

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL No. 14-2018

“GENERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA CAPITALIZACIÓN DE UTILIDADES”

I. ANTECEDENTES:

Es de suma importancia definir la forma de tributación de los diferentes actos gravados contemplados en las leyes, que materializan los hechos generadores regulados, a fin de darle certeza jurídica a la actuación, tanto de la Administración Tributaria como sujeto activo de la obligación tributaria, como al accionar de los contribuyentes obligados.

Considerando lo anterior, y derivado de la información obtenida de la mesa de generación de insumos, la cual se logró con la participación de la iniciativa privada, colegios profesionales, universitarios, profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales, y Ciencias Económicas, se determinó que a partir de la vigencia del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, existen inquietudes acerca del tratamiento tributario de la capitalización de utilidades, en cuanto a si este acto se considera afecto al Impuesto Sobre la Renta en virtud de lo estipulado en el numeral 2 literal d) del artículo 84 del Decreto citado, al regular éste que la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, constituyen rentas de capital mobiliario.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Al ser planteado por los contribuyentes el tema en cuestión, señalan que existen algunos aspectos relacionados que no están claros en las leyes tributarias, incluyendo entre otros, los siguientes: la generación del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades, tipo de renta en el que se puede encuadrar y la responsabilidad del pago del impuesto mencionado.

Por lo anterior, este estudio tiene como principal objetivo la emisión de Criterio Institucional en relación con el tema ya señalado, enfocándose puntualmente en los siguientes cuestionamientos:

1. ¿La capitalización de Utilidades conlleva previamente su distribución?



2. ¿Por la capitalización de utilidades se debe pagar Impuesto Sobre la Renta?
3. ¿En su caso, quién es el sujeto pasivo para el pago del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades y quién es el obligado de enterarlo a la Administración Tributaria?
4. ¿Existe excepción para la afectación al Impuesto Sobre la Renta en las reducciones de capital?

III. BASE LEGAL:

Artículos 4, 15, 16, 31 y 91 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; 10 y 11 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; 4 numeral 3 literal a), 83, 84 numerales 2 literal d. y 3 literal c. inciso iv, 90, 93 y 94 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria; 77 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria; 99, 105, 203, 204, 206, 207, 208, 209 y 385 del Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio; y 451 numeral 4., del Decreto Ley Número 106, Código Civil.

IV. ANÁLISIS DOCTRINARIO Y LEGAL:

De conformidad con lo que regulan las normas legales citadas, las cuales inciden en los retiros de los beneficios producidos por personas jurídicas o bien la capitalización de los mismos en la entidad, se analiza lo siguiente:

El Código Tributario, en el artículo 4 refiere que la aplicación, interpretación, integración y certeza jurídica respecto de las normas de carácter tributario, debe hacerse conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, con los del Código descrito, los que contienen las propias leyes tributarias y en la Ley del Organismo Judicial.

Para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, se tiene que el Código Tributario en su artículo 31 define como hecho generador aquel supuesto que al realizarse, causa el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, el mencionado código regula que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de derechos y obligaciones que existen entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, respectivamente.

En ese orden de ideas, el artículo 4 numeral 3, literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, establece que son rentas de capital: *“Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.”*

El artículo 83 de la Ley de Actualización Tributaria regula que constituye hecho generador la obtención de rentas y ganancias de capital cuando éstas son generadas en el territorio nacional, provenientes, entre otros, de bienes o derechos, en donde la titularidad de los mismos está a cargo del contribuyente, ya sea residente o no en Guatemala.

Entre las rentas gravadas que se mencionan en el artículo 84 de la Ley antes mencionada, están las rentas de capital inmobiliario y las rentas de capital mobiliario, en donde las primeras se derivan de arrendamientos, subarrendamientos o la cesión de derechos que se tengan sobre ciertos bienes inmuebles; en tanto que las segundas se originan por intereses, arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles tangibles, rentas vitalicias, así como la distribución de dividendos, ganancias y utilidades.

En ese sentido, se considera contribuyente del Impuesto Sobre la Renta a toda persona, ente o patrimonio, residente o no en el país, que obtenga cualquiera de las rentas gravadas a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Sin embargo, dentro del texto de la Ley de Actualización Tributaria, específicamente en el Libro I Impuesto Sobre la Renta, no se definen los términos: *“dividendo”* y *“capitalización”*, por lo que atendiendo a lo normado en el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial en la parte que establece: *“El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente.”*, se hace necesario definir mediante el uso del diccionario antes citado, las acepciones correspondientes de la siguiente manera:

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA: ¹

Capitalización. 1. f. Acción y efecto de capitalizar.

Capitalizar 1. tr. Proveer de capital a una empresa. 2. tr. Convertir algo en capital. 3. tr. Determinar el valor de una inversión en función de las rentas que ha de generar.

Distribución: 1. f. Acción y efecto de distribuir.

¹ <http://dle.rae.es/?id=7KLccGu>



Distribuir: 1. ter. Dividir algo entre varias persona, designando lo que a cada una corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho.

Dividendo: 1. m. Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción.

Participación: 5. Econ. Parte que se posee en el capital de un negocio o de una empresa.

Por lo descrito, se puntualiza sobre los conceptos: “**capitalizar**”, el cual se refiere a facilitar capital a una entidad; “**distribuir**”, designar lo que a cada persona corresponde; y “**dividendo**”, como al producto que generan las acciones que integran el capital suscrito y pagado de una sociedad mercantil, el cual es pagadero a los socios.

Es decir, que toda sociedad, podrá cuando así lo decidan sus socios, pagar dividendos con base en las utilidades que tenga por distribuir, o bien, capitalizar dichas utilidades para aumentar su capital social.

Por lo tanto, cuando la sociedad decida distribuir utilidades a sus socios, este acto constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, en consecuencia, se encuentra afecto al pago del citado Impuesto, de conformidad con la literal d), numeral 2 del artículo 84 del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, debido a que se cumplen los supuestos que en éste se regulan para el acaecimiento del hecho generador, independientemente de la denominación o contabilización que se le pueda dar.

Ahora bien, el artículo 203 del Código de Comercio regula que las sociedades mercantiles podrán optar por aumentar su capital social, según se resuelva por medio del órgano correspondiente y en la forma y condiciones que se establezcan en la escritura social.

Asimismo, el artículo 207 numeral 3 del Código mencionado, establece que podrá realizarse el pago del aumento de capital, entre otras opciones, por medio de la capitalización de las utilidades acumuladas no distribuidas, es decir, la decisión de la sociedad de no repartir de forma directa entre los socios los beneficios o utilidades obtenidas, sino de integrarlos al capital, en proporción directa de las acciones o aportaciones que tuvieron a la fecha en que se acordó el aumento, conforme lo estipula el artículo 208 del mismo Código.

Por lo indicado, no obstante, que los conceptos: distribución y capitalización se encuentran regulados en diferentes capítulos en el Código de Comercio, y que precisamente no son lo mismo, es oportuno indicar que necesariamente para poder capitalizar utilidades, previa y necesariamente deberán distribuirse, tal como se indica en el párrafo anterior.

Por otra parte, el autor Brian Haderspock de la revista *“Actualidad Jurídica Iberoamericana No. 4, febrero 2016, pp. 358-365 del Instituto de Derecho Iberoamericano”*, describe: *“En toda sociedad comercial el fin último descansa en la repartición del lucro obtenido por una explotación satisfactoria del objeto social de la empresa... Sin embargo, existiría una limitación a ese derecho cuando la sociedad decide capitalizar dichas ganancias para reinvertirlos, en vez de pagar los dividendos en efectivo a los socios... En consecuencia, a efectos de cumplir a cabalidad las etapas del procedimiento, le corresponde - en contraprestación - entregar acciones a los socios, lo que se viene a denominar el pago de dividendos en acciones.”*²

En ese contexto, al capitalizarse las utilidades, se está autofinanciando la sociedad, evitando el endeudamiento externo y así eliminando el crédito que le corresponde a los socios por el derecho de cobro de las utilidades por lo que para el caso de sociedades accionadas, conlleva a la emisión y suscripción de nuevas acciones o el incremento del valor de las mismas, y para las sociedades no accionadas por el aumento de las aportaciones, hasta por el monto de las utilidades convertidas en capital, en proporción directa a la participación de los socios a la fecha en que se acordó el aumento.

