

La doble tributación de dividendos de las sociedades lucrativas¹

Double taxation of dividends from lucrative partnerships

Henry Manuel Oliveros Pinto²

Fecha de recepción 19 de mayo de 2015, fecha de aprobación 06 de julio 2015

Resumen

En la Ley de Actualización Tributaria (Dto. 10-2012) se establece una aparente doble tributación en el Impuesto Sobre la Renta. Pues quienes emprenden un negocio o actividad económica a través de una persona jurídica (sociedad lucrativa) deben contribuir doblemente por las rentas que perciben. Situación que se causa cuando la Sociedad, después del ejercicio de su actividad, debe tributar por las utilidades que percibe a través del Régimen de Actividades lucrativas y posteriormente, al momento de distribuir los dividendos de las utilidades, los socios o accionistas deben pagar nuevamente por virtud del Régimen de Rentas de Capital, lo cual posiblemente pudiese causar una vulneración a los derechos de los contribuyentes.

Palabras clave

Prohibición a la doble o múltiple tributación, doble tributación, múltiple tributación, plurimposición, doble tributación de dividendos, doble tributación de utilidades, doble tributación interna, doble tributación económica, doble tributación de rentas, pago doble por utilidades, doble gravamen de utilidades, repartición de dividendos.

¹ Extractos de la tesis "**La doble tributación de dividendos de las sociedades lucrativas**". Puede consultarse en la Biblioteca "Dr. Ernesto Cofiño Ubico" de la Universidad del Istmo.

² Alumno con cierre de pensum de la Facultad de Derecho de la Universidad del Istmo. oliveros100189@unis.edu.gt

Abstract

The recent Actualization Tax Act (Decree 10-2012) apparently causes a double taxation in the Income Tax. So with the current legislation, the investors who undertake a business or an economic activity through a legal entity (corporation) are affected by a double taxation for the incomes that they receive. This situation is caused when the Company, after the exercise of their activity, must pay the Income Tax for the perceived profits under the Lucrative Activities Regime, and then when the entity distributes dividends to their partners or shareholders, again they must pay the Income Tax under the Income Capital Regime, which could possibly cause a violation of the rights of taxpayers.

Key words

Double or Multiple Taxation, Double Taxation, Multiple Taxation, Double Taxation of Dividends, Double Taxation of Profits, Internal Double Taxation, Economic Double Taxation, Double Taxation of Incomes, Distribution of Dividends, IRS in Guatemala.

Sumario

1. Introducción. 2. El poder tributario y sus límites. 3. La doble o múltiple imposición tributaria. 4. Conceptualización de doble tributación. 5. Breve análisis del Impuesto Sobre la Renta. 6. Análisis jurídico del doble pago de Impuesto Sobre la Renta por las utilidades en los regímenes de actividades lucrativas y por la distribución de dividendos en las sociedades lucrativas. 7. Teoría disidente. 8. Reflexiones finales. 9. Conclusiones

1. Introducción

Con las ya no tan recientes reformas tributarias del 2012, se cambiaron las reglas del juego en cuanto a la tributación. Específicamente con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 (en adelante denominada indistintamente como LAT) se sustituyó nuestra antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 13-2008, por un conjunto de normas que cambiaron la totalidad de la Ley, cambiando sutilmente la forma de tributar en Guatemala. Uno de los fenómenos que acaecen con la LAT es la aparente doble imposición tributaria con la que se carga a quienes invierten a través de Sociedades Lucrativas, entendiendo como las mismas a las Sociedades Mercantiles y a la Sociedad Civil.

En una primera aproximación se puede explicar que la aparente doble imposición en la distribución de dividendos se configura cuando un inversor aporta parte de su capital a una sociedad lucrativa con el ánimo de obtener utilidades, convirtiéndose así en socio o accionista de la sociedad objeto de su emprendimiento. De esta forma, cuando la sociedad genera rentas o utilidades por el desempeño de determinada actividad económica, dicha sociedad debe pagar un porcentaje de su renta al fisco en virtud del Impuesto Sobre la Renta en la categoría de Actividades Lucrativas. No obstante, que la renta generada por la inversión del socio o accionista ya fue gravada en la sociedad, cuando la sociedad distribuye las utilidades entre los socio o accionista, estos últimos nuevamente ven gravado su patrimonio por el lado de la categoría de Rentas de Capital, teniendo que tributar nuevamente.

De tal forma que a primera vista se puede observar, que un mismo patrimonio se ve gravado doblemente por un mismo impuesto. Sin embargo, a primera vista también puede observarse que el pago o carga del impuesto no recae sobre la misma persona o contribuyente, por virtud de la ficción legal del velo corporativo que separa la personalidad jurídica de las entidades, de los miembros que la componen.

