

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 8-2018

“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA REVALUACIÓN DE BIENES INMUEBLES QUE REALIZAN LAS ASOCIACIONES O FUNDACIONES”

I. ANTECEDENTES:

La Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene dentro de sus funciones dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

Derivado de las consultas de orientación legal relacionadas sobre las Asociaciones o Fundaciones y el tratamiento tributario en la revaluación de sus bienes inmuebles, se elabora el siguiente criterio institucional el cual reforzará los elementos formales descritos en la ley respecto a las mismas.

II. BASE LEGAL:

Las consideraciones legales que fundamentan el presente criterio son las siguientes:

Artículos 10 y 11 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; artículos 4, 23, 31, 32, 57 “A” y 62 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; artículos 83, 84 numeral 3, 85, 89 segundo párrafo, 90 tercer párrafo, 92 y 95 de la Ley de Actualización Tributaria; y artículo 75 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

La interpretación de la Ley se realiza conforme a su texto, según el sentido propio de las palabras y cuando es clara no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

Por su parte, el Código Tributario preceptúa que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme 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. Aclara, que en aquellos casos en que exista falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, debe resolverse conforme a las disposiciones señaladas para la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Definición de Fundación: Persona jurídica dedicada a la beneficencia, ciencia, enseñanza o piedad, que continúa y cumple con la voluntad de quien la elige.¹

Definición de Asociación: Conjunto de los asociados para un mismo fin, y en su caso, persona jurídica por ellos formada.²

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 34 reconoce el derecho de libre asociación, derecho desarrollado por el Código Civil en el artículo 15 numeral 3, estableciendo que las asociaciones sin finalidad de lucro son personas jurídicas; asimismo, el artículo 18 del mismo Código refiere que la personalidad jurídica de las asociaciones civiles es efecto del acto de su inscripción en el registro del municipio donde se constituya.

Las asociaciones y fundaciones son instituciones no lucrativas, constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro. Poseen patrimonio propio, proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica propia, distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscritas como tales en el Registro Civil municipal correspondiente. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos, las disposiciones de la ley que las regula, y demás disposiciones jurídicas de carácter ordinario.³

En Guatemala las asociaciones y fundaciones, se rigen tanto por el Código Civil como por el Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo.

¹ Diccionario Real Academia Española Vigésima Segunda Edición.

² Diccionario Real Academia Española Vigésima Segunda Edición.

³ Artículo 2 del Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo.



Las asociaciones sin finalidades lucrativas se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social, creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones.⁴

En el ámbito tributario se establecen exenciones como beneficios fiscales a favor de las asociaciones o fundaciones no lucrativas, en este sentido la exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en la misma.⁵

Es importante indicar que la exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponda, según lo establecido en el artículo 23 del Código Tributario, es decir, si bien podría no existir la obligación sustancial del pago de tributos, pueden existir obligaciones formales que deban cumplirse.

Respecto a las exenciones, se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta⁶ los entes que destinen sus ingresos exclusivamente a los fines no lucrativos y en ningún caso distribuyan utilidades entre sus integrantes, tales como las asociaciones y fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, pero solo por la parte que provenga de donaciones, cuotas ordinarias y extraordinarias, debiendo declarar como renta gravada las rentas provenientes de las actividades mercantiles.

Asimismo, están exentas del cobro del Impuesto al Valor Agregado⁷ en los aportes y donaciones, los pagos por el derecho de ser miembros y las cuotas periódicas a asociaciones y fundaciones, constituidas legalmente y debidamente registradas, así como los servicios que prestan, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

Cabe aclarar que las asociaciones y fundaciones no se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado al momento de realizar compras de bienes o adquisición de servicios, en consecuencia, para estos casos deben pagar el referido impuesto de la forma como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

⁴ Artículo 15 numeral 3 del Decreto Ley 106, Código Civil.

⁵ Artículo 62 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

⁶ Artículo 11 numeral 1 del Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

⁷ Artículo 7 numerales 9, 10 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.



La resolución de exención de impuestos será otorgada conforme los estatutos que verifica el Registro Tributario Unificado en las Oficinas o Agencias Tributarias al momento de la inscripción, toda vez realicen actividades sin fines lucrativos.

El artículo 39 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, establece que los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el período de liquidación definitiva anual, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario inmediato siguiente, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

Un aspecto relevante que mencionar es que, conforme lo regulado en el artículo 57 "A" del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la persona individual o jurídica que se encuentre registrada en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta.

La Solvencia Fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que, a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles, sin perjuicio de la formulación de ajustes e imposición de multas que procedan, derivado de las facultades que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene para fiscalizar o de la presentación de la denuncia por la presunción de algún ilícito tributario, de conformidad con la normativa vigente.

Para el caso de **las revaluaciones de bienes inmuebles** realizadas por las asociaciones o fundaciones se considera lo siguiente:

La revaluación se define como el mayor valor atribuido a un activo físico completamente depreciado o con un porcentaje mayor de avance en su depreciación, para corregir su valor original y reflejar su verdadero potencial de servicios o beneficios económicos futuros producto de una nueva valorización complementaria, sustentada por un informe técnico de tasación emitido por un profesional experto e independiente.⁸

La Ley de Actualización Tributaria no define el término: "*revaluar*" 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.*", el Diccionario de la Real Academia Española define en su segunda acepción el término revaluar de la siguiente manera: "*elegar el valor de una moneda o de otra cosa, en oposición a devaluar.*"

⁸ Página consultada el 18 de mayo de 2018. http://aempresarial.com/web/revitem/28_9495_75596.pdf



El artículo 83 de la Ley de Actualización Tributaria preceptúa que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, entre otros, la generación en Guatemala de ganancias 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.

El artículo 84 de la citada ley establece que se gravan, entre otras rentas, las provenientes de las ganancias de capital, entre ellas las revaluaciones de activos. No obstante, el numeral 3) literal c) inciso v) del referido artículo de manera específica regula que no existirá ganancia de capital en las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad.

Para los efectos de la aplicación de lo indicado en el párrafo anterior, conforme lo regulado en el segundo párrafo del artículo 75 del Reglamento del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria, se considerará como revaluación efectuada por simples partidas en la contabilidad, aquella para la cual no se hubiere obtenido avalúo y cuando el valor revaluado no se hubiere inscrito en el Registro General de la Propiedad o, en el caso de bienes inmuebles, en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

La relación jurídica tributaria⁹ definida como: "... el vínculo jurídico obligatorio que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación." nace a través de una circunstancia condicionante, como la realización de un hecho imponible y la cual ocasiona una consecuencia jurídica como el mandato de pago, generándose de esta manera el vínculo jurídico tributario previsto en la norma, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.¹⁰

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el **hecho generador** de la obligación tributaria o hecho imponible es el supuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.¹¹

Por su parte, la obligación tributaria nace cuando el supuesto previsto por la ley se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto; por lo que, para que se origine el nacimiento de la obligación tributaria, es indispensable que hayan acontecido todas las circunstancias y elementos integrantes del hecho generador conforme al artículo 32 del Código Tributario.¹²

⁹ Dmo Jarach. Curso superior de derecho tributario, 2ª Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.

¹⁰ Villegas, H. (2007). Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario, 8Va Edición. Editorial Astrea. Argentina.

¹¹ Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 11 de febrero de 1994, dentro de los expedientes acumulados números 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93.

¹² Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 2 de octubre de 2012, dentro del expediente número 558-2012.

Derivado de lo anterior, se establece que hasta el momento en que acontecen todas las circunstancias y elementos integrantes del hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, se originará el nacimiento de la obligación tributaria y producirá sus efectos con las consecuentes obligaciones tributarias, por lo que al momento en que las asociaciones o fundaciones (sujeto pasivo) realicen la inscripción de la revaluación de los bienes inmuebles en los registros correspondientes (temporal), como lo establece el artículo 75 del Reglamento del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria, ocurrirá el hecho generador.

En este sentido y de conformidad con lo preceptuado en el artículo 84 numeral 3) literal c) inciso v) de la Ley de Actualización Tributaria, si la revaluación del bien inmueble se efectúa por simples partidas de contabilidad, es decir que la misma no se hubiere inscrito en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles, la misma no se encuentra afecta al Impuesto Sobre la Renta.

En el caso que la revaluación del bien inmueble se inscriba en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles, conforme lo establece el artículo 75 del Reglamento del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria, se encontrará afecta al pago del Impuesto Sobre la Renta en la categoría de Ganancias de Capital, toda vez que el hecho generador ocurre al causar **la variación en el patrimonio del contribuyente**, de conformidad con lo establecido en el tercer párrafo del artículo 90 de la Ley de Actualización Tributaria.

El Impuesto Sobre la Renta, bajo la categoría de ganancias de capital, debe liquidarse y pagarse por el contribuyente dentro de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se dio su surgimiento, de conformidad con lo preceptuado en el segundo párrafo del artículo 95 de la Ley antes mencionada, en este caso, el plazo para realizar el pago correspondiente empezará a computarse a partir del momento en que se inscriba la revaluación en los registros correspondientes. La base imponible la constituirá la diferencia entre el valor anterior a la revaluación y el valor revaluado inscrito en los registros correspondientes, a la cual se le aplicará el tipo impositivo del 10% de acuerdo con el artículo 92 de la Ley de Actualización Tributaria.

IV. CRITERIO INSTITUCIONAL:

Las revaluaciones de bienes inmuebles inscritas en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles, conforme lo establece el artículo 75 del Reglamento del Libro I (Impuesto Sobre la Renta) de la Ley de Actualización Tributaria que realicen las asociaciones o fundaciones, se encuentran afectas al pago del Impuesto Sobre la Renta en la categoría de Ganancias de Capital; para el efecto deberá aplicarse a la diferencia entre el valor anterior a la revaluación y el valor revaluado inscrito en los registros correspondientes, que constituye la base imponible, el tipo impositivo del 10% y liquidar y pagar el impuesto que resulte dentro de los primeros 10 días del mes



inmediato siguiente a aquel en que se dio su surgimiento, conforme lo establecen los artículos 92 y 95 de la Ley de Actualización Tributaria.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

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

Guatemala, 1 de junio de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria