

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA.



Doctrina legal, Antecedentes y Opiniones Jurídicas respecto a disposiciones de la Ley de
Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

TRABAJO DE INVESTIGACION PRESENTADO POR:

Alcántara Rodríguez, Claudia Marisol.

Parada Araniva, Bessy Margarita.

Rivera Ruiz, Xenia Maria.

PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA.

MAYO DE 2010.

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTOR	: MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ
SECRETARIO	: LIC. DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS	: MASTER ROGER ARMANDO ARIAS ARIAS ALVARADO
SECRETARIO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS	: MASTER JOSE CIRIACO GUTIERREZ CONTRERAS
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA	: LIC. JUAN VICENTE ALVARADO RODRIGUEZ
COORDINADOR DE SEMINARIO	: LIC. ROBERTO CARLOS JOVEL
ASESOR DIRECTOR	: LIC. JOSE MARIO DIAZ.
JURADO EXAMINADOR	: LIC. JOSE DAVID AVELAR LIC. JUAN VICENTE ALVARADO RODRIGUEZ

MAYO DE 2010.

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA.

AGRADECIMIENTOS.

A Dios nuestro padre celestial por que su luz nos ha iluminado para culminar nuestra carrera, por su sabiduría y por la fortaleza para superar los obstáculos.

A nuestros padres por su sacrificio, su amor, paciencia y comprensión durante el desarrollo de nuestra carrera.

A todos los catedráticos que con sus enseñanzas forjaron en nosotros un espíritu luchador y un carácter profesional digno de un estudiante de la Universidad de El Salvador.

A todos nuestros amigos, que durante este tiempo han sido la fuerza y la esperanza para poder coronarnos como profesionales.

Autores:

Alcántara Rodríguez, Claudia Marisol.

Parada Araniva, Bessy Margarita.

Rivera Ruiz, Xenia Maria.

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO

INTRODUCCION

CAPITULO I

MARCO TEORICO

1.1	Antecedentes de IVA	
1.1.1	Antecedentes a Nivel Mundial.	1
1.1.2	Antecedentes a Nivel Nacional.	2
1.2	Procedimientos Tributarios.	3
1.3	Fuentes del Ordenamiento Jurídico Tributario en El Salvador.	5
1.3.1	Constitución de la Republica.	6
1.3.2	Las Leyes	7
1.3.3	Los Tratados Internacionales.	7
1.3.4	Los Reglamentos.	8
1.3.5	La Jurisprudencia.	8
1.4	Revisión de los Actos Administrativos.	
1.4.1	Corte Suprema de Justicia.	9
1.4.2	Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas	11
1.4.3	Consultas a la Administración Tributaria	12

CAPITULO II

CASO PRÁCTICO

2.1	GENERALIDADES DEL IMPUESTO	
2.1.1.	Impuesto	14
2.1.2.	Impuestos Especiales.	15
2.2	HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO	
2.2.1.	Transferencia de Bienes Muebles Corporales	16
2.2.2.	Retiro de la Empresa de Bienes Muebles Corporales.	19
2.2.3.	Importaciones e Internaciones de Bienes Muebles y Servicios	22
2.2.4.	Prestación de Servicios.	24
2.3	MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO	
2.3.1	Transferencia de Bienes Muebles Corporales	27
2.3.2	Retiro de la Empresa de Bienes Muebles Corporales.	28
2.3.3	Importaciones e Internaciones de Bienes Muebles y Servicios.	29
2.3.4	Prestación de Servicios.	30
2.4	TERRITORIALIDAD	
2.4.1	Transferencia de Bienes Muebles Corporales.	32
2.4.2	Retiro de la Empresa de Bienes Muebles Corporales.	33
2.4.3	Prestación de Servicios.	34
2.5	SUJETOS DEL IMPUESTO	
2.5.1	Capacidad Contributiva.	36
2.5.2	Contribuyentes del Impuesto.	

