

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 07-2021

“PROCEDENCIA DE LA RESTITUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS, PAGADO MEDIANTE TIMBRES FISCALES QUE HAN SIDO INUTILIZADOS”

I. ANTECEDENTES:

Los Decretos número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, ambos del Congreso de la República de Guatemala, establecen impuestos por actos o contratos gravados por cada ley, con tarifas del 12% y 3% respectivamente.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, los contratos que celebren la primera compraventa o permuta de bienes inmuebles están afectos a este impuesto, siendo la base imponible el mayor entre precio de venta consignado en la factura, precio de venta consignado en escritura pública o valor que conste en matrícula fiscal.

Por su parte, el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos en la segunda venta o permuta de bienes inmuebles, se considera como segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, siendo el hecho generador el momento en que se suscriba el contrato de compraventa o permuta. La normativa que regula este impuesto, preceptúa que el pago del mismo puede efectuarse adhiriendo timbres fiscales y aunado el procedimiento respectivo para su inutilización.

Conforme la sentencia de la Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados números 825-2000, 1325-2000 y 1342-2000, en los casos en los que la ley requiera intervención notarial para la formalización de contratos en los que se debe satisfacer el Impuesto al Valor Agregado, el mismo puede satisfacerse adhiriendo en los testimonios de las escrituras públicas respectivas timbres fiscales. En consecuencia, es válido que el Impuesto al Valor Agregado sea pagado mediante adhesión de timbres fiscales, debiendo inutilizar los timbres respectivos.

Cuando se realiza dicho pago a través de timbres fiscales, en ocasiones los notarios por situaciones diversas o mal cálculo del pago del impuesto correspondiente, efectúan el pago erróneamente. Esto ha generado inconvenientes a los contribuyentes y en especial a los notarios, ya que los mismos solicitan la restitución del impuesto pagado y la Administración Tributaria pueda rechazar la solicitud de restitución del impuesto pagado, con el argumento de que los timbres fiscales fueron inutilizados.

En consecuencia, surge la necesidad de dar a conocer a los contribuyentes el tratamiento fiscal adecuado, respecto a la procedencia o no de la restitución contemplada en el artículo 153 del Código Tributario, independientemente de la forma en que se haya pagado el impuesto y si las especies fiscales fueron inutilizadas.

II. CONSIDERACIONES LEGALES:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

“Artículo 154. Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. (...)”.

DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO TRIBUTARIO.

“Artículo 153. Objeto y procedimiento. Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código.

Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código.

Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación”.

DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

“Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. (...)”.

DECRETO NÚMERO 37-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS.

“Artículo 1. Del impuesto documentario. Se establece un Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esta ley”.

“Artículo 2. De los documentos afectos. Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes: (...)

9. La segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles. (...).”

“Artículo 17. De la forma de pago. En todos los documentos que contienen actos o contratos gravados de conformidad con los Artículos 2 y 5 de esta ley, el impuesto se cubrirá; adhiriendo timbres fiscales, por medio de máquinas estampadoras o en efectivo en las cajas fiscales o en cualquier banco del sistema nacional conforme este cuerpo legal y su reglamento”.

ACUERDO GUBERNATIVO 4-2013, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS.

“Artículo 4. De las formas de pago del impuesto. El pago del Impuesto se podrá efectuar en las formas siguientes:

a) Adhiriendo timbres fiscales; (...).”

“Artículo 6. Procedimiento para adherir los timbres fiscales. Los Timbres Fiscales deberán adherirse en el documento correspondiente e inutilizarse. Cuando se usen varios Timbres Fiscales, se colocarán uno seguido de otro, sin sobreponerlos entre sí”.

“Artículo 7. Inutilización de timbres fiscales. Los Timbres Fiscales que, se utilicen para pagar el impuesto, se adherirán en los documentos correspondientes y en ese momento deberán ser inutilizados por los sujetos obligados, de la manera siguiente:

a) Con perforación, inutilizando el Timbre Fiscal, teniendo cuidado que ésta no dañe los números del registro, y su valor; o,

b) Con sello que contenga el nombre, denominación o razón social del contribuyente.

Los funcionarios o empleados públicos que por razón del cargo u oficio, tengan a la vista documentos objeto del impuesto, también tienen la obligación de inutilizar los Timbres Fiscales conforme a lo establecido en los artículos 20 y 35 de la Ley”.

DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.



“**Artículo 1. De la materia del impuesto.** Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos o contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”.

“**Artículo 3. Del hecho generador.** El impuesto es generado por: (...)

8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.

9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles. (...).”.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

La Corte de Constitucionalidad, resolvió en los expedientes acumulados 825-2000, 1325-2000 y 1342-2000 en el sentido que *“en los casos en los que la ley requiera intervención notarial para la formalización de contratos en los que se debe satisfacer el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto puede satisfacerse adhiriendo en los testimonios de las escrituras públicas respectivas timbres fiscales, devengándose con motivo de la adquisición de dichas especies la comisión del 10 % del valor de las mismas por parte del adquirente (...).”*

Tomando como base lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad, la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el Criterio Tributario Institucional número 12-2018, en el que reconoce la posibilidad de satisfacer el Impuesto al Valor Agregado mediante la adhesión de Timbres Fiscales.

En cuanto al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, la Ley específica y su Reglamento, establecen las formas de pago del impuesto en los documentos gravados por dicha ley, dentro de las cuales figura el pago mediante timbres fiscales; asimismo, contempla el procedimiento para adherir los timbres fiscales y lo relativo a la inutilización de dichos timbres.

Lo anterior evidencia que de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco, para cubrir el impuesto de los contratos que estén gravados tanto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como por la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, el impuesto que corresponda podrá pagarse mediante la adhesión de timbres fiscales. Para el efecto, la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento, regulan el procedimiento para adherir las especies fiscales y la obligación de inutilizar dichas especies.