Por lo antes expuesto, se puede sintetizar que el aumento de capital se da mediante la capitalización de utilidades y para efectos de dar cumplimiento al procedimiento legal establecido en el Código de Comercio, se debe realizar a través de la emisión de acciones o con el aumento del valor nominal de éstas, en el caso de sociedades de capital, según lo prescrito en el artículo 204 del Código mencionado, y para el efecto de las sociedades no accionadas, con el incremento del capital, derivado de las aportaciones pagadas con las utilidades capitalizadas, en ambos casos, no obstante que el patrimonio de las sociedades no tiene variación, el de los socios aumenta, por la posesión de las nuevas acciones o por el aumento del derecho que tienen en la sociedad por las nuevas aportaciones realizadas.

Para efectos de ilustración, se presentan dos cuadros con datos hipotéticos, en los que se ejemplifica la variación de capital y patrimonio de una sociedad accionada, y de los accionistas, respectivamente, cuando se capitalizan las utilidades, considerando que la sociedad tiene un activo de Q100, 000.00, pasivo de Q50,000.00, Capital original de Q30,000.00 integrado por 300 acciones con valor nominal de Q100.00 cada una; y utilidad del ejercicio Q20,000.00, la cual decidieron capitalizar. Además dicha sociedad para efectos del ejemplo, tiene dos accionistas, los cuales poseen cada uno 150 acciones de valor nominal de Q100.00 cada una.

A continuación se presenta el Cuadro No. 1 que contiene el ejemplo del Estado de Situación Financiera de una sociedad accionada, antes y después de la capitalización de utilidades.

² <http://www.revista-aji.com/articulos/2016/358-365.pdf>

Cuadro No. 1
Capitalización de Utilidades
Sociedad Accionada
Estados de Situación Financiera
Al
Valores Expresados en Q.

	Rubros	Antes de la capitalización de utilidades	Después de la capitalización de utilidades	
P	Activo	100,000.00	100,000.00	P
a				a
t				t
r	Suma el Activo	100,000.00	100,000.00	r
l				l
m	Pasivo	50,000.00	51,000.00	m
o	Utilidad	20,000.00		o
n	Capital Pagado	30,000.00	49,000.00	n
i	Suma de Pasivo y Capital	100,000.00	100,000.00	i
o				o

La primera columna, está integrada por los rubros del Estado de Situación Financiera; en la segunda, los valores reflejando la utilidad; y en la tercera, los valores modificados que muestran el efecto de la capitalización de utilidades.

Como se puede apreciar, el valor del patrimonio de la sociedad no varía; sin embargo, el valor de capital sí, el cual incrementó por el monto de Q19,000.00, y el pasivo en Q1,000.00 debido a la retención del Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital mobiliario, utilizando el tipo impositivo del 5% sobre Q20,000.00 monto de las utilidades a capitalizar. La sociedad ha pagado en acciones Q9,500.00 a cada accionista después de haber rebajado los Q500.00 de ISR retenido a cada socio.

Cabe aclarar, que en la tercer columna en el rubro "pasivo" se refleja un valor de Q51,000.00, derivado de haber sumado Q1,000.00 correspondientes al Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital mobiliario sobre el valor de las utilidades distribuidas. Por lo que los Q20,000.00 de utilidades distribuidas menos Q1,000.00 del Impuesto Sobre la Renta, resultan Q19,000.00 netos, monto que por el cual se deberán emitir la nuevas acciones a favor de los accionistas.

Para determinar el valor máximo que se podrá emitir en acciones, considerando el Impuesto Sobre la Renta que corresponde retener, por la capitalización de utilidades, se deberán tomar en cuenta los siguientes pasos:



1. Determinar el Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital mobiliario. Multiplicar el monto de las utilidades a distribuir por el tipo impositivo vigente (Q20,000.00 X5%) = Q1,000.00.
2. Determinación del valor máximo para la emisión de acciones. Restar al valor de utilidades a distribuir el valor del Impuesto Sobre la Renta por Rentas de Capital Mobiliario determinado (Q20,000.00 – Q1,000.00) = Q19,000.00.
3. El pasivo a corto plazo se incrementará por el monto del Impuesto Sobre la Renta por Rentas de Capital Mobiliario determinado (Q50,000.00 + Q1,000.00) = Q51,000.00.
4. El capital se incrementará por el valor de las acciones emitidas a favor de los accionistas (Q30,000.00 + Q19,000.00) = Q49,000.00.

En el Cuadro No. 2 se puede observar el efecto en el patrimonio de un accionista, previo y después de la capitalización de utilidades:

Cuadro No. 2
Accionista
Patrimonio
Valores Expresados en Q.

Descripción	Antes de capitalización de utilidades	Después de capitalización de utilidades
150 Acciones con valor nominal de Q100.00 c/u Inversión original	15,000.00	15,000.00
95 Acciones de Q100.00 c/u adquiridas, en pago de aumento de capital por capitalización de utilidades.		9,500.00
Patrimonio	15,000.00	24,500.00

La primera columna, contiene la descripción y número de acciones que posee cada accionista, la segunda el patrimonio previo a la capitalización de utilidades y la tercera el patrimonio posterior a la adquisición de las 95 acciones, derivado de del aumento de capital en la sociedad pagado por capitalización de utilidades.

Como se puede observar, en la segunda columna el patrimonio del accionista es de Q15,000.00 por la posesión de 150 acciones que pagó a la sociedad cuando fue constituida y en la tercera columna, se muestra la variación en su patrimonio en

Q9,500.00, lo que corresponde a la adquisición de las 95 acciones que la sociedad emitió, sumando un patrimonio de Q24,500.00. Por lo que es notable que no obstante, se hayan distribuido las utilidades y pagadas en acciones por la Sociedad, el patrimonio del accionista aumenta.

Al tomar en cuenta lo antes indicado, al capitalizar las utilidades se incurre en una distribución, debido que para ello debe trasladar las utilidades retenidas al rubro del capital suscrito y pagado por el monto correspondiente en la forma establecida en el Código de Comercio, es decir, que no importa la denominación que se le dé, dicha capitalización resulta ser una distribución de utilidades por las razones antes expuestas.

En concordancia con lo considerado, se concluye que cuando las sociedades mercantiles distribuyan utilidades por medio de la capitalización, para aumentar la aportación al capital de cada socio, éstos incurren en la obtención de rentas de capital mobiliario, en consecuencia, dichas rentas se encuentran afectas al pago del Impuesto Sobre la Renta, conforme lo estipulado en el artículo 93 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, deberá aplicarse a esta renta el tipo impositivo que le corresponde a esta renta, el cual es del 5%.

Es preciso agregar en el presente análisis que, una de las salvedades que hace la norma tributaria específica, es con relación a la reducción de capital la cual no genera ganancias o pérdidas de capital; sin embargo, cuando ésta tenga por finalidad la devolución de aportaciones y de utilidades acumuladas, estas últimas serán consideradas renta de capital mobiliario, a las que se aplicará el tipo impositivo descrito en el párrafo anterior, conforme lo establecen los artículos 84 numeral 3 literal c., inciso iv del Libro I (Impuesto Sobre la Renta), de la Ley de Actualización Tributaria y 77 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, que contiene el Reglamento del Libro I de la referida Ley.

Considerando lo anterior, el sujeto pasivo, es la persona individual, jurídica, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes o no en el país, que obtengan rentas de capital en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 18 del Código Tributario, 83 y 85 de la Ley de Actualización Tributaria.

Una vez que se establezca la obligación de pago del Impuesto Sobre la Renta, por rentas de capital, la persona jurídica que pague, acredite o realice abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de ésta, de acuerdo con lo normado en el artículo 90 de la Ley descrita, debe proceder a retener el Impuesto Sobre la Renta y enterarlo en la forma y plazo regulado en el artículo 94 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

Por lo indicado, procederá la retención del Impuesto Sobre la Renta y emisión de la constancia de haberse efectuado la misma, en el momento de la entrega de las acciones o bien del registro de la capitalización de utilidades en la contabilidad de la sociedad, lo que suceda primero.

Cabe mencionar, que el agente de retención, es el único responsable ante la Administración Tributaria, por el importe retenido, por lo que la falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales lo retenido o lo que debió retener, no lo exime de su cumplimiento. En ese sentido, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley por el agente de retención, es sancionado con una multa equivalente al impuesto cuya retención omitiere, intereses y mora según corresponda. El pago de la misma, no exime la obligación de enterar el impuesto retenido o que correspondió retener; asimismo, deberá cancelar multa formal de Q1,000.00 por cada constancia de retención que no entregue en tiempo, de conformidad con lo estipulado en los artículos 28, 29, 58, 92 y 94 numerales 7 y 18 del Código Tributario.

Adicionalmente, es oportuno resaltar que transcurridos 30 días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento de pago, la Administración Tributaria procederá a presentar la denuncia, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 91 último párrafo del Decreto Número 6-91, Código Tributario y 358 "C" del Decreto Número 17-73, Código Penal, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

V. CRITERIOS INSTITUCIONALES

1. ¿La capitalización de Utilidades conlleva previamente su distribución?

Para poder capitalizar las utilidades, previamente deben distribuirse entre los socios en proporción directa a sus aportaciones que tuvieron a la fecha en que se acordó el aumento de capital; en ese contexto, la distribución de dividendos, ganancias o utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, tal es el caso de capitalización de utilidades; formará parte de las rentas de capital mobiliario, de acuerdo con lo descrito en los artículos 208 del Código de Comercio; 4 numeral 3. Literal a), 83 y 84 numeral 2. literal d. del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

2. ¿Por la capitalización de utilidades se debe pagar Impuesto Sobre la Renta?

Por lo indicado en la respuesta anterior, es procedente el pago del Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital mobiliario, derivado de la capitalización de utilidades, con el tipo impositivo del 5% establecido en el artículo 93 de la Ley de Actualización Tributaria. A tal efecto, del monto de las ganancias se debe apartar la parte correspondiente al impuesto y luego capitalizar el remanente.

3. **¿En su caso, quién es el sujeto pasivo para el pago del Impuesto Sobre la Renta en la capitalización de utilidades y quién es el obligado de enterarlo a la Administración Tributaria?**

El sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta por distribución de utilidades es toda persona individual, jurídica, ente o patrimonio sin personalidad jurídica, residente o no en el territorio nacional que obtenga rentas gravadas de conformidad con la ley.

El responsable de enterar el Impuesto Sobre la Renta por rentas de capital mobiliario, por la distribución de utilidades a través de su capitalización, es la sociedad en su calidad de agente de retención, de acuerdo con lo instituido en los artículos 28 y 29 del Código Tributario; y 94 de la Ley de Actualización Tributaria.

4. **¿Existe excepción para la afectación al Impuesto Sobre la Renta en las reducciones de capital?**

La reducción de capital no genera ganancias o pérdidas de capital, por lo que no estará afecta al pago del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, cuando ésta tenga por finalidad la devolución de aportaciones y de utilidades acumuladas, estas últimas serán consideradas rentas de capital mobiliario, a las que se aplicará el tipo impositivo del 5%, conforme lo establecen los artículos 84 numeral 3 literal c., inciso iv y 93 del Libro I (Impuesto Sobre la Renta), de la Ley de Actualización Tributaria y 77 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, que contiene el Reglamento del Libro I de la referida Ley.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 17 de octubre de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria -SAT-