Para entender si existe o no una doble tributación de Impuesto Sobre la Renta (en adelante denominado indistintamente como ISR) en la situación planteado, debemos entender esta figura como un límite al Poder Tributario (por las injusticias que conlleva), así como su regulación y jurisprudencia en el ámbito nacional.

2. El poder tributario y sus límites

José María Martín define el Poder tributario como “la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales”³. En Guatemala, por disposición del artículo 239 de la Constitución Política de la República, la facultad de decretar impuestos y arbitrios corresponde con exclusividad al Congreso de la República, lo cual sitúa a Guatemala en un contexto distinto al de otras jurisdicciones, donde existe una forma de organización federal y confluyen varios órganos estatales con poder tributario, unos de forma local, y otros a nivel federal o nacional y donde se distingue entre Poder Tributario Originario y Poder Tributario Derivado.

Sin embargo, como se adelantaba dicho poder no es una facultad abierta que someta a los contribuyentes a la arbitrariedad del legislador o de quien ostente dicho poder. La historia ha consolidado ciertos principios-límites que demarcan la esfera de movilidad en la creación de impuestos con el objeto de garantizarles a los contribuyentes la no expropiación de su patrimonio y una verdadera Justicia Distributiva. Didácticamente, se pueden encuadrar los límites del Poder Tributario en tres grupos: principios formales, principios materiales y finalmente el control jurisdiccional que ejercen los jueces y las cortes en la creación de impuestos.

Para esbozarlos brevemente, se puede resumir que como único límite formal se encuentra el principio de legalidad, el cual exige que el poder tributario del Estado se manifieste exclusivamente a través de la ley. Por lo que se requiere de una

³Martí Jose María y Guillermo F. Rodríguez. *Derecho Tributario general*, segunda edición. Ediciones Depalma. Argentina. 1995. P. 92.

norma de carácter general y abstracto para la creación, modificación o extinción de una obligación tributaria, así como para establecer las bases de recaudación que la misma contiene, es así como lo prevé el artículo 239 constitucional.

Por otra parte, en cuanto a límites de contenido o efectos de los impuestos podemos enumerar como los más importantes el principio de igualdad y generalidad, el de capacidad de pago, el de no confiscación, el de justicia y equidad, y como se ha mencionado anteriormente, el de prohibición a la doble o múltiple imposición tributaria, los cuales se encuentran regulados en su mayoría en el artículo 243 de la Constitución Política de Guatemala.

Finalmente como un límite -o control- pragmático que limita el ejercicio del poder tributario se encuentran la labor que realizan las cortes y juzgados en velar que se cumplan los límites formales y materiales (anteriormente mencionados), y en el caso concreto velar por la juridicidad de su aplicación con el objeto que dichos límites no se vean vulnerados por una errónea práctica del fisco.

No obstante, aunque dichos límites sean de importante entendimiento en el Derecho Tributario, el principio que atañe al presente escrito es el prohibición a la doble o múltiple imposición tributaria, por lo que una vez contextualizado el papel que ocupa dicho principio como límite al poder tributario, nos ocupa realizar un especial detenimiento en su contenido para dilucidar la situación de doble pago de ISR que se presenta en la LAT.

3. La doble o múltiple imposición tributaria

La doble o múltiple imposición tributaria es un problema jurídico que conlleva consecuencias económicas y políticas por los efectos que produce. Esto en virtud, que es un tema amplio que contiene variantes cuyo desarrollo depende, entre otras cosas, del régimen fiscal adoptado por cada jurisdicción. Lo cual brindan diferentes escenarios que causan una amplitud en el objeto de estudio. En este

sentido, según su naturaleza dentro de las diferentes variantes o clases de doble o múltiple tributación se encuentran las siguientes:

Doble imposición internacional: La doble imposición internacional “*ocurre cuando varios titulares independientes del poder tributario, en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie*”.⁴

Doble imposición interna: La doble imposición interna, es la que surge por la concurrencia una doble imposición tributaria dentro del mismo territorio estatal, también es conocida como doble imposición jurídica. Se define como aquella que se da en los supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero menores a éste, que se da dentro de una misma jurisdicción.⁵

Doble imposición económica: La doble imposición económica es el fenómeno jurídico-fiscal que se presenta cuando uno o varios entes con poder tributario someten a gravamen a dos sujetos pasivos diferentes en la relación tributaria, pero por una misma renta o por el mismo patrimonio. Se entiende, que el único elemento que distingue este tipo de doble imposición, con respecto a la doble imposición jurídica, es el elemento subjetivo, al recaer el gravamen sobre dos personas jurídicamente distintas, aunque ostenten el mismo patrimonio. Dicha doble imposición cobra especial relevancia en el desenvolvimiento del presente escrito.

Doble imposición por incorrecta instrumentalización de la ley: Este tipo de doble tributación se presenta en los casos que los órganos tributarios administrativos, o incluso el propio contribuyente cometen errores en el procedimiento administrativos, que provocan una doble imposición fáctica, bien

⁴ Hensel Alberto. *Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Argentina. 1986. P. 27.

⁵ López Espadafor Carlos María. *La doble imposición interna*. España. Editorial Lex nova. 1999. P. 25

por requerirse el pago doble de un tributo, o bien porque se paguen varios tributos cuando en realidad sólo se tiene la obligación de hacer frente a uno sólo⁶. Considera el autor que esta situación no es realmente una doble imposición, en virtud que no existe vulneración al poder tributario y la situación fáctica, fácilmente puede ser subsanada a través de mecanismos del ordenamiento tributario, tales como el procedimiento de restitución regulado en el capítulo VI de la sección quinta del Código Tributario (de forma correctiva) o la inconstitucionalidad en caso concreto (de forma preventiva). E incluso dicha situación pudiese ser objeto de responsabilidad penal, en virtud del delito de exacciones ilegales, regulado en el artículo 451 del Código Penal.

Como se ha adelantado en las líneas anteriores, otra de las condiciones a tomar en cuenta para contextualizar el problema del doble pago de ISR en Guatemala, dentro de las distintas clases de doble tributación, se debe de tomar en consideración el Sistema Fiscal utilizado en nuestra jurisdicción. Partiendo de la premisa que en cuanto a gravámenes sobre la renta se refiere, en el mundo se utilizan dos principales sistemas:

Sistema de Renta mundial o mixto: Sistema en el cual las jurisdicciones supeditan su potestad tributaria a la existencia de un vínculo o relación del contribuyente con el Estado, de manera que todos los ingresos del contribuyente están gravados por el Estado, sin importar que los mismos sean de origen nacional o extranjero⁷. Los Estados que emplean este sistema tienen la posibilidad de confluir su poder tributario con el de otras jurisdicciones, según el criterio de sujeción empleado en su legislación; pudiendo ambas jurisdicciones cargar al contribuyente con análogos o iguales impuestos.

⁶ Ibid. P. 29 y 30.

⁷ HERRAN OCAMPO CATALINA. 2000. La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. [En línea] <<http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>> [Fecha de consulta: 20 de enero de 2015.]

Sistema territorial o de la fuente: Sistema en el cual las jurisdicciones gravan las rentas generadas exclusivamente en su territorio que se relacionan con el mismo. Las jurisdicciones que emplean este sistema difícilmente causan por sí mismas una doble tributación internacional. Dicho sistema es el empleado por Guatemala en la LAT, teniendo casos excepcionales (en la renta de no residentes), de situaciones que se apartan de este criterio general de “fuente guatemalteca”.

De esta cuenta, al analizarse las diferentes clases de doble tributación que existen en la doctrina y el sistema de tributación de rentas empleado por Guatemala, debe definirse que la situación planteada, debe analizarse desde la perspectiva de la doble tributación interna, la doble tributación económica y dentro del contexto de un sistema de renta territorial.

4. Conceptualización de doble tributación

Como primera aproximación al significado de doble tributación Giuliani Forouge definió la doble o múltiple imposición como la situación jurídica que surge “cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.”⁸ Sin embargo, aunque dicha definición es bastante aceptable, ésta debe entenderse dentro del contexto argentino donde existe una organización federal. Sin embargo debe acotarse que en nuestra jurisdicción no necesariamente debe existir más de un poder tributario para causar una vulneración al principio en cuestión.

En este sentido lo ilustra -y cuasi define- el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece lo siguiente: “(...) *Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto*

⁸ Giuliani Forouge Carlos. Op. Cit. P. 360.

pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

En interpretación de esta citada norma constitucional, la Corte de Constitucionalidad dentro de la sentencia de fecha 20 de marzo de 2012, dictada dentro del expediente de Inconstitucionalidad General Total número 145-2011 definió que: *“La no concurrencia de alguno de los elementos antes indicados, como es lógico, deriva en que no se genera la doble o múltiple tributación constitucionalmente proscrita (...).”*

De manera que del estudio del principio de Prohibición de a la doble o múltiple tributación en el contexto guatemalteco, se pueden extraer los siguientes elementos característicos:

- Que en Guatemala la doble o múltiple tributación es reconocida como limitación al poder tributario, en virtud que la doble imposición al mismo sujeto o patrimonio está prohibida constitucionalmente.

- Que el artículo 243 de la Constitución tiene efectos correctivos, en virtud que ordena la eliminación de los casos de doble o múltiple tributación que existían antes de la promulgación de la misma, es decir, antes del año 1985.

- Que los elementos que nuestro sistema fiscal se consideran como constitutivos, de doble o múltiple imposición tributaria son los siguientes:
 - a. Identidad del hecho generador;
 - b. Identidad del sujeto pasivo;
 - c. Gravamen doble o múltiple por uno o más sujeto con poder tributario; e
 - d. Identidad de período impositivo o de evento.

- Finalmente, se requiere la incidencia simultánea de todos los elementos constitutivos establecidos en la ley, para que pueda alegarse la existencia de una doble o múltiple imposición tributaria, por lo que a continuación se describen dichos elementos de forma integral:

Identidad de hecho generador: el Hecho Generado radica en un supuesto de hecho o fáctico, que es previsto por la norma tributaria, y cuya incidencia causa el nacimiento de una obligación tributaria que debe ser cumplida por el contribuyente, por ser indicador de riqueza. De acuerdo a Héctor B. Villegas, el elemento de incidencia “se trata siempre de un verbo (es un hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer e incluso, vender, obtener, poseer, expender, exteriorizar, instrumentar, ejercer, entre otros)”⁹.

Identidad de sujeto pasivo: persona individual o jurídica, o entidad carente de personalidad, que por disposición y determinación de la ley, debe pagar la cuota tributaria, así como cumplir las obligaciones formales inherentes a la misma, sea en calidad contribuyente o como sustituto del mismo¹⁰. El sujeto pasivo puede serlo en calidad de contribuyente, en calidad de responsable y este a su vez en calidad de representante o agente de retención o percepción, sin embargo el sujeto pasivo que atañe al presente escrito es el contribuyente.

Gravamen doble por uno o múltiple por uno o más sujeto con poder tributario: El presente elemento constitutivo de doble tributación plantea dos escenarios: primero la existencia de un gravamen doble o múltiple por un mismo hecho generador a un mismo sujeto pasivo y segundo, que sea causada por uno o más sujetos con poder tributario.

⁹ Villegas Héctor. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*. 6ª. Ediciones Depalma. Argentina. 1997. P. 274.

¹⁰ Romero Flor Luis María. *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones de la Universidad de Catilla-La Mancha. España. P. 87.

En el primer escenario, cuando se habla de gravamen debe de tomarse en cuenta el objeto del impuesto, ya que que no se grava la acción de incidir en el hecho generador, sino la riqueza demostrada por contribuyente al incidir en el mismo. En este sentido, debe distinguirse dentro del hecho generador y el objeto del gravamen. El objeto del tributo es la riqueza que efectivamente se grava por haberse manifestado mediante la realización de un hecho generador¹¹, por lo que cuando se habla de gravamen múltiple, se hace referencia a la afectación de una misma riqueza.

Según López Espadáfor existen tres-cuatro índices generales de riqueza: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. En este sentido el autor sostiene el argumento que “en relación a un mismo objeto impositivo o riqueza gravada el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Aunque se está consiente, que pueden existir impuestos que graven el mismo indicador de riqueza, pero por circunstancias distintas, es decir, a patrimonios distintos.

Por otra parte, el segundo escenario plantea que la doble o múltiple tributación sea causada por uno o por varios sujetos con poder tributario. En este sentido, hemos visto anteriormente que los sujetos titulares del poder tributario son quienes tienen a facultad otorgada por la ley para decretar y regular impuestos. Generalmente el poder tributario es ejercido por los Estados soberanos (poder tributario originario) y excepcionalmente en los Estados con organización política federal, también lo ejercerán las entidades derivadas de la división política que permita su respectiva legislación (poder tributario derivado)¹².

De esta cuenta, como se mencionó, no debe entenderse como sinónimos el sujeto activo de la relación tributaria, con el titular del poder tributario, pues

¹¹ CHICA PALOMO MARÍA DOLORES. 2007. La doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local. [En línea] <http://ruja.ujaen.es/bitstream/10953/319/1/9788_484394266.pdf> [Fecha de Consulta: 30 de enero de 2015].

¹²Giuliani Forouge Carlos. Op. Cit. P. 86

aunque pueden coincidir en el mismo ente, ambas calidades no significan lo mismo. De manera que en nuestro país con una organización política unitaria, el único ente con poder tributario es el Estado.

Identidad de evento o período impositivo: El evento o periodo impositivo es el plazo de tiempo seleccionado por el legislador como punto de referencia o parámetro para tener en cuenta si se ha incidido o no el hecho generador, en el cual se debe determinar la intensidad o magnitud con la cual se ha realizado, medida mediante la base imponible y el tiempo en el cual aplicarán los mínimos exentos y la tarifa de gravamen ideada para el causadas en dicho lapso de tiempo¹³.

Para efectos de la doble o múltiple tributación, los eventos deben generar un doble o múltiple pago de impuestos, por cual parece difícil de ocurrir. En este sentido, parece ser más común la doble tributación la identidad período impositivo. Es por ello que se considera que la identidad no significa que ambos periodos impositivos sean exactamente iguales, sino que ambos gravámenes converjan en el mismo lapso de tiempo, y lo mismo sucedería con la coincidencia en el tiempo entre un periodo impositivo y un evento en los que dos o más impuestos graven la misma riqueza.

Habiendo desarrollado los elementos que configuran, según la legislación guatemalteca, la existencia o inexistencia de una doble tributación es menester cuestionarse ¿Se cumplen dichos elementos en el doble pago de ISR sobre las utilidades?

5. Breve análisis del Impuesto Sobre la Renta

¹³LEXDIR. 2009. Periodo impositivo y devengo de IRP. [En línea. <<http://es.lexdir.com/articulos/periodo-impositivo-y-devengo-del-irpf-178>> [Fecha de consulta: sábado 1 de marzo de 2014.]

Para comprender si se cumplen dichos elementos, más allá de la apariencia, inicialmente se debe entender la naturaleza del Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta¹⁴ se configura como uno de los pilares de la mayoría de los sistemas fiscales en el mundo, ya que de éste impuesto depende gran parte del financiamiento de gasto público y por la generalidad de su hecho generador, sujeta a la mayor parte de la población económicamente activa, a la totalidad de personas jurídicas con fines lucrativos y las personas jurídicas que si bien no tengan fines lucrativos, que realicen actividades lucrativas. Es el impuesto directo por excelencia, ya que grava directamente la riqueza de los individuos, entes o patrimonios gravados, a través del mayor índice de riqueza, la Renta.

La renta como “el importe neto de los rendimientos,”¹⁵ se configura como el objeto del impuesto. En este sentido la LAT ha diferenciado las distintas categorías de renta, gravando de manera distinta (distintas bases imponibles, tarifas, periodos de imposición, etc.) cada categoría, a saber:

- Rentas de Actividades Lucrativas, las cuales pueden tributar bajo los siguientes dos regímenes: Sobre las Utilidades o Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos;
- Rentas de Trabajo; y
- Rentas de Capital y las Ganancias de Capital.

No obstante, las diferentes clases de Rentas que se encuentran contempladas en la LAT, a lo largo del articulado de la Ley de se encuentran como elementos característicos del ISR en Guatemala, que es un impuesto directo, generalmente territorial y excepcionalmente extraterritorial y por la diferentes clases de rentas, es un impuesto diferenciado.

¹⁴ En adelante referido indistintamente como ISR.

¹⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. 2001. Definición de renta. [En línea] <<http://lema.rae.es/drae/?val=renta>> [Fecha de consulta 26 de febrero de 2015].

Sin embargo a pesar de su diferenciación, el autor es de la opinión que no son varios impuestos sobre la renta los que existen a lo largo de la ley, sino que es un único impuesto con diferenciaciones según su origen, esto en virtud a que todas las categorías de rentas comparten un mismo hecho generador. En este sentido, el **hecho generador** del impuesto es la percepción de rentas, no obstante esto en una mala técnica legislativa, la ley establece epígrafes de hechos generadores en cada una de las categoría de rentas, sin embargo los supuestos de hecho regulados por la norma no son más que situaciones que determinan el origen de la renta conforme la categorización de la Ley.

6. Análisis jurídico del doble pago de Impuesto Sobre la Renta por las utilidades o ingresos por actividades lucrativas y por la distribución de dividendos en las sociedades lucrativas

Después las acotaciones que se creyeron pertinentes tener presentes como premisas del análisis que a continuación se desarrolla, se procede a analizar si el problema planteado cumple con los elementos de una doble tributación y por ende constituye una vulneración a los límites del poder tributarios y en consecuencia a a la Constitución Política de la República.

Análisis de identidad de hecho generador

Para iniciar dicho análisis, debe de tomarse en cuenta que ambas cargas tributarias nacen de un mismo impuesto. No obstante aunque la Sociedad inicialmente tribute por el Régimen de Actividades Lucrativas (ya sea en Sobre las Utilidades o Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos) y posteriormente el socio o accionista tribute al momento de su repartición por virtud de las Rentas de Capital, tal como se expuso anteriormente, ambas categorías responden al mismo

hecho generador: obtención de rentas¹⁶. Lo cual cumple con lo establecido de que hecho generador debe entenderse un supuesto de hecho general, abstracto y revelador de riqueza que origina el nacimiento de la obligación tributaria y no situaciones concretas como lo hace la LAT. Por lo que puede arribarse a la determinación que existe un mismo hecho generador en ambas imposiciones.

Análisis del gravamen doble o múltiple por uno o más sujetos con poder tributario

Cuando la norma constitucional establece como elemento constitutivo de la doble tributación que se establezca un doble o múltiple gravamen, debe de entenderse que una riqueza está siendo afectada en más de una ocasión por uno o más impuestos. En la presente situación, no puede hacer mucha discusión, partiendo de la concepción de la renta como forma de expresión de riqueza más objetiva del impuesto, evidentemente en el problema planteado se grava doblemente la misma, debido a que las ganancias generadas por la sociedad, son en esencia las mismas que se distribuye a los socios o accionista en la repartición de dividendos. Por lo efectivamente existe una misma riqueza gravada por el hecho generador, con lo cual se cumple el elemento constitutivo de la doble tributación interna conforme el artículo 243 constitucional.

Análisis de la Identidad de evento o período impositivo

Para determinar si en el problema planteado se cumple con dicha situación, es necesario recordar las bases de recaudación establecidas por la LAT en las rentas de actividades lucrativas y en las rentas de capital.

Para las Rentas de Actividades Lucrativas en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas el artículo 37 de la LAT prevé que el impuesto está sujeto a

¹⁶ Como puede observarse en el artículo 10, 68 y 84 de la LAT continuamente se utiliza las frases “las originadas de...” o “las provenientes de...”, lo cual indica que los “hechos generadores” ahí regulados no son realmente hechos generadores, sino que simples indicadores de origen de las rentas para su categorización.

una liquidación definitiva (periodo impositivo) anual conforme el año calendario. . Asimismo el artículo 38 de la Ley ordena hacer pagos parciales de forma trimestral de las rentas que se generen durante ese periodo de tiempo. De manera que la ley establece que el periodo impositivo para las rentas de actividades lucrativas es anual, a menos que se autorice uno menor. En contraste con lo anterior, para el Régimen Opcional simplificado de Actividades Lucrativas, el artículo 45 de LAT establece que el periodo de liquidación es mensual.

Por otra parte, para las Rentas de Capital establece que su temporalidad radica en el evento. En este sentido los artículos 90 y 105 de la Ley establecen que el monto del impuesto debe retenerse en el momento en que se haga efectivo el pago. Sin embargo, el momento de distribución de los dividendos, es una decisión concreta de los socios, accionistas o participantes conforme a la escritura constitutiva y la Ley, pero generalmente será al vencimiento del periodo fiscal –el cual debe ser anual conforme ordena el artículo 37 de la LAT-, siempre que así lo apruebe la Asamblea u órgano establecido en la escritura para tomar dicha decisión. Excepcionalmente la distribución de dividendos se realizará en la etapa de liquidación de la sociedad y siempre y cuando existan ganancias acumuladas en el haber social.

De esta forma se puede observar que en las rentas de actividades lucrativas estamos frente a un periodo impositivo anual o mensual según el régimen, mientras que en las rentas de capital mobiliario estamos frente a un evento. Sin embargo, como el evento de la distribución de dividendos debe de ser posterior al periodo fiscal, podría decirse que materialmente ambas podrían convergir en el si se realizan en un mismo tiempo, sin embargo formalmente a Ley establece periodos distintos de tiempo por lo que estrictamente no se cumpliría con la identidad de evento o periodo impositivo. Sin embargo se tiene la opinión que las tributaciones más allá de su regulación coinciden en el tiempo si fueren pagadas en el mismo año fiscal.

Análisis de la Identidad de sujeto pasivo

Cuando artículo 243 constitucional establece como elemento constitutivo de la doble tributación la identidad del sujeto pasivo, hace referencia en su interrelación elemento constitutivos a que al mismo sujeto pasivo le atribúible la incidencia del hecho generador y a que éste deba ser gravado dos o más veces – obviamente en su riqueza-. Por lo que se infiere que al hablar de identidad del sujeto pasivo se está hablando del mismo en calidad de contribuyente, derivado que únicamente éste debe soportar económicamente con el impuesto. De manera que la única forma en que este posible doble pago de impuestos se pudiese ocasionar, es mediante la tributación en el régimen de actividades lucrativas sea una persona jurídica, y más concretamente, una sociedad con fines lucrativos estén o no inscritas.

Por su parte los contribuyentes del ISR en las rentas de capital y de no residentes sin establecimiento permanente, por virtud de la repartición de utilidades, necesariamente deben ser socios o accionistas de las sociedades con fines lucrativos antes enumeradas. En este sentido, lo pueden ser tanto personas individuales, como jurídicas, e incluso copropiedades.

De manera que jurídicamente la figura de la sociedad como persona jurídica distinta de los socios es una ficción jurídica que se realiza con el ánimo de unificar capitales y con ello generar réditos a través de una entidad con personalidad jurídica propia, distinta de los inversores.

En este orden de ideas, aunque las sociedades ultimadamente estén controladas por los socios o accionistas, por virtud de la ficción legal, las sociedades y sus inversores no son la misma persona, por lo que en el problema planteado, técnicamente no se trata del mismo contribuyente.

Si nos sujetamos al estricto sentido de la ley, jurídicamente se debe concluir que no existe identidad entre los sujeto pasivos gravados por el Impuesto Sobre la

Renta, pues como se percibió apriorísticamente, efectivamente la Sociedad y los socios o accionistas son diferentes personas, con personalidad jurídica propia y por lo tanto contribuyentes distintos. Aunque en un sentido económico se esté gravando la misma riqueza generada por los inversionistas a través de la sociedad, pero que en el tiempo se encuentra a disposición de diferentes unidades económicas.

Por lo que es aquí donde se desmorona el castillo de cartas sobre doble tributación en dicha situación aparentemente injusta, pues **debe concluirse que en Guatemala, el doble gravamen producido por el pago de Impuesto Sobre la Renta tanto en la generación de rentas sociales como en la distribución de la misma dentro de los socios o accionistas, no constituye una doble tributación jurídica conforme lo establecido en la Constitución Política de la República, y en este sentido no existe vicio de inconstitucionalidad.**

7. Teoría disidente

En este sentido el López Espadáfor considera que *“Si al dar contenido a los conceptos de doble o plurimposición, fuésemos excesivamente estrictos, ciñendo éstos solo a los casos en que varios impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. (...) Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el periodo impositivo, se dan en la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, en definitiva, si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica*

*serían lo mismo. Y no tiene sentido que un Ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales (...)*¹⁷.

De manera que este autor concuerda con el profesor López, en el sentido que conforme nuestra rigurosa regulación (sobre la doble tributación) consolidada constitucionalmente, prácticamente nada puede ser considerada doble tributación, salvo que dos impuestos sean exactamente idénticos. Por lo que se considera que dicha regulación es prácticamente inútil, ya que no se concibe que el legislador se atreva a establecer dos tributos idénticos. De esta cuenta se considera que el espíritu doctrinario de la doble tributación, va más allá de la identidad en las bases de recaudación de dos impuestos, sino que busca que una misma riqueza no sea gravada más de dos veces por uno o más poderes tributarios.

Destaca Einaudi, que quizás la doble imposición más grosera es la de la repartición la misma renta primero bajo la especie de renta de una sociedad mercantil y después de renta de los accionistas de la sociedad¹⁸.

En el contexto de esta teoría disidente López Espadáfor concluye diciendo que para que para hablar de una plurimposición en sentido estricto, no tienen que entrar en juego necesariamente un mismo sujeto pasivo, pues en el caso de la distribución de dividendos una misma figura impositiva puede gravar dos veces una sola manifestación de riqueza u objeto de gravamen, la renta¹⁹.

De tal manera que si se toma en cuenta que el Estado tiene la potestad de fijar impuestos que graven la expresión de riqueza según la capacidad de pago que demuestren los contribuyentes, se puede entender que la imposibilidad de una doble tributación busca proteger que la misma riqueza proveniente de una misma actividad económica sea gravada más de una vez, pues entendiendo dicho principio desde esta perspectiva, se brinda un panorama más justo al sujetar la

¹⁷ López Espadafor. Op. P. 14 y 15.

¹⁸ *Ibíd.* P. 19 y 20.

¹⁹ *Ibíd.* 121.

doble tributación a un sentido objetivo (objeto del impuesto o riqueza gravada). No obstante nuevamente debemos situarnos en nuestra realidad y concluir que en Guatemala la doble tributación económica, legalmente no se considera realmente como una doble tributación y por lo tanto no adolece de inconstitucionalidad-

8. Reflexiones finales

Sobre el tema existen posiciones a favor del doble pago de impuestos de ISR, como en contra. Quienes están a favor quienes dicen que el impuesto recae en sujetos pasivos distintos con capacidades económicas distintas y por lo tanto ambos debe tributar porque tienen capacidad de hacerlo. Asimismo dentro el contexto estadounidense, Confidence W. Amadi establece que “La mayor ventaja de la organización corporativa empresarial, es la protección de la responsabilidad limitada que la ley concede a sus propietarios, por lo que pagar impuesto por los rendimientos de cada uno es el precio de esta protección”²⁰. Y Como concepciones en contra podemos observar la anteriormente expuesta y la concepción misma de la doble tributación económica.

No obstante, sin importar la postura que se elija, puede observarse que la situación es un tema bastante polémico que carece de una respuesta absoluta. Se considera que la situación es así, porque parece no dejar satisfecho el sentido de justicia y equidad que todo sistema tributario debe velar. Por lo que finalmente, más allá que se considere o no como doble tributación, cabe preguntarse ¿Es equitativo que se grave la renta generada por la sociedad y se grave nuevamente su distribución en cabeza de los inversores?

Por lo que considerando que el ánimo de emprender una determinada actividad lucrativa, es obtener oportunamente una renta o retribución económica; situación

²⁰ Traducción libre: AMADI CONFIDENCE. 2005. *Double taxation of dividends: a clarification*. [En línea] <<http://www.westga.edu/~bquest/2002/double.htm>> [Fecha de consulta: 26 de febrero de 2015]. En Guatemala la protección de la que habla el autor únicamente puede existir en las sociedades capitalistas, más no en las personas que no tienen límite de la responsabilidad en el capital aportado.

que es por igual en las personas individuales, como en las jurídicas. Es por ello que se debe reflexionar en el siguiente sentido: si una persona individual genera rentas por actividades lucrativas a través de una empresa individual, tributa una única vez por las rentas que genere con su actividad; sin embargo si las personas se organizan a través de una sociedad, las rentas de la actividad lucrativas que generen van a ser doblemente gravadas conforme lo visto. ¿Es esto justo? ¿Es equitativo? ¿Se está vulnerando el principio de igualdad? Estas interrogantes son cuestión de otro análisis.

9. Conclusiones

- El poder tributario en Guatemala es ejercido exclusivamente por el Congreso de la República conforme lo exponen los artículos 171, inciso c) y 239 de la Constitución Política.
- El hecho generadores del Impuesto Sobre la Renta lo constituye la obtención de rentas por parte del contribuyente, por lo que los artículos 10, 68, 83 y 97 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anti técnicamente señalan como hechos generadores a los que realmente son situaciones de hecho que categorizan la renta según su origen, lo cual determinado su forma de pago.
- En Guatemala la prohibición a la doble o múltiple tributación se configura con la concurrencia de los elementos regulados en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, siendo estos la identidad del hecho generador, la identidad del sujeto pasivo, la existencia de un gravamen doble o múltiple por uno o más sujetos con poder tributario y la identidad el evento o periodo impositivo, los cuales deben ocurrir simultáneamente para vulnerar dicho principio.
- Conforme el artículo 243 de la Constitución Política de la República, el doble pago de Impuesto Sobre la Renta sobre el retorno rendimientos de capital de los inversores, causado por el pago de impuestos de las Rentas

de la Sociedad en la categoría de actividades lucrativas, y posteriormente el pago de impuestos en la distribución de dividendos a los socios o accionistas en la categoría de rentas de capital, no constituye una vulneración al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación en virtud que dicho artículo exige la identidad del sujeto pasivo y en la presente situación la Sociedad formalmente constituye un contribuyente distinto, al de los socios o accionistas.

- Conforme la doctrina, el doble pago de Impuesto Sobre la Renta en la distribución de dividendos de las sociedades lucrativas, constituye una doble tributación económica en virtud que más allá que no se trate del mismo sujeto pasivo derivado de la ficción jurídica que supone una sociedad como persona distinta de sus socios o accionistas, ultimadamente se está gravando la misma riqueza. Sin embargo la doctrina de la doble tributación económica no está recogida en nuestra legislación.
- La interpretación que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala le ha dado al artículo 243 de la Constitución Política de la República hacen que sus efectos sean demasiado estrictos y en consecuencia el artículo es restrictivo, en virtud que se ha establecido que para la existencia de una vulneración al principio de doble o múltiple tributación, debiesen existir dos impuestos prácticamente iguales, pero con diferente denominación, por lo que a criterio del autor, conforme el contenido doctrinario del principio se debiese de proteger la riqueza gravada, más allá del hecho generador o de los sujetos pasivos que intervienen, con el objeto que la misma no sea gravada más de una vez, volviendo a los impuestos en su conjunto confiscatorios o poco equitativos.

Referencias

- Giulliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Sexta edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1997.
- Hensel Alberto. *Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Argentina. 1986.
- López Espadafor, Carlos. *La doble imposición internacional*. Editorial Lex Nova, Valladolid. 1999.
- Martí, José María y Guillermo F. Rodríguez. *Principios De Derecho Tributario Argentino*. Ediciones de Contabilidad Moderna. Buenos Aires. 1978.
- Romero Flor Luis María. *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones de la Universidad de Catilla-La Mancha. España.
- Villegas Héctor. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*. 6ª. Ediciones Depalma. Argentina. 1997.

Normativas

Normas de rango constitucional

- *Constitución Política de la República de Guatemala*, dada por la Asamblea Nacional Constituyente. 1985.

Leyes Ordinarias

- Congreso de la República, *Código Civil, Decreto Ley 106*, Guatemala, 1964.
- Congreso de la República, *Código de Comercio, Decreto 2-70*, Guatemala, 1970.
- Congreso de la República, *Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas*, Guatemala, 1991.
- Congreso de la República, *Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012*, Guatemala, 2012.

Electrónicas

- AMADI CONFIDENCE. 2005. *Double taxation of dividends: a clarification*. [En línea] <<http://www.westga.edu/~bquest/2002/double.htm>> [Fecha de consulta: 26 de febrero de 2015].
- HERRAN OCAMPO CATALINA. 2000. La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. [En línea] <<http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>> [Fecha de consulta: 20 de enero de 2015].
- LEXDIR. 2009. Periodo impositivo y devengo de IRP. [En línea]. <<http://es.lexdir.com/articulos/periodo-impositivo-y-devengo-del-irpf-178.>> [Fecha de consulta: sábado 1 de marzo de 2014].
- Real Academia Española. 2001. Definición de renta. [En línea] <<http://lema.rae.es/drae/?val=renta>> [Fecha de consulta 26 de febrero de 2015].