En relación a la inutilización de los timbres fiscales, el artículo 7 del Reglamento de la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, regula que los timbres que sean utilizados para pagar el impuesto, **se adherirán en los documentos correspondientes y en ese momento se inutilizarán**, dicha inutilización puede realizarse de las siguientes formas: a) Con perforación, debiendo

tener el cuidado que no se dañen los números de registro y su valor; o, b) Con sello que contenga el nombre, la denominación o la razón social del contribuyente.

De tal manera que la posibilidad de pagar el impuesto correspondiente mediante la adhesión de timbres fiscales, lleva aparejada la obligación de inutilizar los timbres fiscales. Esto con el objeto de evitar que las especies fiscales puedan ser utilizadas nuevamente, evadiendo de esta manera alguna otra obligación tributaria.

Sobre la restitución del pago de impuestos, el artículo 153 del Código Tributario regula que *“Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos (...)”*.

Conforme a lo expuesto en el artículo citado en el párrafo anterior, debe entenderse por pago indebido y por pago en exceso lo siguiente: **“El pago indebido es el realizado por el contribuyente sin estar obligado a hacerlo, es decir un pago por un tributo al cual no estaba afecto o bien un pago que no corresponde a ninguna obligación legal, haciéndose por error”**, mientras que **“el pago en exceso es aquel que al contribuyente le corresponde realizar, pero lo efectúa por un monto mayor o superior al que estaba obligado, de tal manera que cancela de más el monto adeudado, generando un pago en exceso”**.¹

En ese sentido, la ley contempla la posibilidad de reclamar a la Administración Tributaria la devolución de los impuestos (pagados en las formas permitidas por el ordenamiento jurídico), que se hayan realizado en forma indebida o en exceso; asimismo, es importante mencionar que el artículo 153 del Código Tributario, establece la procedencia de restitución del impuesto pagado, sin limitar la forma en que el impuesto se haya pagado. Además, se resalta que dentro de las formas permitidas por la ley para el pago del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, se encuentra el pago mediante timbres fiscales.

Por lo que, para efectos de resolver las solicitudes de restitución del pago del Impuesto al Valor Agregado o del pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, según corresponda, que haya sido pagado mediante timbres fiscales y que éstos se hayan inutilizado, la Administración Tributaria, a través de la dependencia competente, deberá conocer y resolver el caso concreto, analizando la solicitud, los documentos adjuntos y establecer si existe o no un pago indebido o un pago en exceso. Para el efecto, el Notario deberá presentar el testimonio de la escritura pública gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado o por la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, con la que demuestre la adhesión de los timbres, su inutilización y sobre el pago indebido o en exceso.

¹ Huamani Cueva, Rosendo. Código Tributario Comentado. 5ta. Ed. Jurista Editores. Perú 2007. Páginas 309-310



Lo antes expuesto es congruente con lo que ha externado el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero en cuanto a que la inutilización de los timbres fiscales no es razón suficiente para denegar una solicitud de restitución de impuestos, dado que **la inutilización de los especies fiscales se realiza en cumplimiento de la ley**, que así lo requiere. En consecuencia, no se le puede sancionar al contribuyente por el cumplimiento de la norma; asimismo, de lo expuesto se advierte que la Administración Tributaria debe pronunciarse en cuanto a si se produce un pago indebido o un pago en exceso.

Lo anterior, es una referencia para determinar que aun cuando el impuesto se entere por medio de timbres fiscales y que estos sean inutilizados conforme a la ley, la dependencia que conozca la solicitud de restitución del impuesto, más allá de la forma de pago, debe analizar si existe o no un pago indebido o un pago en exceso, supuestos que de conformidad con el artículo 153 del Código Tributario, son las dos causas por las cuales puede autorizarse la restitución del impuesto pagado.

En conclusión, en observancia del principio de legalidad, por virtud del cual los funcionarios o empleados públicos solo podrán hacer aquello que expresamente la ley de la materia les faculte, la Administración Tributaria podrá acceder a otorgar la restitución del impuesto pagado en exceso o indebidamente, independientemente del método de pago que se haya utilizado y si las especies fiscales fueron inutilizadas, dado que los supuestos legales contemplados en la norma jurídica para la procedencia de la restitución, es que se haya efectuado un pago en exceso o en forma indebida.

Para efectos de lo antes expuesto, cabe aclarar los siguientes puntos:

- Que el 10% de la comisión sobre el monto de las compras de especies fiscales que la ley le reconoce al notario, queda excluido de lo que deberá restituir la Administración Tributaria al solicitante, toda vez que dicho monto no es percibido por la SAT, sino que, queda en manos del Notario.
- En lo que respecta a la Comisión del 4% a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, la SAT informará al Ministerio de Finanzas Públicas sobre las restituciones realizadas, para los efectos correspondientes.
- Que la restitución del impuesto correspondiente será procedente únicamente cuando el Notario haya pagado el impuesto correspondiente, por medio de timbres fiscales que se adhieran al documento autorizado y de esto resulte un pago en exceso o indebido; no así, en los casos en que el año fiscal esté por fenecer y el notario cuente con timbres fiscales sobrantes.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL.

La Administración Tributaria podrá acceder a otorgar la restitución del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos pagado en exceso o indebidamente, independientemente de la forma de



pago que se haya utilizado y si las especies fiscales fueron inutilizadas, dado que los supuestos legales contemplados en la norma jurídica para la procedencia de la restitución, es que se haya efectuado un pago en exceso o en forma indebida.

Se aprueba el presente Criterio Tributario Institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 21 de diciembre de 2021.

Publíquese y divúlguese.


Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria

