidad o por tener una contabilidad que muestra

³³ *Loc. Cit.*

³⁴ *Loc. Cit.*

evidencia de estar alterada, carece de los requisitos legales establecidos dentro del artículo 381 de Código de Comercio, es por esto que la SAT deberá tratar de reconstruir los medios que le permitan establecer la base imponible y agotar todos los medios, por lo que se deja claro que no es un método opcional sino más bien es un subsidiario como se mencionó anteriormente.

López Oliva amplía los aspectos y procedimientos descritos en el artículo 109 del CTr. regulado en aras al principio de legalidad tributaria como presupuestos normativos obligatorios los siguientes:

- i. “Debe acreditarse que existe negativa del contribuyente o responsable a proporcionar la información, documentos y registros contables, es decir, cuando la Administración Tributaria no cuente con pruebas suficientemente representativas o no tengan valor legal probatorio para acreditar los hechos. En las XVIII JLDT, Montevideo, Uruguay 1996, se recomendó que por: La falta o insuficiencia de la contabilidad per se no habilitan la determinación del impuesto sobre base presunta, si el contribuyente puede acreditar, mediante otros elementos de juicio suficientes, la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible.*
- ii. La Administración Tributaria solamente puede tomar como indicios los promedios de períodos anteriores a la realización del hecho generador. Sobre este aspecto cabe agregar que la Administración Tributaria debe sujetarse y someterse al Derecho, y no puede exigir al contribuyente o responsable tributario que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, y por lo tanto no integrantes del hecho imponible, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales.*
- iii. Que los indicios que se tomen en cuenta para fijar la probabilidad de la existencia y magnitud del hecho imponible, hayan sido declarados por el contribuyente, o provengan de la información recabada de terceros.*
- iv. Los promedios o porcentajes de ingresos, egresos y costos, deben corresponder a la actividad económica que se dedique el contribuyente.*

- v. *Esta determinación debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada, es decir, que es necesaria una conexión lógica y racional entre el hecho conocido y el hecho que se investiga. En este sentido la Corte de Constitucionalidad ha dicho en el Expediente No. 1306-2001 de fecha 28/09/2002 que sobre la “presunción no solamente debe ser una consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de indicios correspondientes al acto fiscalizado, sino que además debe estar establecida en ley y tener como precedente la observancia de normas legales que rigen dicho acto. De ahí que, ... las presunciones tributarias deben provenir y estar conformes con la ley, de manera que no pueden ser creadas por la Administración Tributaria, como se declaró en*
- vi. *Se admite prueba en contrario, en concordancia con el artículo 72 CTr.”*³⁵

Es de suma importancia tomar en cuenta estos aspectos y no basarse en presunciones o estimaciones sin fundamento, ya que como podemos observar dentro del artículo 110 del CTr. los efectos de la determinación sobre la base presunta subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo derivada de una posterior determinación sobre base cierta, siempre que esta se haga una sola vez y dentro del año siguiente contado a partir de la fecha en que se realizó la determinación sobre base presunta,

Al existir un error de cálculo el CTr. en el artículo 111 nos dice que cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la SAT, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole audiencia por cinco días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco días.

Por otro lado si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la SAT lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de

³⁵ *Ibíd, página 8*

Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta días.

2.2 Pago de dividendos

2.2.1 Títulos acciones

Las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, estas pueden dividirse en varias clases dentro de la escritura social con derechos especiales para cada clase.³⁶

Las acciones dan derecho al poseedor de que pueda emitir votos en la Junta de Accionistas quien debe de designar un administrador o un Consejo de Administración para la sociedad para tomar decisiones estratégicas, por lo que entre más acciones se tienen más control sobre las decisiones tendrá un accionista, para que un accionista pueda tener el control total de una entidad necesita tener más del 50% del total de las acciones, aunque se puede limitar el número máximo de votos por persona, existen acciones ordinarias que son las comunes, de igual forma las preferentes que tienen prioridad sobre las acciones comunes en relación al pago de dividendos, acciones de voto limitado que solo tienen voto en ciertos asuntos de la sociedad.

Es importante mencionar que el decreto 55-2010 del Congreso de la República Ley de Extinción de Dominio, modificó lo establecido en el artículo 108 del CCo. que quedó de la siguiente manera: *“Las acciones deberán ser nominativas. Las sociedades anónimas constituidas antes de la vigencia de la Ley de Extinción de*

³⁶ Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio. Guatemala 09 de abril de 1970 Artículos 99 y 100

Dominio, cuyo pacto social les faculte a emitir acciones al portador y tengan pendiente la emisión de acciones, deberán realizarla únicamente con acciones nominativas”

2.2.2 Cupones en las acciones

Las acciones podrán llevar adheridos cupones que se desprenderán del título y se entregarán a la sociedad contra el pago de dividendos. Los cupones podrán ser al portador, aún cuando el título sea nominativo.³⁷

Conforme el artículo 121 del CCo. los títulos de las acciones pueden llevar adheridos cupones, los cuales al momento de recibir los dividendos se desprenden del título y se entregan a la sociedad contra el pago de dividendos. Por lo que los cupones son documentos accesorios de las acciones que podrán estar al portador aún cuando el título esté nominativo.

2.2.3 Utilidades de la Sociedad

El objetivo principal del estado de resultados es informar si la entidad ha sido rentable dentro de un período determinado ya que en éste se muestran si existe utilidad o pérdida. Es decir si existieron más ingresos que gastos o viceversa, lo que permite conocer si existe una adecuada administración de recursos, y en base a esta información tomar decisiones importantes en cuanto el funcionamiento de una entidad.

La cifra del resultado es a menudo utilizada como medida de desempeño en la actividad de la empresa, o bien para otras evaluaciones como el rendimiento de

³⁷ *Ibid. Artículo 121*

las inversiones o ganancias por acción, los elementos del estado de resultados son los ingresos y egresos.

Como ingresos se registra *“los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o bien decremento de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio”*³⁸

Por otro lado los gastos *“son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien como surgimiento de obligaciones que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.”*³⁹

Como ejemplo de ingresos son las ventas de un producto en una fábrica, mientras que los gastos representas erogaciones realizadas para poder transformar la materia prima en el producto final, empacarlo y ponerlo disponible para el público, el resultado de restar los gastos a las ventas me da la utilidad del período.

³⁸ Perdomo Salguero, Mario Leonel, *Contabilidad II Sociedades Parte I con base en NIIF, Séptima Edición, Guatemala, Ediciones Contables, Administrativas, Financieras y Auditoría ECAFYA, De Martínez Aracely, Guatemala, Editexsa, 2011, página 29*

³⁹ *Loc. CIt.*

2.2.4 Procedimiento para pago de dividendos en una sociedad

De acuerdo Perdomo define el dividendo como *“la retribución que recibe la persona que aporta capital en una sociedad accionada. De acuerdo con el principio contable de entidad se acepta que los accionistas de una sociedad son personas diferentes a la misma, y por lo tanto tienen derecho de cobrar por el uso que la sociedad está haciendo a su capital. Este pago se llama dividendo.”*⁴⁰

Las sociedades, para garantizar su crecimiento, distribuyen parte de la ganancia obtenida, el resto se utiliza para formar reservas o simplemente acumular ganancias para ser distribuidas posteriormente.

El título de acción como vínculo entre el socio y la sociedad le otorga el derecho de crédito al accionista mediante el acto de distribución de dividendos, conforme a lo establecido en el CCo. en los artículos 105 derivado de la titularidad de la acción, y artículo 134 que le permite tomar decisiones sobre el proyecto de pago de dividendos en las asambleas ordinarias, por lo anterior una persona que tiene la calidad de accionista tiene derecho a las utilidades que la acción produce, que son denominados dividendos.

Para realizar el proyecto de distribución de utilidades la Administración de la sociedad debe de realizar una política de dividendos que le permitirá planificar el pago de los mismos maximizando la riqueza de los propietarios de la empresa y la adquisición de financiamiento suficiente. Es importante recordar que el pago de dividendos no puede ser mayor al monto de las utilidades retenidas o acumuladas de ejercicios anteriores, ya que esto representaría dejar a la entidad sin liquidez.

Antes de pagar dividendos se debe tomar en cuenta las reglas establecidas en el CCo. en el artículo 33, que son:

⁴⁰ Loc. Cit.

- “1o. La distribución entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente al capital que cada uno tenga aportado en la sociedad.*
- 2o. Si en el contrato se estipuló la parte de las ganancias, sin mencionar las pérdidas, la distribución de éstas se hará en la misma proporción de aquéllas y viceversa, de modo que la expresión de las unas sirva para las otras.*
- 3o. La participación del socio industrial en las utilidades se determinará promediando el capital de todas las aportaciones. Si es uno solo el socio capitalista, la parte del socio industrial será igual a la del otro socio.*
- 4o. Si fueren varios los socios industriales se aplicará la regla anterior y el resultado se dividirá en partes iguales entre ellos.*
- 5o. El socio o socios industriales no soportarán las pérdidas, sino en la parte que excedan del capital.*
- 6o. El socio que reúna la doble calidad de capitalista en industrial, participará en las utilidades o en las pérdidas en cada uno de los conceptos que le corresponde, según las normas anteriores.”*

En caso de liquidación de la entidad, los liquidadores observarán en todo caso el orden siguiente: *“Primero: gastos de liquidación, Segundo: deudas de la sociedad Tercero: Aporte de los socios, Cuarta: Utilidades”*⁴¹

Esta restricción protege a los acreedores prohibiendo el pago de dividendos al momento en que una sociedad se encuentre en liquidación debido a la disolución de una sociedad, ya que el pago de dividendos en efectivo por una empresa no solvente podría menoscabar seriamente los requerimientos de sus acreedores en caso de pérdidas que le impidan cumplir con sus obligaciones.

Los administradores de la empresa se reúnen periódicamente para decidir entre pagar dividendos o no, y para determinar el monto y forma de dicho pago ya que

⁴¹ Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio. Guatemala 09 de abril de 1970, Artículo 248

de acuerdo al CCo. todo accionista tiene derecho a pedir que en la asamblea general ordinaria anual se resuelva sobre la distribución de las utilidades.⁴²

Una vez determinada en Asamblea de Accionistas que se distribuirán dividendos el monto, la fecha y forma de pago para la distribución de dividendos se debe tomar en cuenta los siguientes pasos:

- i. Decretar dividendos
- ii. Registro contable de dividendos a distribuir
- iii. El pago de los dividendos

2.2.4.1 Decretar dividendos

En el momento que los administradores o Junta Directiva llegan al acuerdo de pagar dividendos, debe de ser decretado por resolución, de conformidad con lo pautado al respecto por los estatutos de la sociedad. En la contabilidad de la empresa no se registrará ninguna obligación mientras no se haya aprobado la declaración respectiva ya que, hasta ese momento, no existe la obligación de pagar dividendos.

Mediante acta debe quedar la fecha en que se acordó el pago de dividendos, el monto a pagar, fecha de cierre del libro de Accionistas, a quienes se le pagarán dividendos, fecha en que se pagarán los dividendos y forma de pago.

2.2.4.2 Registro contable de dividendos a distribuir

El pago de dividendos puede ser en efectivo o en acciones. Si el pago es en efectivo, por cada acción que se tenga la empresa le entrega una cantidad determinada de dinero. Por otro lado si el pago es en acciones se entregará una acción por cada monto de títulos que el accionista posea en la compañía.

El registro contable si la forma de pago es en efectivo debe ser el siguiente:

⁴² *Ibid*, Artículo 139

Nº	Fecha	Descripción	Debe	Haber
1		----- 1 -----		
2		Utilidades Retenidas	100.000,00	
3		Dividendo por pagar		100.000,00

El registro contable si la forma de pago es en acciones debe ser el siguiente:

Nº	Fecha	Descripción	Debe	Haber
1		----- 1 -----		
2		Utilidades Retenidas	100.000,00	
3		Dividendo en acciones por Dist.		100.000,00

2.2.4.3 Pago de dividendos

El modo de pago de dividendos puede ser en una sola entrega o diferido en varias fechas.

Para calcularlo y saber qué porcentaje de nuestra inversión obtendremos como ganancia por el pago de dividendos, es necesario dividir la cantidad fijada como dividendo entre el precio al que cotiza la acción.

$$\text{Rendimiento del dividendo: } \frac{\text{Dividendo decretado}}{\text{Precio de la acción}}$$

Ahora bien, si el pago de dividendos se hará en acciones, la fórmula cambia un poco. Debemos dividir el número de acciones a recibir entre el número de acciones que tenemos para obtener el porcentaje de rendimiento de nuestra inversión.

$$\text{Rendimiento del dividendo: } \frac{\text{Acciones a recibir}}{\text{Acciones en posesión}}$$

2.2.5 Determinación de la obligación tributaria

2.2.5.1 Hecho generador

El hecho generador o hecho imponible de acuerdo al Código Tributario: *“es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*⁴³

Hasta el año 2012 el pago de dividendos se incluía dentro del hecho generador en la LITF en el artículo 2, numeral 8 de documentos afectos *“Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto.”*

A partir del año 2012 el Decreto 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria en el capítulo IV Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, en el artículo 83, Libro I. grava la obtención de rentas de capital y el hecho generador en específico está en el artículo 84 que califica como renta de capital mobiliario en la literal d.: *“La distribución de dividendos, ganancias y utilidades independientemente de la denominación o contabilización que se le dé.”*

2.2.5.2 Determinación de la base imponible

En la LITF artículo 13 indica que en el caso que en un mismo documento se consignen varios actos o contratos afectos a esta ley, se debe tomar como base para determinar el impuesto, la suma de cada uno de ellos, sin embargo al ser contratos accesorios, se tributará únicamente sobre el contrato principal.

⁴³ Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Octubre 1991, Artículo 31

En el caso del impuesto sobre la renta en el Decreto 10-2012 artículo 88 indica que la base imponible para rentas de capital mobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado o acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas.

2.2.5.3 Tipo Impositivo

La tarifa del impuesto de acuerdo a lo establecido en la LITF en el artículo 4, es del tres por ciento (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos, tomando en cuenta que el valor es el que consta en el documento, el cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales

Por otro lado en el Decreto 10-2012 en el artículo 93 define el tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, el cual independientemente de la denominación o contabilización que se le dé es del cinco por ciento (5%) el cual está vigente a partir del año 2013.

Por ejemplo la sociedad El Ejemplo S. A. posterior a verificar la liquidez de la sociedad ha decidido en Asamblea de Accionistas decretar dividendos por un monto total de Q2,500,000.00 a cancelar en efectivo, por dichos dividendos se realiza el siguiente registro contable:

Nº	Fecha	Descripción	Debe	Haber
1	31/12/2014	----- 1 -----		
2		Utilidades Retenidas	2,500.000,00	
3		Dividendo por pagar		2,500.000,00

En el mes de marzo del siguiente año se realiza el pago de los dividendos en efectivo y se realiza el siguiente registro contable:

Nº	Fecha	Descripción	Debe	Haber
1	31/03/2015	----- 1 -----		
2		Dividendo por pagar	2,500.000,00	
3		Caja y Bancos		2,500.000,00

Para el cálculo de dividendos para cada accionista se realiza el siguiente cálculo en base al precio de cada acción con la siguiente fórmula:

$$\text{Rendimiento del dividendo: } \frac{\text{Dividendo decretado}}{\text{Precio de la acción}}$$

$$\text{Rendimiento del dividendo: } \frac{2,500,000}{500} = 5,000$$

Se pagará Q5,000.00 por cada acción que posea cada accionista, para poder finalmente obtener el monto de la obligación tributaria se aplica el tipo impositivo a la base imponible:

Base legal	Dividendos decretados	Tipo impositivo	Monto de la obligación tributaria
LITF Decreto 37-92	2,500,000	3%	Q75,000
Decreto 10-2012 (a partir del año 2013)	2,500,000	5%	Q125,000

Capítulo 3: Análisis del pago del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y del Papel Sellado en el pago de dividendos

3.1 Antecedentes del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo

En España se instituye durante el reinado del Rey Felipe IV quien impuso, en el reino de Castilla, el uso del papel sellado en contratos, escrituras y otros usos que se especificaban en su correspondiente regulación jurídica. Con ello se pretendía alcanzar dos objetivos acabar con la existencia de escrituras falsas y, a su vez, recaudar dinero para las arcas reales, y su utilización obligatoria inicia el 01 de enero de 1637 se estableció en una escala según los actos y negocios.⁴⁴

Posteriormente se implanta el tributo del papel sellado a los territorios americanos a partir del 1 de Enero de 1640. Estos papeles sellados eran diferentes, siendo su validez de dos años y su tasa más elevada, dado que se imprimieron siempre en España y había que transportarlos con sus consecuentes gastos. Es muy interesante el suceso ocurrido con una partida de papel sellado capturada por un buque inglés en 1797, este sello siguió evolucionando y en 1819 se incorpora un sello en seco con la efigie del Rey.⁴⁵

Por otro lado en México se inicia la utilización del papel sellado o estampillas fiscales, como un medio veraz e idóneo, para probar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ciertas actividades mercantiles, pues el pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos, documentos o

⁴⁴ Pérez Aínsua Méndez, Natalia. *El Papel Sellado en el Antiguo y el Nuevo Régimen: Heráldica y Alegorías en el Sello. España. Universidad Sevilla. Librerías Proteo, Prometeo y Ocasión. 2008. Disponible en red: <http://www.libreriaproteo.com/libro-456507-EL-PAPEL-SELLADO-EN-EL-ANTIGUO-Y-ELNUEVO-REGIMEN-HERALDICA-Y-ALEGORIAS-EN-EL-SELLO.html>. Fecha consulta: 25/11/2014*

⁴⁵ *Loc. Cit.*

facturas que representaban el hecho generados del tributo.⁴⁶

A partir de entonces, en la documentación, se diferencia entre el uso del papel común o blanco y el papel sellado o timbrado. Desde el principio, este papel presentaba en su protocolo un sello de tinta negra en el que se mostraban las armas reales seguida de una inscripción que indicaba la clase del sello, su precio y año en que podía emplearse el papel y ha evolucionado hasta lo que hoy conocemos.⁴⁷

Como podemos ver el origen de este impuesto tanto en España como en México, surge por la necesidad de darle validez a los actos jurídicos, evitar falsificación y ,por otro lado ser un fuente más de ingresos para la Hacienda Pública, empezando desde la autorización que daba el Rey en España hasta lo que hoy conocemos como timbres fiscales.

Por otro lado en Guatemala, siendo una de las colonias más importantes dentro del reino de España inició utilizando el papel sellado instituido en Castilla, el cual se resellaba por la tesorería y administración general, teniendo no solo las características del papel sellado de España sino también el nombre de Guatemala dentro de él, la firma del tesorero administrador, y los años que habilitaba la autorización.⁴⁸

El Decreto Ley 72-83 reformó y derogó algunos artículos del Decreto Legislativo del año 1831, que para el año 1983 era la Ley del Timbre y Papel Sellado vigente, más tarde el impacto de la política tributaria en 1985 había causado un descenso

⁴⁶ Artola, Miguel. *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Alianza Editorial, Madrid, 1982, *Conservación y Restauración de Patrimonio Documental* citado por Covadonga Miravalles en página web: <http://miravallesrestaura.blogspot.com/2011/09/el-papel-sellado.html>. Fecha de consulta: 25/11/2014

⁴⁷ Pérez Aínsua Méndez, Natalia. *Op. Cit.* Fecha consulta: 25/11/2014

⁴⁸ De Paula García Peláez, Francisco. *Memorias de la Historia del Reyno de Guatemala*. Guatemala, Establecimiento Tipográfico L. Luna. 1851. Disponible en red: http://books.google.com.gt/books?id=bRsTAAAYAAJ&pg=RA1A254&pg=RA1PA254&dq=papel+sellado+guatemala&source=bl&ots=44oAuAp_j&sig=wmeCP7MA9LFHoosWfK6Vkv7qkqU&hl=es&ei=KsBpSqqoMYwtgfan5W2Cw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=9. Fecha de consulta: 25/11/2014

en la recaudación de este impuesto, la que fue reformada posteriormente para gravar nuevos actos jurídicos y contratos. Fue en el año de 1987 donde la ley que desarrollaba este impuesto fue reemplazada por el decreto 61-87 que fue reemplazada nuevamente en el año 1992 por el decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, que es la Ley que en la actualidad regula lo referente al Impuesto de Timbres fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Es importante dejar claro que, en la actualidad, ya no existe el papel sellado, y en vez de éste se adhiere el timbre fiscal de cincuenta centavos de quetzal (Q. 0.50 a cada hoja) a los documentos que se refiere expresamente la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.⁴⁹

Antes de la promulgación del Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, se vendía papel sellado de diferentes valores a las personas particulares, para que lo utilizaran en las gestiones administrativas de todo tipo. Sin embargo, a partir de la vigencia de dicho decreto, se dejó de imprimir este tipo de papel y quedó únicamente el uso de timbres fiscales que deben adherirse a las hojas de papel bond, conforme lo que establece el reglamento de dicha ley.⁵⁰

A partir de la vigencia del Decreto 37-92 el acto de pago de dividendos se encontraba exento, sin embargo a través de los años ha tenido varias modificaciones las cuales crean, en muchos casos confusión para el contribuyente, por lo que se detallará cada una de las modificaciones para poder posteriormente realizar el análisis de la aplicación de cada modificación.

⁴⁹ *Loc. Cit.*

⁵⁰ *Loc. Cit.*

3.2 Reformas en la Ley del Impuesto documentario de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo con respecto a la obligación tributaria en el pago de dividendos

Es un impuesto documentario, que grava la emisión, suscripción u otorgamiento de documentos que contengan actos y contratos descritos en la ley.⁵¹ Este impuesto debe de contener cada una de las bases de recaudación de acuerdo al principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la CPRG, que son los siguientes:

3.2.1 Creación del Impuesto en el año 1992

En el mes de junio de 1992 el Congreso de la República de Guatemala emite el Decreto Número 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo, que establece un impuesto sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan dentro de la ley.

3.2.2 Modificaciones realizadas en el año 2000

Mediante el Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República, Reformas a la Reforma a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especiales para Protocolos Decreto 37-92 en el artículo 13, por medio del cual adiciona el numeral 8 al artículo 2 de la ley como documentos afectos el acto del pago de dividendos, con el texto siguiente:

"8. Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o

⁵¹ Decreto 37-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel sellado especial para protocolo. Artículo 1

electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto.”

3.2.3 Modificaciones realizadas en el año 2002

En el Decreto número 34-2002 del Congreso de la República, Reformas a del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo, se reincorpora todo el artículo 11 actos y contratos exentos, en donde se incluye en el numeral 6 los cupones de las acciones, de la siguiente forma:

“Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos, en los siguientes casos:

- 1. Todos los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien los realice y tenga o no calidad de contribuyente de dicho impuesto.*
- 2. Los recibos o comprobantes de pagos por sueldos, viáticos, gastos de presentación, aguinaldos, prestaciones laborales o cualquiera otra retribución por servicios personales prestados en relación de dependencia, que devenguen funcionarios, empleados y demás servidores públicos y privados en servicio activo; los recibos por prestaciones que perciba el personal en situación de retiro o sus beneficiarios; los comprobantes de pensiones alimenticias fijadas por los tribunales correspondientes; las prestaciones y jubilaciones y las actas o documentos para demostrar la sobrevivencia de personal en retiro o sus beneficiarios; las aportaciones patronales y laborales para la creación de fondos de pensiones aseguradas o no aseguradas.*
- 3. Los recibos o comprobantes de pago de estipendios o subsidios por becas, bolsas de estudio y similares.*
- 4. Los cheques y certificados de depósito.*

5. *Los títulos de crédito y cualesquiera otros créditos documentarios que hayan sido expedidos en el extranjero para ser pagados en la República o expedidos en la República para ser pagados en el extranjero, así como cualesquiera otros documentos o contratos relacionados con los mismos, siempre que los bienes hubiesen sido importados o las divisas hubieren sido cambiadas en el sistema bancario nacional.*
6. *Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones.*
7. *Los contratos o documentos que contengan préstamos provenientes del exterior, siempre que los bienes hubiesen sido importados o las divisas hubieren sido cambiadas en el sistema bancario nacional.*
8. *La creación, emisión, circulación, negociación y cancelación de bonos, bonos de prenda, debentures, las cédulas hipotecarias y títulos de crédito, en los que intervengan los bancos y entidades financieras sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.*
9. *La creación, emisión, circulación, negociación y cancelación de títulos de crédito de toda clase, debentures y las cédulas hipotecarias, sus cupones e intereses.*
10. *La emisión y negociación de bonos, notas del tesoro y letras de tesorería que emitan o garanticen el Estado y entidades descentralizadas o autónomas, las municipalidades y sus empresas, incluyendo los comprobantes de los intereses que devenguen.*
11. *Las sumas pagadas por liquidaciones, totales o parciales de pólizas de seguro del ramo de vida, cualquiera que sea la forma o época en que se practique, incluyendo los pagos por sorteos, pólizas dótiles vencidas, rentas o rescates.*
12. *Las actuaciones judiciales y administrativas.*
13. *Las facturas comerciales de proveedores del exterior y las pólizas de importación y exportación.*

14. *Los documentos de pago, facturas o documentos equivalentes que se extiendan como consecuencia de actos o contratos de valor determinado en los que se hubiere satisfecho el impuesto correspondiente.*
15. *La exportación de mercancías y productos; la compraventa de mercancías y productos destinados a la exportación; la compraventa de café sin beneficiar, café en pergamino, café en oro, azúcar, banano y otros productos o frutos destinados a la exportación.*
16. *Los créditos y préstamos otorgados por los bancos, financieras y demás entidades autorizadas por la Superintendencia de Bancos para cualquier destino y los documentos acreditativos de los mismos.*
17. *Los créditos, préstamos y financiamientos otorgados entre particulares, sean personas individuales o jurídicas y los documentos acreditativos de los mismos.*
18. *Los contratos y operaciones de reaseguro y de reafianzamiento, así como los documentos que expidan las compañías aseguradoras o afianzadoras para comprobar el recibo de la proporción que corresponda pagar a los reaseguradores o reafianzadores, por las participaciones asumidas por ellos en el pago de las reclamaciones legales de los beneficiarios de pólizas de seguros y fianzas.*
19. *La constitución, transformación, modificación y disolución de sociedades mercantiles y los aumentos de capital social, con excepción de lo preceptuado en el artículo 5, numeral 17 de esta Ley.”*

3.2.4 Modificaciones realizadas en el año 2012

Mediante el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República por medio del artículo 67 se adiciona el numeral 8 del artículo 16 que habla sobre el momento del pago del impuesto del Decreto 37-92, con respecto al momento del pago del impuesto por pago de dividendos:

“8. En el caso del pago de dividendos o utilidades en efectivo, en especie o acreditamiento en cuentas contables y bancarias, se emitan o no comprobantes del pago, a través de cupones u otro medio que documente la distribución de utilidades, el pago del impuesto deberá efectuarse en el momento en que se reciba el pago en efectivo, en especie o acreditamiento, independientemente de que se emita documento o se realice la operación contable. Quien pague o acredite en cuenta dividendos o utilidades, retendrá sobre el valor del pago o acreditamiento el impuesto establecido en esta Ley, debiendo emitir la constancia de retención respectiva y enterar el impuesto por medio de declaración jurada, en forma mensual, dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a aquél en que realizó el pago, por los medios que la Administración Tributaria determine.”

Es importante mencionar que mediante el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, la distribución de dividendos, ganancias y utilidades se constituye como renta de capital mobiliario en el artículo 84 de la misma, definiendo en el artículo 93 el tipo impositivo para dicho acto del 5%.

3.2.5 Modificaciones realizadas en el año 2013

Mediante el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República se realizan las siguientes modificaciones:

En el Artículo 11, Actos y contratos exentos el cual reforma el artículo numeral 6 del Decreto 37-92, de la siguiente forma: *“6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones, excepto la suscripción, asignación o traslado de las acciones a los adquirientes finales de las unidades de proyectos inmobiliarios, de conformidad con el artículo 35 "A" del Decreto número 10-2012*

del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, las cuales sí están gravadas por este impuesto.”

3.3 Comportamiento del recaudo del impuesto de timbres fiscales en Guatemala sobre el pago de dividendos

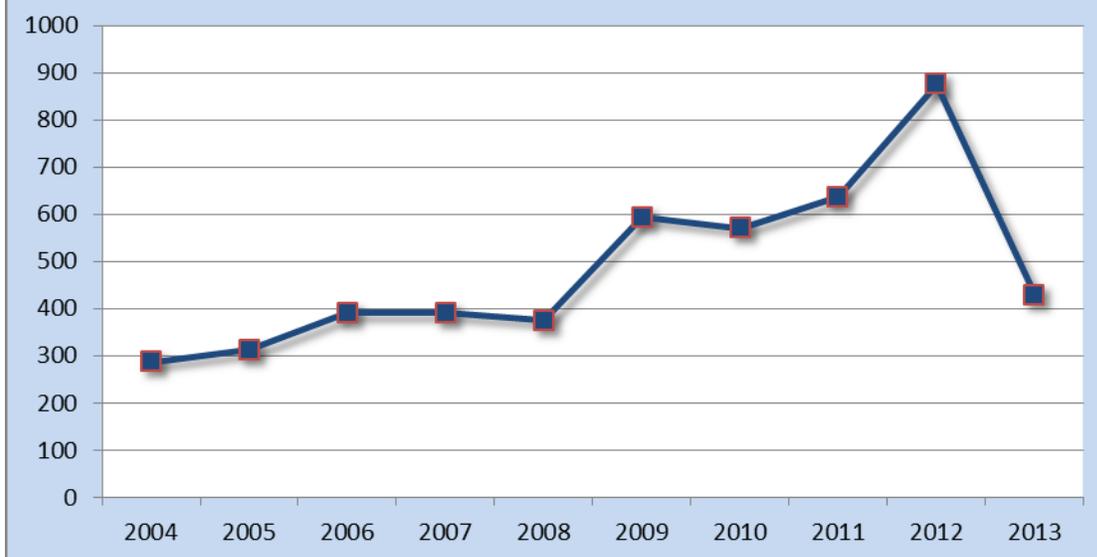
Analizaremos el comportamiento en la recaudación de este impuesto establecido en la LITF, ya que la misma ha tenido variaciones significativas derivadas de modificaciones en la ley.

De acuerdo a información de la Superintendencia de Administración Tributaria la recaudación del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel sellado para protocolo del período enero 2004 a diciembre 2013 fue el siguiente⁵².

MES	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total Recaudado en el año	% del Total recaudado
ENERO	22.44	31.22	40.91	32.19	27.13	178.13	93.13	77.10	40.10	118.69	661.06	14%
FEBRERO	19.99	23.13	23.71	41.55	32.43	29.51	31.54	42.19	71.99	27.12	343.17	7%
MARZO	27.78	21.40	32.67	33.64	32.01	36.76	29.06	54.96	187.82	28.23	484.32	10%
ABRIL	25.88	33.71	33.24	48.64	39.10	40.64	49.53	47.90	48.24	26.69	393.58	8%
MAYO	26.10	29.39	30.25	27.01	29.59	31.65	32.99	54.66	41.40	34.11	337.15	7%
JUNIO	22.77	21.96	32.12	24.80	26.11	31.97	45.56	61.83	98.07	27.85	393.04	8%
JULIO	25.30	34.53	47.93	31.65	34.89	39.81	47.99	68.28	47.29	31.73	409.38	8%
AGOSTO	28.92	25.82	30.09	28.11	29.03	34.19	65.44	35.51	61.71	29.98	368.79	8%
SEPTIEMBRE	25.75	31.52	33.26	27.68	31.36	28.74	26.54	62.70	53.18	27.15	347.88	7%
OCTUBRE	22.51	18.94	26.41	26.80	25.17	59.53	35.19	41.43	41.25	28.72	325.95	7%
NOVIEMBRE	20.32	21.31	25.08	42.49	36.95	23.80	61.08	33.43	48.62	27.61	340.68	7%
DICIEMBRE	20.61	20.34	36.03	27.36	32.70	60.06	53.58	57.66	137.62	21.68	467.66	10%
TOTAL	288.37	313.26	391.71	391.92	376.47	594.79	571.63	637.66	877.31	429.56	4,872.66	100%

⁵² Sitio web Superintendencia de Administración Tributaria. Información obtenida de www.sat.gob.gt. Recaudación por tipo de impuesto Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT. <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-ributarias/335-recaudacion-tributaria-historica-del-gobierno-central.html>. consultado 25/11/2014

Comportamiento de la Recaudación del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado para protocolo del 2004 al 2013



La tendencia mostrada en el período analizado viene en aumento, sin embargo el mayor incremento lo tuvo en el año 2012 que posteriormente vino disminuyendo hasta reducir más del 50% de lo recaudado un año anterior en el año 2013.

Haciendo una comparación de la meta programada por la SAT para el año 2012 y lo recaudado vemos una diferencia de Q239.6 millones de lo que se esperaba recaudar y su variación con el 2011 es del 37.6%.

Recaudación realizada en 2012	Recaudación programada en 2012	Recaudación realizada en 2011	Diferencia con meta de 2012	Variación absoluta año anterior	% Ejecución de meta	% Variación año anterior
877.3	491.9	637.7	385.4	239.6	178.40%	37.60%

Dentro de los Resultados Cuantitativos 2012 publicado por la SAT se establece que el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado generó ingresos de 78.4% por encima de lo programado, dicha recaudación del Impuesto de Timbres

Fiscales y Papel Sellado, se vió favorecida debido al incremento del pago por la distribución de dividendos, por motivo de de que los contribuyentes se anticiparan a la vigencia en 2013 del nuevo Impuesto Sobre la Renta, que sustituye el Impuesto del Timbre aplicado a una tasa de 3% por una tasa de 5% de ISR, por lo que por verse beneficiados ahorrando el 2% más que tiene la tarifa del ISR, cancelaron el impuesto de timbres sobre el pago de dividendos para ya no tener que pagar una tasa más alta en el 2013.

De acuerdo a la información obtenida por parte de la Intendencia de Recaudación y Gestión de la SAT⁵³, el impuesto pagado de dividendos o utilidades en efectivo, en especie o acreditamiento en cuenta del Impuesto de Timbres Fiscales del año 2007 al año 2012 fue el siguiente:



Año	Monto recaudado
2007	510.34
2008	10,742.83
2009	24,719.29
2010	33,269.37
2011	343,493.04
2012	291,116,713.15
2013	579.30
2014	1,005.29

⁵³ Información solicitada a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo contestada mediante la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1311-2015.

En la gráfica anterior se observa como la captación por el impuesto de dividendos en el impuesto de Timbres Fiscales, tuvo el incremento en el año 2012 por un total de Q290 millones en relación al año 2011, derivado de la reforma al impuesto sobre pago de dividendos, y durante los años 2013 y 2014 en que los dividendos se encontraban gravados con el 5% en el impuesto sobre la Renta, disminuye de forma drástica nuevamente. De esta forma observamos que el contribuyente buscaba en el año 2012 ahorrar un porcentaje del 2% de impuesto por lo que adelantaron el pago de dividendos para obtener un ahorro en los próximos años en el impuesto sobre la Renta.

Capítulo 4: Medios para impugnar Resoluciones emitidas por el ente fiscalizador

Los ajustes realizados a los contribuyentes, se originan de una auditoría realizada por los auditores designados por la Superintendencia de Administración Tributaria y derivado de dichos ajustes el contribuyente cuenta con medios para impugnar los mismos y evitar ser fiscalizados con arbitrariedad.

Para poder pasar a analizar las sentencias que nos llevarán a poder establecer los criterios utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pasaremos a analizar cada una de las fases antes de llegar a una sentencia dictada por procesos que se originaron por un ajuste por pago de dividendos por medio de cupones.

4.1 La Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador en la tributación

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98, en su artículo 1 define a la SAT como *“una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con*

exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

4.1.1 Funciones principales de la Superintendencia de Administración Tributaria

De acuerdo al Dr. Alveño Ovando, dentro de las principales órganos y dependencias de la SAT, se encuentran:

El Directorio que es el órgano de dirección superior de la SAT. Le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento, la gestión institucional de la SAT y el cumplimiento de las metas de recaudación, dentro de sus funciones se encuentra resolver los recursos administrativos que le correspondan conforme a la ley.⁵⁴

Estará integrado de la siguiente forma:

- i. En forma ex–oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe.
- ii. El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe.
- iii. Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta ley.

Por otro lado el Superintendente de Administración Tributaria es la autoridad

⁵⁴ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Decreto 1-98 del Congreso de la República, 11 de febrero de 1998, Artículo 6

administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución. Tiene la representación legal de la Institución.

En base al artículo 98 del CTr: *“la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.”*

De igual forma en el mismo artículo, faculta a la Administración entre otras funciones para:

- i. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.
- ii. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
- iii. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del

- sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados
- iv. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.
 - v. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
 - vi. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
 - vii. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables.

Los incisos anteriormente descritos son los artículos que les permite tener acceso a toda la información para poder determinar con exactitud el monto de los impuestos a pagar.

4.1.2 Elementos de la fiscalización por parte de la SAT

Para poder cumplir con sus funciones de fiscalización e investigación la Administración Tributaria facultades de fiscalización e investigación, toma para el

efecto lo establecido en el artículo 100 del CTr. donde indica las bases a utilizar para realizar su trabajo de auditoría:

- i. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
- ii. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.
- iii. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

4.2 La Administración Pública

Consiste en la serie de actividades que el estado realiza a través de sus órganos administrativos en la prestación de servicios públicos para alcanzar un bien común.

La SAT es la Administración Pública estatal descentralizada con funciones autónomas, encargada de aplicar el sistema tributario nacional, y por medio del artículo 134 de la CPRG se le obliga a sujetar su política a las políticas públicas que haya aprobado el Gobierno.

La administración pública se puede definir desde dos puntos de vista, desde el punto de vista objetivo es el conjunto de actividades que realiza el estado a través de sus órganos administrativos para realizar el bien común. Por otro lado desde el

punto de vista subjetivo es el conjunto de órganos administrativos a través de los cuales el estado presta los servicios públicos para alcanzar el bien común.⁵⁵

La Constitución Política de la República de Guatemala regula otros órganos administrativos, como la Procuraduría de los Derechos Humanos, la Universidad de San Carlos, la Contraloría General de Cuentas, Ministerio Público entre otros.

En la Constitución Política de la República, la ley ordinaria administrativa y su reglamento, los convenios y tratados internacionales se encuentra enmarcada la competencia administrativa. La competencia de la administración pública debe someter su actuación estrictamente a la ley fundamentalmente a los principios de legalidad y juridicidad. Los órganos administrativos no pueden actuar arbitrariamente ya que su fin primordial es el bienestar común, ya que son el medio o el conducto por medio del cual se manifiesta la personalidad del Estado.

56

4.3 Procedimiento que el contribuyente puede realizar para la impugnación de los ajustes realizados por la SAT

Iniciando con el nombramiento de los auditores de SAT, se llevan a cabo las siguientes fases del Procedimiento Administrativo el cual según Rafael Godínez, *“Son declaraciones de voluntad, emitidas unilateralmente y en forma concreta por los órganos centralizados y entidades administrativas del Estado, que producen efectos jurídicos directos e inmediatos entre la administración y los sujetos a quienes va dirigido, a partir de su publicación.”*⁵⁷

⁵⁵ Garrido Falla, Fernando y otros. *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Tecnos, Grupo Anaya, S.A. Madrid 2006 Litografía Orión, 6ª edición. Guatemala febrero 2011. Pág. 33.

⁵⁶ Loc. Cit.

⁵⁷ Godínez Bolaños, Rafael, *Temas de derecho administrativo*, Guatemala, Edición Universitaria, 1992, página 1

No.	Título	Descripción	Artículo	Plazo (Días hábiles)
1.	Inspección	El procedimiento deberá realizarse por funcionario autorizado por la SAT que deberá acreditarse ante el contribuyente, quien realizará un requerimiento de información dentro de los elementos de fiscalización establecidos en el Arto. 100 del CTr. a los contribuyentes, quienes están obligados a facilitar las inspecciones de acuerdo al artículo 112 del CTr.	152 CTr., 91 CTr.	3 días
2.	Informe de ajustes y multas	Se suscribe el acta en la cual se hace constar el ajuste. En ella debe comparecer el contribuyente o un empleado de éste; si lo considera a bien, puede manifestarse libremente y firmar la misma, si lo desea.	151 CTr.	
3.	Concede Audiencia	La Administración Tributaria concede audiencia al contribuyente para evacuarla, dado que se trata de sanciones por incumplimiento de obligaciones formales de los contribuyentes o responsables.	146 CTr.	30 días
4.	Período de prueba	El contribuyente puede ofrecer y proponer todos los medios de prueba admitidos en derecho (Art. 142 A, 146 del Código Tributario y Art. 128 del Código Procesal Civil y Mercantil)	143 CTr.	30 días
5.	Diligencias para mejor resolver	La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio a petición de parte, acordar para mejor resolver que se tenga a la vista cualquier documento o actuación que se crea conveniente, que se practique cualquier diligencia que se considere necesario que se amplíen las ya realizadas	144 CTr.	15 días
6.	Resolución	Concluido el procedimiento se dictará resolución que deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 150 CTr.	149 CTr.	30 días
7.	Notificación	Es un acto procesal por medio del cual se hace del conocimiento de persona concreta un acto ejecutado por la Administración, o sea es un acto de comunicación o publicidad de la accionar público, por lo que es un acto jurídico procesal de publicidad	132 CTr.	10 días

Una vez finalizada la fase administrativa el contribuyente puede presentar un Recurso Administrativo el cual no es más que el medio que disponen los particulares para oponerse ante un acto o resolución administrativa.⁵⁸

Recurso de Revocatoria Art. 7 LCA
Procede en contra de resoluciones dictadas por autoridad administrativa que tenga superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma
Cuando no proceden
No cabe este recurso contra las resoluciones del Presidente y Vicepresidente de la República debido a que ellos son de superior jerárquico por lo que no existe donde interponerlos. Art. 9 LCA
Cuando procede de oficio
Antes de que las resoluciones hayan sido consentidas por los interesados, pueden ser revocadas por la autoridad que las haya dictado. Art. 6 LCA, 154 CTr.

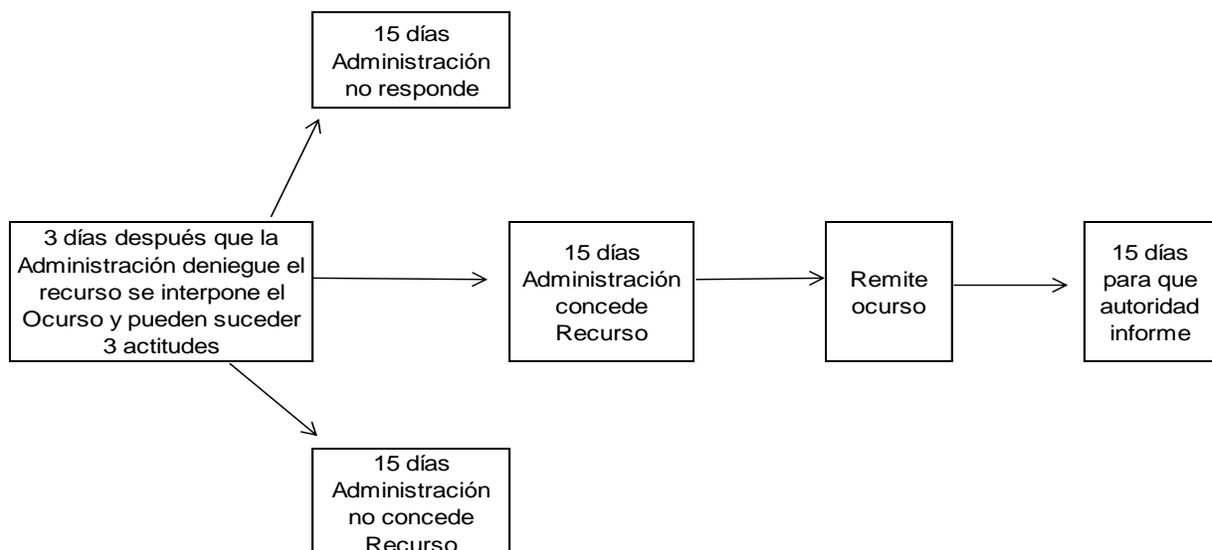
Las fases del procedimiento de interposición de los Recursos Administrativos son las siguientes:

No.	Título	Descripción	Artículo	Plazo (Días hábiles)
1.	Presentación del memorial de interposición del recurso	El recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario o quien haya sido parte en el expediente o aparezca con interés en el mismo, ante el órgano que dictó la resolución o practicó la rectificación, si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme	154 CTr	10 días
2.	Funcionario eleva las actuaciones	El funcionario se limitará a conceder o denegar el trámite y elevará las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, si lo deniega debe razonar el rechazo	154 CTr.	5 días

⁵⁸ Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto número 119-96 del Congreso de la República, Guatemala, 17 de diciembre de 1996

3.	Recavar dictamen	El funcionario recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes si lo estima necesario	159 CTr.	30 días
4.	Diligencias para mejor resolver	El funcionario podrá acordar diligencias para mejor resolver	144 y 159 CTr.	15 días
5.	Resolución	El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.	154 CTr.	30 días
6.	Silencio Administrativo	Transcurrido el plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.	157 CTr.	30 días

Si la Administración Tributaria deniega el Recurso de Revocatoria, el contribuyente tiene el Derecho de que se revise la decisión por medio del Ocurso, el que plantea ante el órgano superior. El procedimiento es de la siguiente forma:



Las posturas de la Administración pueden ser:

- i. No responde, se debe interpretar como: el ocurso fue aceptado, y por lo tanto se le dio trámite el Recurso de Revocatoria
- ii. La Administración Tributaria acepta el ocurso, por lo tanto le da trámite al Recurso de Revocatoria
- iii. La Administración Tributaria deniega el ocurso, no procede apelación, se concluye la fase administrativa

La autoridad superior remite el ocurso a la autoridad responsable, la cual le concede un plazo perentorio de 5 días hábiles a la autoridad responsable para que envíe el expediente e informe, y continúa el procedimiento normal del Recurso de Revocatoria.

Posteriormente con el objetivo de garantizar que los contribuyentes puedan gozar de sus derechos constitucionales asegurando la efectiva tutela administrativa y evitando cualquier actuación ilegal de la administración pública y de igual forma el derecho de defensa del particular frente a la administración, existe el procedimiento contencioso administrativo para poder presentar y defender los argumentos del contribuyente frente a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Según el licenciado Calderón: *“El proceso de lo contencioso administrativo es un medio de control privativo que los particulares tienen una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos de la administración pública cuando las resoluciones ya causaron estado, es decir que se agotó la vía administrativa”*.⁵⁹

⁵⁹ Calderón Morales Hugo Haroldo, *Derecho administrativo I, 3era Edición Guatemala, Guatemala, Editorial F&G, 1999 página 195*

La CPRG en artículo 12. Derecho de Defensa establece que: *“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”*

Dentro de la Convención Interamericana de Derechos Humanos (Pacto de San José) celebrado en Costa Rica que entró en vigor en 1978, convenio al cual Guatemala se encuentra adherido, en el artículo número 8 establece que Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

De acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 221, Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, lo define de la siguiente forma: “Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”

La jurisdicción contencioso administrativa se ejerce en única instancia por el tribunal de lo contencioso administrativo, siendo un órgano colegiado. Actualmente el tribunal de lo contencioso administrativo de Guatemala se estructura en seis salas atendiendo a la especialidad de las materias que conocen, siendo tres las salas que conocen sobre materia tributaria:

- i. La sala tercera creada según acuerdo de la Corte Suprema de Justicia 16-03 de fecha tres de junio del 2003 y que asignó competencia para conocer

procesos que se promuevan en materia de lo Contencioso Administrativa Tributaria según acuerdo 15-2005 de fecha 14 de abril de 2005.

- ii. La sala cuarta tiene competencia para conocer contiendas en materia tributaria creada bajo el acuerdo número 32-2007 de fecha 12 de septiembre de 2007.
- iii. La sala quinta también creada para conocer contiendas en relacionado a lo tributario en materia de lo Contencioso Administrativa creada bajo el acuerdo número 32-2007 de fecha 12 de septiembre de 2007

Para la presentación de la demanda contenciosa administrativa, la resolución que puso fin al procedimiento administrativo debe reunir los siguientes requisitos:

- i. Que haya causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos.
- ii. Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.
- iii. Si el proceso es planteado por la administración por sus actos o resoluciones, no será necesario que concurren los requisitos indicados, siempre que el acto o resolución haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado, en Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República en Consejo de Ministros. Esta declaración sólo podrá hacerse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la resolución o acto que la origina.

Se debe interponer en el Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia quien que realiza la recepción y distribución equitativa e inmediata de las demandas y solicitudes para el inicio de expedientes de materia contencioso administrativa a las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para el efecto llevará el orden, registro y control correspondiente.

Las fases del procedimiento contencioso administrativo son las siguientes:

No.	Título	Descripción	Artículo	Plazo (Días hábiles)
1.	Presentación de la demanda	Planteamiento de la demanda	161 CTr.	30 días
2.	Examen de forma	Sala realiza examen de forma verificando: que no tenga errores, que si tenga errores subsanables el demandante enmienda el error, si tiene errores insubsanables se rechaza la demanda	31 LCA	
3.	Solicitud de antecedentes	Sala requiere a la SAT antecedentes o informe circunstanciado	32 LCA	5 días
4.	Remisión de antecedentes	Dicho informe debe ser enviado por el mismo en el plazo establecido	32 LCA	10 días
5.	Examen de fondo	Encontrándose los antecedentes en el tribunal, éste examinará la demanda con relación a los mismos.	33 LCA	
6.	Se admite para su trámite	Si en el examen de la demanda se determina que está arreglada a Derecho , el tribunal la admitirá para su trámite	33 LCA	
7.	Emplazamiento	En la resolución de trámite de la demanda se emplazara a las partes	33 y 35 LCA	15 días
8.	Actitudes de los demandados	Las actitudes de las partes demandadas pueden ser: a) 5 días para interponer excepciones previas b) Rebeldía si terminado el plazo no contesta la demanda y se considera contestada en sentido negativo c) Contestación a la demanda d) Allanamiento, si todos los sujeto se allanaren se procederá a dictar sentencia e) Interponer excepciones perentorias que se resolverán en sentencia f) Reconvención	36, 37, 38, 39 y 40 LCA	
9.	Prueba	Con la contestación de la reconvención se abre a prueba por 30 días. Si se omitiere el período probatorio, la resolución que lo declare será motivada. El período probatorio puede omitirse en dos casos: 1. Cuando la cuestión sea de derecho 2. Cuando a juicio del tribunal existen suficientes elementos de convicción en el expediente	41 LCA	30 días

10.	Vista	Si se omitiere el período probatorio, la resolución que lo declare será motivada. El período probatorio puede omitirse en dos casos: 1. Cuando la cuestión sea de puro derecho 2. Cuando a juicio del tribunal existen suficientes elementos de convicción en el expediente	43 LCA y 142 LOJ	15 días
11.	Auto para mejor fallar	Si se omitiere el período probatorio, la resolución que lo declare será motivada. El período probatorio puede omitirse en dos casos: 1. Cuando la cuestión se de puro derecho 2. Cuando a juicio del tribunal existen suficientes elementos de convicción en el expediente	44 LCA	10 días
12.	Sentencia	La sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada pudiéndola a) Revocar b) Confirmar c) Modificar	45 LCA 142 LOJ	15 días
13.	Ejecución	Firme la sentencia se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto. La sentencia señala el plazo para que se ejecute lo resuelto. Si el asunto es referente a asunto de índole tributaria en ese caso la sentencia se ejecuta en lo económico coactivo del Código Tributario artículo 171.	47 y 48 LCA y 171 CTr.	

Y por último se utiliza el recurso de casación que de acuerdo al CPRG en el artículo 220 establece: “*contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación.*” Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.

Según Alveño Ovando “*la casación es el recurso extraordinario que hace posible el examen de la sentencia de segundo grado por la Corte Suprema de Justicia para determinar si en ella se ha hecho correcta aplicación de las leyes el recurrente estima infringidas.*”⁶⁰

⁶⁰ Alveño Ovando, Marco Aurelio, Op. Cit. Página 191

Es de carácter extraordinario por que solo se concede por motivos específicos y contra las sentencias o autos definitivos de segunda instancia no consentidos expresamente por las partes que terminen los juicios ordinarios de mayor cuantía y no constituyen una tercera instancia porque sin perjuicio de que conforme el artículo 245 del CPRG “en ningún proceso habrá más de dos instancias” el Tribunal no juzga sobre el hecho sino sobre el derecho y únicamente sobre lo que se relaciona con las leyes y doctrinas legales que se citen como violadas.⁶¹

El CPCyM en su artículo 619, establece que los directa y principalmente interesados en un proceso, o sus representantes legales, tienen derecho de interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia.

El escrito puede entregarse al Tribunal que dictó la resolución recurrida o a la Corte Suprema; y deberá contener además de los requisitos de toda primera solicitud:

- i. Designación del juicio y de las otras partes que en el intervienen.
- ii. Fecha y naturaleza de la resolución recurrida.
- iii. Fecha de la notificación al recurrente y de la ultima, si fueren varias las partes en el juicio.
- iv. El caso de procedencia, indicando el artículo e inciso que lo contenga.
- v. Artículos e incisos de la Ley que se estimen infringidos y doctrinas legales en su caso.
- vi. Si el recurso se funda en error de derecho o de hecho en la apreciación de las pruebas, debe indicarse en qué consiste el error alegado, a juicio del recurrente; e identificar, en el caso de error de hecho, sin lugar a dudas, el documento o acto auténtico que demuestre la equivocación del juzgador.

El término para interponer el recurso de casación es de quince días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva.

⁶¹ *Loc. Cit.*

El recurso de casación sólo procede contra las sentencias o autos definitivos de Segunda Instancia no consentidos expresamente por las partes, que terminen los juicios ordinarios de mayor cuantía.⁶²

De acuerdo al artículo 627 del CPCyM en el escrito en que se interponga el recurso deben citarse los artículos violados y exponerse las razones por las cuales se estiman infringidos.

No será necesaria la cita de leyes, en relación al motivo de casación que consiste en error de hecho en la apreciación de la prueba.

Si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse por lo menos, cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncien un mismo criterio, en casos similares, y no interrumpidos por otro en contrario. El Tribunal no tendrá en cuenta otras leyes y doctrinas legales que las citadas al interponerse el recurso o antes de señalar día para la vista del asunto.

La casación procede por motivos de fondo y de forma. Habrá lugar a la casación de fondo en las siguientes condiciones:

- i. Cuando la sentencia o auto recurrido contenga violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables.
- ii. Cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o error de hecho, si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo evidente la equivocación del juzgador.

Si el recurso es de fondo y el Tribunal lo estimare procedente, casará la resolución impugnada y fallará conforme a la ley

⁶² Decreto Ley 107 Código Procesal Civil y Mercantil, aprobada 14 de septiembre de 1996 artículo 620

Procede la casación por quebrantamiento substancial de procedimiento (de forma) en los siguientes casos:

- i. Cuando el tribunal, de Primera o de Segunda Instancia, careciere de jurisdicción o de competencia para conocer en el asunto de que se trate, o cuando el tribunal se niegue a conocer teniendo obligación de hacerlo.
- ii. Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien los haya representado.
- iii. Por omisión de una o más de las notificaciones que han de hacerse personalmente, conforme al artículo 67, si ello hubiere influido en la decisión.
- iv. Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualquiera de las instancias, cuando proceda con arreglo a la ley, o se hubiere denegado cualquiera diligencia de prueba admisible si todo ello hubiere influido en la decisión.
- v. Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias, si la aclaración hubiere sido denegada.
- vi. Cuando el fallo otorgue más de lo pedido, o no contenga declaración sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, si hubiere sido denegado el recurso de ampliación; y, en general, por incongruencia del fallo con las acciones que fueren objeto del proceso.
- vii. Por haberse dictado la resolución por un número de magistrados menor que el señalado por la ley, o por magistrado legalmente impedido.

Si el recurso se interpone por quebrantamiento substancial del procedimiento, declarada la infracción por el tribunal, casara la resolución y anulará lo actuado desde que se cometió la falta y remitirá los autos a donde corresponda para que se sustancien y resuelvan con arreglo a la ley, imputando las costas y reposición de los autos al juez o tribunal que hubiere dado motivo al recurso.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo alegado consista en la falta de declaración en el fallo sobre alguna de las pretensiones

oportunamente deducidas, podrá la Corte Suprema limitarse a ordenar al Tribunal que emitió la sentencia, que la complete dictando resolución sobre el punto omitido.

Recibido por el Tribunal el escrito en que se interpone el recurso, pedirá los autos originales; y si hallare el recurso arreglado a la ley, señalará día y hora para la vista. En caso contrario, lo rechazará de plano sin más trámite.

El día de la vista pueden concurrir las partes y sus abogados y estos alegar de palabra o por escrito. La vista será pública cuando lo pida cualquiera de los interesados o así lo disponga la Corte Suprema.

Contra las sentencias de casación solo proceden los recursos de aclaración y ampliación; pero los magistrados que las dicten, serán responsables con arreglo a la ley. Durante la tramitación del recurso de casación, no se puede proponer ni recibir prueba alguna ni tramitarse más incidentes que los de recusación, excusa, impedimento, desistimiento y los recursos de aclaración o ampliación, en su caso.

Concluida la tramitación del recurso se enviarán los autos a donde procediere, con certificación del resultado por la Corte Suprema. Los fallos de casación deberán darse a conocer en la publicación oficial de los tribunales.

Capítulo 5. Análisis presentación y discusión de resultados

En base a las modificaciones que tuvo la ley con respecto al pago de dividendos se realizara un análisis de las modificaciones que tuvo la ley para poder reconocer donde existe la obligación del contribuyente para el pago de dividendos se realizará un análisis de las modificaciones que ha tenido la ley con respecto a cada modificación:

Modificación	Año	Artículo modificado del Dto. 37-92	Descripción de la modificación	Observaciones
Creación de la ley	1992	Art. 2 numeral 3	Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero, vigente desde la creación del Decreto 37-92	La SAT utiliza este artículo como fundamento legal para aplicar ajustes a los períodos anteriores al 2000
Primera modificación	2000	Art. 2 numeral 8	Documentos afectos a dicho impuesto, en este numeral lo que realmente se agregó y que amplió el hecho generador fue el supuesto de <i>“Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas se emitan o no documentos de pago”</i> .	Se agrega el pago de dividendos como hecho generador en el artículo 13 del Decreto 80-2000
Segunda modificación	2002	Artículo 11 numeral 6	Están exentos del impuesto los documentos que contengan actos o contratos en los siguientes casos:...6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones	Reformado todo el artículo por artículo 1. del Decreto Número 34-2002 del Congreso de la República.
Tercera modificación	2013	Artículo 11 numeral 6	Actos y contratos exentos: “6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones, excepto la suscripción, asignación o traslado de las acciones a los adquirentes finales de las unidades de proyectos inmobiliarios, de conformidad con el artículo 35 "A" del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, las cuales sí están gravadas por este impuesto.”	Se confirma la exención del impuesto sobre timbres en el Decreto 19-2013, debido a que se considera afecto por el Impuesto sobre la Renta según Decreto 10-2012

5.1 Creación del Decreto 37-92 de la LITF

El día 1 de julio de 1992 entra en vigencia el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, dentro de la misma en el artículo 11 Actos y contratos exentos, numeral 6, el cual establecía como exento: “Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas, así como sus cupones.”

Dentro de los recursos de casación 19-2007 y 23-2007 presentados por la SAT y desestimados por la Corte Suprema de Justicia se presentan dos casos diferentes en el primero se pagan dividendos de los período 1996 de la entidad Finanzas de Occidente, S. A. y la segunda por pago de dividendos del período de 1993 en este momento no el acto del pago de dividendos no se encontraba afecto por la ley por lo que la argumentación utilizada por SAT para aplicar los ajustes eran los siguientes:

- El numeral 3) del artículo 2 establece que están afectos "Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero. El generador tipificado por la ley incluía los cupones de acciones, entre los documentos mediante los cuales se documenta el pago de dividendos.
- La exención que regula el artículo 11 de la LITF impuesto en el numeral 6) “Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedad y asociaciones accionadas, así como sus cupones” únicamente se refiere a actos y contratos relacionados directamente con sociedades accionadas, pero en ninguno se contempla el pago de dividendos.

Dentro de la desestimación del recurso de casación la CSJ, indica que el cupón no se puede utilizar como un recibo, debido a que no es un documento independiente, sino proviene del mismo título acción con el cual forma un todo, porque forma parte del mismo, pretender tenerlo como un documento independiente es desvirtuarlo y retorcer el sentido literal de la exención que contiene el artículo 11 antes transcrito, porque su sentido es claro, al normar que están exentos del Impuesto, las acciones y sus cupones, que la finalidad del cupón precisamente es el de facilitar el pago de los dividendos; es decir, no cabe ningún otro uso o destino para esos cupones, porque están circunscrito (sic) su uso con exclusividad para comprobar el pago de los dividendos a los accionistas o legítimos titulares del título acción; forma parte integrante del mismo título (sic) acción; que de conformidad con el apotegma jurídico 'ACCESSORIUM SEQUITUR PRINCIPALE', que significa que lo accesorio sigue a lo principal, en nuestro caso, lo accesorio es el cupón y lo principal el título acción, en tanto que esté último está exonerado, también lo está el elemento accesorio que es el cupón.

De acuerdo al Código de Comercio en su artículo 121 que establece que: "Las acciones podrán llevar adheridos cupones que se desprenderán del título y se entregarán a la sociedad contra el pago de dividendos."

El cupón representa el derecho del dueño del título de acción, a cobrar una suma correspondiente a la renta de dicho título, la SAT busca encuadrar el pago de dividendos por medio de cupones dándole el trato como si fuese un recibo. Se entiende por recibo una constancia para certificar el pago de una suma de dinero, tal como lo establece el artículo 2 numeral 3 que indica que están afectos: "Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero."

Con esto la CSJ deja claro que el cupón no es un documento independiente, el cual únicamente se utiliza como un medio de constancia de pago, es un documento accesorio del título de acción, creado para que la sociedad lleve un control y registro del pago de dividendos para los accionistas específicamente, y no es un simple recibo de pago.

En cuanto al segundo inciso donde se argumenta que lo que establece el artículo 11 numeral 6 con respecto a la exención del impuesto a los cupones, la CSJ indica que la LITF no es clara, en establecer qué actos realizados por medio de cupones están exentos, al no estar dentro de la ley, la SAT realiza una interpretación de la ley, al indicar que no está exento el pago de dividendos debido a que la ley no lo dice expresamente, sin embargo el único objetivo del cupón es de entregarse a la sociedad contra el pago de dividendos por lo que se toma dicho acto como exento.

5.2 Primera reforma incluida en Decreto 80-2000 del Congreso de la República

La primera modificación realizada específicamente para el acto de pago de dividendos se incorporó a la LITF mediante el Decreto 80-2000 del Congreso de la República, Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especiales para Protocolos Decreto 37-92, por medio del cual se adiciona el numeral 8 al artículo 2 como documentos afectos el acto del pago de dividendos, con el texto siguiente:

"8. Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto."

Esta reforma entra en vigencia a partir del primero de enero del 2001, es importante tomar en cuenta que se establece un hecho generador que grava el pago de dividendos, incluso sin que se emitan documentos de pago, como se explicó anteriormente los dividendos pueden ser pagados por medio de efectivo o mediante acciones de la sociedad, de igual forma, es importante mencionar que posterior a decretar dividendos, se procede a realizar el registro contable sin embargo el pago se puede realizar en fecha posterior a dicho registro y por amortizaciones, sin embargo de acuerdo a este artículo se debe realizar el pago del impuesto se realice en efectivo o en acciones y únicamente el registro contable no tomando en cuenta en realidad se hace efectivo el pago de dividendos que es el acto que pretende gravar el presente artículo.

El legislador debió ser más específico al momento de incorporar el pago de dividendos ya que genera la obligación para el contribuyente, quien debe encontrar en la ley la guía para poder aplicar a la base imponible la tasa impositiva, pero en la redacción del numeral 8 del artículo 2 de la LITF, no se toma en cuenta el procedimiento previo para realizar el pago de dividendos y que los mismos pueden ser cancelados de igual forma con acciones de la entidad nuevas o de las acciones que poseen en tesorería.

Dado que la ley no indica como se establece la base imponible en todos los aspectos la SAT debe fiscalizar con base a una ley que puede llegar a ser confusa para los contribuyentes y que representa un desgaste para la misma institución por las impugnaciones y recursos que debe presentar en el ámbito administrativo, contencioso y judicial. Mientras tanto el contribuyente debe pagar el 3% de los dividendos a partir de la operación contable se realice el pago o no, ya que así lo establece el numeral 8 del artículo 2 de la LITF.

5.3 Segunda reforma incluida en Decreto 34-2002 del Congreso de la República

Mientras que el numeral 8 del artículo 2 se introdujo a la LITF, mediante el Decreto 80-2000 del Congreso de la República de Guatemala, la totalidad del artículo 11 fue reintroducida a la Ley, mediante Decreto 34-2002 del Congreso de la República de Guatemala. Es decir se trata de una Ley posterior. El artículo 8, literal b de la Ley del Organismo Judicial preceptúa en los siguientes términos. “Las leyes se derogan por leyes posteriores: ...b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;...”. Esta consideración es fundamental porque todas las exenciones contempladas en el artículo 11, incluyendo la del inciso 6 son producto de la emisión del Decreto 34-2004, que es una norma posterior al Decreto 80-2000 que contiene el gravamen al pago de los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones; por lo que en virtud de la norma previamente referida, se sobre entiende que prevalece el Decreto 34-2002 y se resuelve la incompatibilidad planteada por derogación parcial.

Analizaremos los argumentos presentados por la SAT en los siguientes procedimientos contencioso administrativo:

- Procedimiento contencioso administrativo número 01144-2011-00069 sentencia emitida por la Sala segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, presentado en fecha 16 de octubre de 2007 interpuesto por Fianzas Universales, S. A. por ajuste al impuesto por pago de dividendos del período de 2008 y 2009.
- Procedimiento contencioso administrativo número 01144-2011-00033 sentencia emitida por la Sala segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, presentado en fecha 12 de diciembre de 2011 interpuesto por Pollo Campero, S. A. por ajuste al impuesto por pago de dividendos del período de 2006.

La SAT considera que las reformas a la LITF que se efectuaron por medio del decreto 34-2002, no incluyen el numeral 8 del artículo 2 de la referida ley que habla sobre el pago de dividendos, ya que considera que únicamente modifican el artículo 11 que se refiere a los actos y contratos exentos, por lo que estiman que al continuar vigente dicha norma legal el contribuyente de pagar el impuesto por pago de dividendos, aunque se haya realizado por medio de cupones.

Al reincorporarse el artículo 11 no indica que únicamente se reforma el numeral 17 de dicho artículo, sino que se tiene por reformado todo el contenido de la norma que integra el artículo 11, en donde también de forma clara se señala que están exentos los documentos que contengan actos o contratos en los caso indicados y específicamente en el numeral 6 que establece las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades asociaciones accionadas, así como sus cupones; lo que en definitiva vino a modificar lo establecido por el numeral 8 del artículo 2 de la LITF.

Por lo que es inexigible el pago del impuesto por pago de dividendos con cupones, en fecha posterior a la modificación incluida en el Decreto 34-2002.

5.4 Tercera reforma incluida en Decreto 10-2012 del Congreso de la República

Se confirma la exención del impuesto sobre timbres en el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, y se realizan las siguientes modificaciones:

En el artículo 11 actos y contratos exentos, el cual reforma el artículo numeral 6 del Decreto 37-92, de la siguiente forma: *“6. Las aportaciones al capital de sociedades, la suscripción, la emisión, la circulación, amortización, transferencia, pago y cancelación de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones*

accionadas, así como sus cupones, excepto la suscripción, asignación o traslado de las acciones a los adquirentes finales de las unidades de proyectos inmobiliarios, de conformidad con el artículo 35 "A" del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, las cuales sí están gravadas por este impuesto."

Por otro lado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República en el Título IV Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital constituye como hecho generador la obtención de rentas de capital y clasifica como rentas del capital mobiliario la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé. Asimismo en el artículo 93, define el tipo impositivo para ser aplicado a la distribución de dividendos, el cual independientemente de la denominación o contabilización que se le dé es del cinco por ciento (5%) el cual está vigente a partir del año 2013.

5.5 Presentación de Resultados

Derivado del análisis de las sentencias de la Corte Suprema de Justicia, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y las modificaciones que ha tenido la LITF, con el objeto de analizar el conflicto de normas existente es importante tomar en cuenta lo siguiente:

- i. Existe obligación del pago del impuesto del 3% sobre dividendos decretados, ya que se encuentra afecto a partir del año 2001 mediante el Decreto 80-2000, exista o no documento.
- ii. Posterior a la vigencia del Decreto 34-2002 el hecho generador del pago de dividendos se reincorpora y se encuentra nuevamente exento del pago de impuesto, derogando lo establecido en el Decreto 80-2000.

- iii. A partir del año 2013 el pago de dividendos se encuentra afecto por el Impuesto sobre la renta, el cual grava dicho acto con la tasa impositiva del 5%.

En sentencias 19-2007 y 23-2007 antes de incorporar el pago de dividendos como acto afecto, la CSJ busca dejar con claridad que el cupón no es un documento independiente el cual es utilizado como evidencia de un pago, sino más bien está establecido dentro de la ley como accesorio al título de acción y que por lo tanto la exención dentro del artículo 11 es aplicable, y tratar de verlo como un recibo es desvirtuar su concepto establecido en el artículo 121 del Código de Comercio.

Por otro lado en el artículo 2 numeral 8 incorporado en el año 2000 establece que la obligación de pago existe se emita o no documento como soporte del pago de dividendos, el legislador no toma en cuenta que la naturaleza del impuesto es documentario. De la misma forma es importante mencionar que dentro del procedimiento para de pago de dividendos contablemente se realiza el registro contable previo a hacerse efectivo el pago de dividendos y en muchas ocasiones se decretan dividendos y se deja la reserva para el pago de dividendos en fecha posterior, dentro del artículo 2 incluyen registros contables que soporten el pago de dividendos, no observando si solamente es un registro contable y no se ha comprobado el pago de dichos dividendos, por lo que el contribuyente debe tomar en cuenta en el momento que decreten y realicen el registro contable se configura el hecho generador con una tasa impositiva del 3%.

Por otro lado las sentencias emitidas con fecha posterior a la reincorporación de las exenciones, que fueron por pagos durante los períodos 2008 y 2009, es importante mencionar que el hecho generador se originó posterior a la creación del numeral 2 artículo 8 que establece que el pago de dividendos se encuentra afecto, sin embargo para esta fecha también ya se había reincorporado la exención dentro del artículo 11 numeral 6, por lo tanto el Tribunal al realizar un análisis la vigencia de las normas en el tiempo busca velar por el cumplimiento del

principio constitucional de irretroactividad para poder brindar la seguridad jurídica al contribuyente.

Con respecto al criterio de la SAT que debido a que fue suprimido y reincorporado el artículo 11 sigue en vigencia ya que no tiene relación con el artículo 2 numeral 8 y que por lo tanto no afecta en su aplicación, el Tribunal establece que por la contradicción de las disposiciones contenidas dentro de la ley en las leyes creadas en fechas posteriores, se debe aplicar lo establecido en la Ley del Organismo Judicial en el artículo 8 literal b. que preceptúa “Las leyes se derogan por leyes posteriores: ...b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;...”.. Esta consideración es fundamental porque todas las exenciones contempladas en el artículo 11, incluyendo la del inciso 6 son producto de la emisión del Decreto 34-2002, que es una norma posterior al Decreto 80-2000 que contiene el gravamen al pago de los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones; por lo que en virtud de la norma previamente referida, se sobre entiende que prevalece el Decreto 34-2002 y se resuelve la incompatibilidad planteada por derogación parcial.

Conclusiones

1. Los cupones de acciones adheridos al título de acción forman parte integrante del título de acción, de conformidad con el apotegma jurídico 'ACCESSORIUM SEQUITUR PRINCIPALE', que significa que lo accesorio sigue a lo principal, en este caso, siendo lo accesorio es el cupón y lo principal el título acción, en tanto que éste último está exonerado, también lo está el elemento accesorio que es el cupón, que al desprenderse al cupón del título de la acción, este resulta ser el comprobante contra pago de dividendos de una sociedad, creado específicamente para el pago de dividendos el mismo no debe ser confundido con un simple recibo ya que se desvirtúa el objetivo de su creación.
2. Las reformas incluidas en el Decreto número 34-2002, reincorpora el artículo que incluye los actos y contratos que se encuentran exentos del impuesto de Timbres Fiscales; siendo esta norma emitida en fecha posterior al Decreto número 80-2000, que contiene el gravamen al pago de los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones; prevalece la exención sobre el gravamen al pago de dividendos por medio de cupones por el principio constitucional de irretroactividad de la ley.
3. El contribuyente debe de tomar en cuenta que el Decreto número 10-2012, donde se encuentra estipulado el porcentaje al pago de dividendos del 5% por el impuesto sobre la Renta, entró en vigencia a partir de marzo 2012, anterior al mismo se debía pagar el 3% por el impuesto de Timbres Fiscales.

Recomendaciones

1. La Superintendencia de Administración Tributaria debe velar por la aplicación de ajustes tomando en cuenta la vigencia de las leyes, para reducir los conflictos y desgaste dentro de la institución originado por las impugnaciones a los mismos.
2. El contribuyente debe informarse y conocer la legislación tributaria, las bases de recaudación y la vigencia de las normas legales, con el objetivo de cumplir de forma exacta con el pago de sus obligaciones y evitar posibles ajustes.

Listado de Referencias

Bibliográficas

1. Alveño Ovando, Marco Aurelio, Derecho Tributario Guatemalteco Parte General, Guatemala, Ediciones de Pereira, 2013.
2. Calderón Morales Hugo Haroldo, Derecho administrativo I, 3era Edición Guatemala, Guatemala, Editorial F&G, 1999.
3. Garrido Falla, Fernando y otros. Tratado de Derecho Administrativo. Madrid Editorial Tecnos, Grupo Anaya, S.A. 2006.
4. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Título: Derecho financiero. Edición: 2 edición, Publicación Buenos Aires, Argentina, Depalma, 1973.
5. Godínez Bolaños, Rafael, Temas de derecho administrativo, Guatemala, Edición Universitaria, 1992.
6. González, Eusebio y Teresa González, Derecho Tributario I. España, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.
7. González García y Pérez Ayala J., Curso del Derecho Tributario I, Plaza Universitaria, Salamanca, 1991.
8. Jarach, Dino, El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971.
9. Monterroso, Gladys, Fundamentos Tributarios; Guatemala, Comunicación Gráfica G & A, 2005.
10. Perdomo Salguero, Mario Leonel, Contabilidad II Sociedades Parte I con base en NIIF, Séptima Edición, Guatemala, Ediciones Contables, Administrativas, Financieras y Auditoría ECAFYA, De Martínez Aracely, Guatemala, Editexsa, 2011.
11. Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña. Los principios constitucionales del sistema tributario. En Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010.

Referencias Normativas

1. Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 31 de mayo de 1985.
2. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio. Guatemala 09 de abril de 1970.
3. Gaceta No. 20, expediente No. 364-90, Corte de Constitucionalidad, sentencia 26 de junio de 1991.
4. Gaceta No. 61, expediente No. 1258-00, Corte de Constitucionalidad, sentencia 10 de julio de 2001.
5. Gaceta No. 31, expedientes acumulados No. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, Corte de Constitucionalidad, sentencia 11 de febrero de 1994, página 24
6. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, 2 de octubre de 1991.
7. Decreto Ley 107 Código Procesal Civil y Mercantil, aprobada 14 de septiembre de 1996.
8. Decreto 37-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel sellado especial para protocolo.
9. Decreto 04-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributaria y el Combate a la defraudación y al contrabando.
10. Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.
11. Decreto Número 44-2000 del Congreso de la República Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria, Capítulo V Reformas a del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo
12. Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República, Reforma a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especiales para Protocolos Decreto 37-92.
13. Decreto Número 34-2002 del Congreso de la República, Reformas a del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo
14. Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto número 119-96 del Congreso de la República, Guatemala, 17 de diciembre de 1996.

15. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Decreto 1-98 del Congreso de la República, 11 de febrero de 1998.

Electrónicas

1. Artola, Miguel. La Hacienda del Antiguo Régimen. Alianza Editorial, Madrid, 1982, Conservación y Restauración de Patrimonio Documental citado por Covadonga Miravalles en página web: <http://miravallesrestaura.blogspot.com/2011/09/el-papel-sellado.html>.
2. De Paula García Peláez, Francisco. Memorias de la Historia del Reyno de Guatemala. Guatemala, Establecimiento Tipográfico L. Luna. 1851. Disponible en red: http://books.google.com.gt/books?id=bRsTAAAYAAJ&pg=RA1A254&lp g=RA1PA254&dq=papel+sellado+guatemala&source=bl&ots=44oAuAp_j&si g=wmeCP7MA9LFHoosWfK6Vkv7qkqU&hl=es&ei=KsBpSqoMYwtgfan5W 2Cw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=9.
3. Diccionario Fiscal, Datadiar.com propiedad de la compañía española Editorial Tecnológica. Citado dentro Wikipedia enciclopedia libre publicado el 17 de abril de 2013. Acceso: http://es.wikipedia.org/wiki/Tipo_de_gravamen.
4. Pérez Aínsua Méndez, Natalia. El Papel Sellado en el Antiguo y el Nuevo Régimen: Heráldica y Alegorías en el Sello. España. Universidad Sevilla. Librerías Proteo, Prometeo y Ocasión. 2008. Disponible en red: <http://www.libreriaproteo.com/libro-456507-EL-PAPEL-SELLADO-EN-EL-ANTIGUO-Y-ELNUEVO-REGIMEN-HERALDICA-Y-ALEGORIAS-EN-EL-SELLO.html>.
5. Superintendencia de Administración Tributaria. Información obtenida de Recaudación por tipo de impuesto Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT; Ministerio de Finanzas Públicas. 2014 <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/335-recaudacion-tributaria-historica-del-gobierno-central.html>.

6. Superintendencia de Administración Tributaria, Cultura Tributaria El ABC de los Impuestos, Guatemala, 2014, <https://sites.google.com/site/elabcdelosimpuestossat/el-abc-de-los-impuestos-1/impuesto-al-valor-agregado-iva>.

Jurisprudencia

1. Sentencia de Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Proceso Contencioso Administrativo 01144-2011-00033
2. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español, sentencia número 150/1990, Fundamento Jurídico 8º.
3. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español, sentencia número 150/1990, Fundamento Jurídico 8º.
4. Sentencias del Tribunal Constitucional de España, STC 27/1981 del 20 de julio, FJ 4to.
5. Sentencias del Tribunal Constitucional de España, en base a la STC 76/1990 del 26 de abril y STC 255/2004 FJ sexto
6. Sentencia de Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Proceso Contencioso Administrativo 01144-2011-00033.

Publicaciones

1. Casellas Gálvez, Juan Carlos, El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa en Guatemala, Programa de Maestría en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Guatemala, 2012.
2. López Oliva, Manuel A., La Determinación de la Obligación Tributaria en el Derecho Tributario Guatemalteco. Curso Práctica Forense Tributaria Universidad Rafael Landívar, Guatemala 2014
3. Menéndez Ochoa, Ángel, Documentos sobre derecho tributario, Guatemala, 1996.