

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL
No. 12-2018

APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES EN LA COMPRA VENTA O PERMUTA DE BIENES INMUEBLES

I. ANTECEDENTES:

Los Decretos Números 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 emitidos por el Congreso de la República de Guatemala, establecen hechos imponibles referentes a la compra venta o permuta de bienes inmuebles. Lo anterior ha dado origen a interrogantes de los contribuyentes al respecto de qué actos o contratos son gravados por cada ley, procediendo pagar la tarifa del 12% del IVA o la del 3% de timbres fiscales.

Se considera importante definir la forma de tributación de la transmisión de dominio de bienes inmuebles, con base a los hechos generadores regulados en las leyes tributarias indicadas, con el propósito de darle certeza jurídica a la actuación, tanto de la Administración Tributaria, como al accionar de los contribuyentes obligados y facilitarles el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

En ese contexto, el numeral 12 del artículo 98 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, regula que la SAT podrá velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

En relación al tema en cuestión, los contribuyentes plantean dudas respecto al pago del impuesto que corresponde a la primera, segunda o subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, así como de las obligaciones tributarias, el proceso y las bases legales que se deben cumplir en la transmisión de dominio, de acuerdo a los cuestionamientos siguientes:



1. ¿La compraventa de bienes inmuebles están gravadas al pago del Impuesto al Valor Agregado o al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos?

2. ¿Cuál es la forma en que se efectúa el pago del impuesto correspondiente en la compra venta de un bien inmueble?

II. BASE LEGAL:

Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; Artículos 10, 11 y 141 literal b) del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; Artículos 464, 612, 1124, 1125, 1130, 1131, 1576, 1790 y 1852 del Decreto Ley Número 106, Código Civil; Artículo 11 del Acuerdo Gubernativo Número 30-2005, Reglamento de los Registros de la Propiedad; Artículos 1, 10 y 11 del Decreto Número 49-79 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Titulación Supletoria; Artículos 4, 31 y 98 numeral 12 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario; Artículos 2 numeral 1), 3 numeral 1) y 8), 10, 29 literal a), 56 y 57 párrafo siete del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Artículo 6 del Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; Artículos 1, 2 numerales 1 y 9, 3, 4 y 19 del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; Artículos 3, 4 y 8 del Acuerdo Gubernativo Número 4-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Conforme al artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales, asimismo, el artículo 11 establece que los vocabularios de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en el sentido correspondiente, y el artículo 141 literal b), regula que los **Autos** son resoluciones judiciales que deciden materia que no es de simple trámite o bien resuelven incidentes o el asunto principal. En ese sentido, con relación a la Ley de Titulación Supletoria en el artículo 11 se refiere al **auto probatorio**, que servirá de título inscribible en el Registro de la Propiedad.

El artículo 4 del Código Tributario, regula que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hace conforme a los principios establecidos en la Constitución



Política de la República de Guatemala, los contenidos en dicho Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial; en cuanto al hecho generador, en el artículo 31 del mismo código, establece como presupuesto definido en la ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La propiedad, es el derecho real que atribuye a su titular las facultades de gozar (usar, consumir, disfrutar) y disponer (trasmitir, gravar) de los bienes dentro de los límites y con la observancia de las obligaciones que establecen las leyes, de acuerdo al artículo 464 del Código Civil y en cuanto a la posesión de los bienes, en el artículo 612 se establece que es facultad del poseedor usar o disponer de los mismos. De conformidad con el artículo 1124, el Registro General de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles identificables; sus libros, documentos y actuaciones son públicos. Las inscripciones con base al artículo 1125 que se efectúan en dicho registro, son los títulos que acrediten el dominio de los inmuebles y de los derechos reales que recaen sobre los mismos; los títulos traslativos de dominio de los inmuebles y en los que se constituyan, reconozcan, modifiquen o extingan derechos reales sobre los mismos; la posesión que conste en título supletorio legalmente expedido entre otros.

El artículo 1130 del Código Civil establece que la primera inscripción de dominio se efectúa con base al título de propiedad el cual podría originarse de una desmembración o unificación o de posesión (titulación supletoria). En ese mismo sentido el artículo 1131, establece que la inscripción expresará todos los datos que consten en el documento de inscripción en el Registro General de la Propiedad, tales como si la finca es rústica o urbana, su ubicación indicando el municipio y departamento en que se encuentra, el área, la extensión, la naturaleza del acto o contrato, lugar y fecha del mismo, nombres completos de las personas otorgantes, fecha de presentación y otros datos necesarios. Ese mismo cuerpo legal establece en el artículo 1576 que los contratos que tengan que inscribirse en los registros, deben formalizarse en escritura pública. La compraventa conforme el artículo 1790 es el contrato por medio del cual una persona llamada vendedor transfiere la propiedad de una cosa y se compromete a entregarla a otra llamada comprador que se obliga por su parte a pagar el precio en dinero, por su parte, el contrato de permuta de acuerdo al artículo 1852 tiene por objeto transmitir la propiedad de un bien a cambio de la propiedad de otro y se rige por los mismos principios del contrato de compra venta.

En relación al Sistema de Folio Real, es el que se utiliza para el registro de las propiedades de bienes inmuebles en Guatemala, el cual consiste en dar un número a cada finca, lo anterior de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 del Acuerdo Gubernativo 30-2005, Reglamento de los Registros de la Propiedad, el cual indica que los bienes inscritos por primera vez, se identificarán con el número, folio y libro que les corresponda al momento de efectuar la inscripción.

La Ley de Titulación Supletoria en el artículo 1, se refiere al poseedor de bienes inmuebles, que carezca de título inscribible en el Registro de la Propiedad, podrá solicitar su titulación supletoria ante el Juez de Primera Instancia jurisdiccional del lugar en que se encuentre



ubicado el inmueble, que consiste una diligencia voluntaria. El interesado deberá probar la posesión legítima, continua, pacífica, pública, de buena fe y a nombre propio, durante un período no menor de diez años, pudiendo agregar la de sus antecesores, siempre que reúna los mismos requisitos, los artículos 10 y 11 indican que concluidas las diligencias se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación y se emitirá un **auto probatorio** por parte de un Juez de Primera Instancia Civil, el contenido de auto se hará de conformidad con el artículo 141 literal b) de la Ley del Organismo Judicial.

La Guía de Calificación Registral Número 10, del Registro General de la Propiedad, se refiere a los requisitos para efectuar la primera inscripción de dominio de bienes inmuebles, indicando lo siguiente: *“Inscripción Registral: Tomar razón en un registro público de las manifestaciones que en él concurren o de los documentos que presentan, para ser copiados u obtener ciertos datos de los mismos. En el derecho inmobiliario, anotar en el Registro de la Propiedad una finca o algún acto o contrato o documento referente a la misma.*

(...)

1. Para efectuar la primera inscripción de dominio de un inmueble (por desmembración, unificación, titulación supletoria, etc.) en el título deben inscribirse todos los datos a que se refiere el artículo 1131 del Código Civil. (...)

En consecuencia, con el título de propiedad o posesión, se origina la primera inscripción por una desmembración, unificación o titulación supletoria entre otras, por lo cual es conveniente definir dichos conceptos, según la Real Academia Española:

Desmembrar.

1. Dividir y apartar los miembros del cuerpo.
2. Dividir, separar algo de otra cosa.

Unificación

Acción y efecto de unificar.

Unificar

Hacer de muchas cosas una o un todo, uniéndolas, mezclándolas o reduciéndolas a una misma especie

Derechos reales

Derechos de una persona sobre las cosas.

El término Titulación Supletoria, no está definido por la Real Academia Española: sin embargo, la Enciclopedia Jurídica presenta la siguiente definición: *Son los títulos o documentos que deberán cumplimentarse para sustituir los títulos ordinarios o títulos normalmente inscribibles que, respecto a determinados actos, no se han formalizado, o son defectuosos o se han extraviado. La titulación supletoria cumple la indicada función respecto a la inmatriculación de una finca; (...)*



Con respecto a la **desmembración**, que consiste en dividir una parte de un bien inmueble, surge una nueva finca, folio y libro en el Registro General de la Propiedad, lo cual constituiría la primera inscripción de dominio.

En relación a la **unificación de fincas**, se puede dar en dos formas por ejemplo: **a)** Cuando la finca A y B se unen para formar una nueva finca es decir la C; en este caso nacen nuevos datos registrales originando la primera inscripción de dominio y al trasladar el mismo se estaría realizando la primera venta de un bien inmueble; **b)** cuando la finca A de mayor extensión, absorbe a la finca B o viceversa, en tal caso se mantienen los mismos datos registrales de finca, folio y libro de la absorbente, y no cambió el número de finca por tanto no se da la primera inscripción, en ambos casos dependerá de la forma como se redacte la escritura de unificación de bienes inmuebles.

Derivado de las consultas de los contribuyentes, los casos objeto de análisis son los siguientes:

A) PRIMERA VENTA DE BIENES INMUEBLES

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 3, numeral 8), que constituye hecho generador la primera venta o permuta de bienes inmuebles que se realice y que se encuentren en el territorio nacional. En ese sentido se debe aplicar la tarifa del 12% de conformidad con el artículo 10, siendo la base imponible como lo regula el artículo 56 de la Ley y 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el monto mayor entre los siguientes: **a)** el precio de venta o permuta consignado en la factura; **b)** el precio de venta consignado en la escritura pública; o, **c)** el valor que consta en la matrícula fiscal. Cabe indicar que en el artículo 2 numeral 1), la misma ley define como venta todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 6 determina que la primera venta o permuta de bienes inmuebles, **es la operación traslativa de dominio del bien inmueble** que se efectúe después de la primera inscripción, regulado en el artículo 1130 del Código Civil, que conste en los libros correspondientes del Registro de la Propiedad que corresponda con base al título de propiedad, de posesión por titulación supletoria, desmembración o unificación de fincas. En consecuencia, el contrato por celebrar se encontrará afecto al Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de la unificación de fincas, cuando la finca A y B se unen para formar una nueva es decir la C, nacen nuevos datos registrales originando la primera inscripción de dominio y al trasladar el mismo se estaría realizando la primera venta de un bien inmueble.



El Impuesto al Valor Agregado a que se encuentra afecta la primera venta o permuta de un bien inmueble, se pagará de acuerdo a los supuestos siguientes:

Si el vendedor es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y su actividad es la construcción o la venta de bienes inmuebles, incluyendo los terrenos sin construcción, el impuesto se pagará mediante la emisión de la factura emitida por la venta de acuerdo a los artículos 29 literal a), 56 y 57 párrafo siete de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En la fecha en que se emita ésta, el débito fiscal resultante del impuesto así cargado permite que el vendedor lo compense con el crédito fiscal generado en la compra de materiales, servicios de construcción y en la adquisición de bienes inmuebles.

Si el vendedor no es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado o siendo contribuyente su giro habitual no es comerciar con bienes inmuebles, la compra venta o permuta deberá documentarse mediante escritura pública y el impuesto se pagará por el adquirente en efectivo o cualquier otro medio que la Administración Tributaria ponga a su disposición y no es procedente la emisión de factura. Lo anterior de conformidad con lo regulado en el artículo 57 párrafo ocho de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. De acuerdo al artículo 56 segundo párrafo de la Ley, en este caso deberá consignarse Número de Identificación Tributaria -NIT- de las partes contratantes e identificar el medio de pago que se utilizó en la compraventa.

B) SEGUNDA VENTA DE BIENES INMUEBLES.

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos en el artículo 1, establece un impuesto documentario, el cual recae sobre contratos civiles y mercantiles según el artículo 2 numeral 1., y en el numeral 9. del mismo artículo, se regula que **están afectos al impuesto la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles**, considerando que se haya efectuado el pago del Impuesto al Valor Agregado en la primera venta o permuta del bien inmueble y registrada con base en el Sistema de Folio Real con el número, folio y libro que corresponda al momento de operar la inscripción en el Registro de la Propiedad; aunado a lo anterior, para la determinación de la base imponible del impuesto, se efectuará con base en el valor del avalúo efectuado por un valuador autorizado, el valor de la matrícula fiscal o municipal, el que sea mayor y deberán cumplir con el pago de la tarifa del tres por ciento (3%) sobre el valor de la venta, de conformidad con el artículo 4 de dicho cuerpo legal.

En el caso de la unificación de fincas cuando la finca A de mayor extensión, absorbe a la finca B o viceversa, en tal caso **se mantienen los mismos datos registrales** de número, folio y libro de la finca absorbente, al no cambiar dichos datos no se da la primera inscripción de dominio; por lo tanto, al trasladar el dominio de dicha finca se estaría realizando la segunda o subsiguiente venta de un bien inmueble.



El artículo 3 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, regula que el sujeto pasivo del impuesto, será quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y constituye hecho generador del impuesto, la emisión, suscripción de los contratos de ventas o permutas de bienes inmuebles. Por otra parte el artículo 19 de la misma Ley, indica que en los testimonios de las escrituras públicas autorizadas por notario, el impuesto podrá pagarse en cualquiera de las formas previstas en esta ley; y si el testimonio se extendiere mediante reproducciones gráficas hechas por procedimientos mecánicos o electrónicos fieles del original del protocolo del notario, el impuesto se cubrirá en la razón del testimonio correspondiente. En el caso de que se tenga que cubrir el impuesto adhiriendo timbres fiscales, el notario está obligado a indicar el monto y citar el número de cada uno de los timbres que utilice.

En cuanto a la forma de pago, de acuerdo con el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, el impuesto se podrá pagar adhiriendo timbres fiscales, en efectivo, con cheque personal del mismo banco, de caja o de gerencia u otro medio que faciliten los bancos del sistema, tarjetas de crédito, de débito o medios similares en los bancos del sistema autorizados por la Administración Tributaria. De igual forma el artículo 8 del Reglamento, establece que cuando se compulse el testimonio de la escritura pública donde conste el acto o contrato afecto, el notario está obligado a consignar en la razón final, el monto del impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo.

Con base en los Expedientes Acumulados 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000 del 13 de agosto de 2003 de la Corte de Constitucionalidad, referentes a la adhesión de timbres fiscales en las escrituras públicas, 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, otorga la posibilidad de satisfacer dicho impuesto adhiriendo timbres fiscales.

IV. CRITERIOS INSTITUCIONALES:

A) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRIMERA VENTA O PERMUTA DE BIENES INMUEBLES

Los contratos que celebren los contribuyentes por la primera compraventa o permuta de bienes inmuebles, están afectos al Impuesto al Valor Agregado, con una tarifa del 12%, siendo la base imponible, el monto mayor entre los siguientes: **a)** el precio de venta consignado en la factura; **b)** el precio de venta consignado en la escritura pública; o, **c)** el valor que consta en la matrícula fiscal.



MODALIDADES DE PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

CUANDO EL GIRO HABITUAL DEL VENDEDOR SEA LA COMPRA VENTA DE BIENES INMUEBLES

Si el vendedor es contribuyente registrado de este impuesto y su actividad es la compra venta de bienes inmuebles, incluyendo terrenos con o sin construcción, la enajenación se documenta en escritura pública, pero el impuesto se pagará en la factura por la venta. El monto del impuesto y la identificación de la factura se deben consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública traslativa de dominio.

CUANDO EL VENDEDOR NO ES CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO O SIENDO CONTRIBUYENTE SU GIRO HABITUAL NO SEA COMERCIAR BIENES INMUEBLES

En los casos de compra venta y permuta de bienes inmuebles, la Ley del Impuesto al Valor Agregado requiere que el mismo sea pagado por el adquirente en efectivo, adhiriendo timbres fiscales o por cualquier medio que la Administración Tributaria ponga a su disposición, dentro del plazo de quince días siguientes al de la fecha de autorización de la escritura pública, se haya o no compulsado el testimonio. En este caso no es procedente la emisión de la factura.

En esta modalidad de pago del impuesto, en la escritura pública en la cual consta la compra venta o permuta de los bienes inmuebles deberá consignarse el Número de Identificación Tributaria –NIT- de los otorgantes, e identificar el medio de pago utilizado.

B) IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS EN LA SEGUNDA VENTA O PERMUTA DE BIENES INMUEBLES.

Se consideran como segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, las que consten en el Registro de la Propiedad, después de la primera inscripción de dominio a cualquier título, siempre que se haya efectuado el pago del Impuesto al Valor Agregado en la primera venta o permuta del bien, por lo que las segundas y subsiguientes están gravadas con la tarifa impositiva del 3%, dándose el hecho generador en el momento en que se suscriba el contrato de compra venta o permuta; siendo la base imponible, el monto mayor entre los siguientes: a) el valor consignado en la escritura pública; b) el valor establecido por valuador autorizado; o, c) el valor que consta en la matrícula fiscal, el que sea el mayor.

MODALIDAD DE PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES

El impuesto podrá pagarse adhiriendo timbres fiscales, como también en efectivo, cheque de caja o de gerencia u otro medio que faciliten los bancos del sistema, autorizados por la Administración Tributaria. En el caso que el pago se efectúe en efectivo deberán utilizarse



los medios que la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes, y cuando se compulse el testimonio de la escritura pública donde conste el acto o contrato afecto, el notario está obligado a consignar en la razón final, el monto del impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo.

C) Otras formas de transmisión de dominio de bienes inmuebles están sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado, aplicando la tarifa del 12%.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

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

Guatemala, 21 de septiembre de 2018.

Publíquese y divúlguese.



Lic. Abel Francisco Cruz Calderón
Superintendente de Administración Tributaria