2.5.2.1	Transferencia de Bienes Muebles y Retiro.	39
2.5.2.2	Importaciones e Internaciones.	40
2.5.2.3	Prestaciones y Autoconsumo de Servicios.	42
2.5.2.4	Calificación de la Habitualidad.	42
2.5.2.5	Responsabilidad de Matriz y Sucursal.	43
2.5.2.6	Asociación de Sujetos Pasivos.	43
2.5.3	Exclusión como Contribuyentes del Impuesto.	
2.5.3.1	Por Volumen de Venta y Total Activo.	44
2.5.3.2	Iniciación de Actividades.	46
2.5.3.3	Opción por la Calidad de Contribuyente.	46
2.5.3.4	Inexistencia de Crédito Fiscal.	47
2.5.3.5	No Inclusión de Recargo por Impuesto.	47
2.6.	HECHOS EXIMIDOS DEL IMPUESTOS.	
2.6.1	Importaciones e Internaciones.	48
2.6.2	Prestaciones de Servicios.	51
2.7.	DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
2.7.1	Base Imponibles	
2.7.1.1	Base Imponible Genérica	54
2.7.1.2	Base Imponible Específica	54
2.7.1.3	Adición a la Base Imponible.	58
2.7.1.4	Exclusión a la Base Imponible.	62
2.7.1.5	Base Imponible en Moneda Extranjera.	63
2.8.	TASA DEL IMPUESTO.	
2.8.1	Concepto de Tasa.	63
2.9.	CALCULO DEL DEBITO FISCAL.	64
2.10.	TRASLACION DEL DEBITO FISCAL Y CÁLCULO DEL DEBITO FISCAL.	
2.10.1	Traslación del Debito Fiscal y Concepto del Crédito Fiscal	65
2.10.2	Retiro de Bienes y Autoconsumo no Generan Crédito Fiscal	66
2.10.3	Exclusión como Contribuyente Carecen de Crédito Fiscal.	66
2.10.4	Naturaleza Jurídica del Crédito Fiscal.	67
2.11.	AJUSTES DEL CREDITO Y DEL DEBITO FISCAL	
2.11.1	Ajustes al Debito.	67
2.11.2	Ajustes al Crédito.	69
2.12.	CALCULO DEL IMPUESTO	
2.12.1	Deducciones del Debito al Crédito Fiscal.	70
2.12.2	Requisitos para Deducir el Crédito Fiscal.	70
2.12.3	Crédito Fiscal no Deducibles.	72
2.12.4	Proporcionalidad del Crédito Fiscal	75
2.12.5	Deducción del Excedente del Crédito Fiscal.	79
2.12.6	No Devolución del Crédito Fiscal.	79
2.12.7	Carácter Intransferible del Crédito Fiscal	79

2.12.8 El Impuesto no Constituye Costo ni Gasto	80
2.13. NORMAS ESPECIALES SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A BIENES DEL ACTIVO FIJO Y EXPORTACIONES.	
2.13.1 Normas Especiales Sobre Operaciones Relativas a Bienes del Activo Fijo o de Capital.	
2.13.1.1 Transferencia.	80
2.13.1.2 Deducciones del Crédito Fiscal.	81
2.13.2 Normas Especiales Sobre Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios al Exterior	
2.13.2.1 Operaciones de Exportación.	81
2.13.2.2 Tasa.	84
2.13.2.3 Deducción del Crédito Fiscal.	84
2.13.2.4 Reintegro del Crédito Fiscal.	84
2.14. PAGO	
2.14.1 Plazo para el Pago.	87
2.15. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO.	
2.15.1 Presentación de la Declaración, Contenido y Modificación.	87
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	91
BIBLIOGRAFIA	92
ANEXOS	

RESUMEN EJECUTIVO.

El tema en estudio consiste en una recopilación de los diferentes fallos, sentencias y opiniones emitidos por la Corte suprema de Justicia a través de la sala de Contencioso Administrativo, El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduana y la Dirección General de Impuestos Internos respectivamente con respecto a los artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y su origen radica en la necesidad de analizar los diferentes puntos de vista de los organismos antes mencionados y que están íntimamente ligados a la aplicación de dicha Ley.

Los objetivos trazados para el desarrollo de la investigación, consisten en poner a disposición del contribuyente y del profesional en Contaduría Pública un documento que facilite la aplicabilidad de los artículos en estudio además conocer las funciones que desempeña cada uno de los organismos mencionados, la investigación a realizar será de tipo documental y bibliográfica, tomando como base la normativa jurídica y legal

El resultado final consiste en la redacción de un caso práctico, de tipo teórico que recoja ya sean los antecedentes la doctrina o las opiniones emitidas por cada artículo, para la correcta aplicación de los correspondientes artículos.

INTRODUCCION

La Ley de Impuesto a la Transferencia Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, surge con la finalidad de renovar y actualizar la estructura del sistema tributario salvadoreño; siendo así la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos, tiene como función primordial la de administrar la correcta aplicación de la norma en referencia. De igual manera la existencia de esta ley trajo consigo el surgimiento de nuevas obligaciones para los sujetos pasivos del impuesto.

Se debe tomar en cuenta que en ocasiones las leyes han sido mal interpretadas y por esa razón surge la necesidad de que se disponga de herramientas que permitan interpretar y aplicar apropiadamente la ley, ya que en muchos casos no es posible tener una lectura comprensible. Por tal motivo se ha elaborado un documento el cual contiene fallos, resoluciones, sentencias y opiniones jurídicas, emitidas para una mejor interpretación, permitiendo de esta manera el desarrollo del tema: “DOCTRINA LEGAL, ANTECEDENTES Y OPINIONES JURÍDICAS RESPECTO A DISPOSICIONES DE LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.”

El documento se ha realizado, con el propósito de presentar a los profesionales y estudiantes de la Contaduría Pública un documento que sirva de guía y consulta bibliográfica al momento de aplicar la normativa fiscal a la que se hace referencia, debido a la importancia que esta rama tiene para el desarrollo económico del país.

El estudio se ha desarrollado en dos capítulos, los que en forma breve se describen cada uno de ellos así:

Capítulo I, esta conformado por el Marco Teórico, el cual consta de los antecedentes del impuesto, procedimientos tributarios, fuentes del ordenamiento tributario y la revisión de los actos administrativos de manera específica.

Capítulo II

Se presenta el caso práctico el cual se desarrollara a través los fallos, resoluciones, sentencias y opiniones jurídicas emitidas por los organismos para una mejor interpretación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En el documento se desarrolla de manera concreta un planteamiento y formulación del problema, se efectúa una justificación de la investigación a desarrollar, se detallan los objetivos que han de servir como rectores de la investigación. De igual manera se hace una descripción del diseño metodológico, un glosario de términos para una mejor interpretación del contenido del documento.

En la parte final se presentan las conclusiones a las cuales el grupo ha llegado, a si mismo se describen las recomendaciones a las deficiencias detectadas, se presenta además la bibliografía utilizada en la formulación de este documento y los anexos.

CAPITULO I.

MARCO TEORICO.

1.1 ANTECEDENTES DEL IVA.

1.1.1 ANTECEDENTE A NIVEL MUNDIAL.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), surge como un sustituto de una especie de Impuesto sobre las ventas, el cual se había establecido como un medio de recaudación para proveer de recursos a las arcas del Estado, más sin embargo este tributo tenía una característica muy especial y que ocasionaba controversia a los compradores, fueran estos, productores o comerciantes. Y es que éste era como un sistema de "impuesto en cascada" también conocido como fenómeno de "imposición acumulativa" que consistía en el cálculo de un impuesto sobre otro de la misma naturaleza. Lo cual ocasionaba la distorsión de los impuestos a las ventas, encarecía los costos de producción y consecuentemente los precios de venta.

La aplicación del IVA fue evolucionando como una aplicación práctica y aunque al principio no se consideraba legal, con el transcurso de los años, fue adoptando un carácter legal siendo incorporado en las legislaciones de muchos países alrededor del Mundo.

El IVA fue impulsado por primera vez en Francia como parte de la reforma fiscal efectuada entre los años de 1953 a 1955, siendo posteriormente adoptado por otros países miembros de lo que ahora se conoce como Unión Europea, todo ello con el objeto de eliminar el efecto de doble o múltiple imposición. Se considera que otros países como Japón ya tenían algunos precedentes de este tributo luego de la Segunda Guerra Mundial

La Generalización del impuesto y su expansión alrededor del mundo se dio principalmente a partir de 1968.

1.1.2 ANTECEDENTES A NIVEL NACIONAL.

En el Salvador fue hasta el Año 1992 que se adoptó el impuesto en referencia como parte de las reformas a la política fiscal de aquellos años, escogiendo como modalidad la de aplicar un porcentaje del relacionado impuesto a las ventas que efectuaran los contribuyentes. Desde ese momento el porcentaje a aplicar fue del 10% tasa que fue llevada al 13% mediante reforma a la Ley, en el año 1996. Desde su nacimiento, la normativa incluía una serie de aspectos totalmente desconocidos para los contribuyentes que realizaban las operaciones sujetas al impuesto y en sus inicios provocó interpretaciones erradas que en ocasiones condujeron a una inadecuada forma de declarar y pagar este impuesto.

La Ley que grava la Transferencia de Bienes Muebles Corporales y la Prestación de Servicios, erróneamente denominada Ley de IVA, surgió con el objeto de integrar y armonizar el Régimen Fiscal, buscando evitar el efecto que tenía sobre las ventas la antigua Ley de Papel Sellado y Timbres, debido a que ésta constituía un tipo de impuesto con efecto acumulativo, en todas las etapas de la comercialización.

Las características de este impuesto son variadas y complejas de manera que cuando se estaba en presencia de operaciones que en virtud de su naturaleza resultaban no ser claras, los contribuyentes se veían en la necesidad de efectuar consultas que clarificaran lo que la Ley no abarcaba con claridad para todos los hechos y circunstancias derivados de la actividad económica de los sujetos pasivos. Siendo así, correspondió a la Dirección General de Impuestos Internos, la responsabilidad de emitir instructivos y evacuar consultas, las cuales no siempre resultaban favorables a los intereses de los contribuyentes, circunstancias que derivaron en la insatisfacción de estos últimos cuando les eran notificadas resoluciones relacionadas con determinaciones oficiosas de impuesto y de las sanciones correspondientes.

Debido a la relevancia que representa este Impuesto, es importante la consideración de aspectos que expliquen razonablemente cada uno de los eventos que están inmersos en la transferencia de bienes muebles corporales y en la prestación de servicios.

1.2 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Cuando se intenta analizar los distintos pronunciamientos que sobre la aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios han ido surgiendo en el tiempo, es difícil no remontarse al origen o a los factores que han desembocado en tales pronunciamientos; siendo uno de ellos los procedimientos tributarios impulsados por la Dirección General de Impuestos Internos, cuya acción a través del ejercicio de sus funciones ha tenido como consecuencia buena parte de los fallos, sentencias y opiniones dictadas en su orden por la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos respectivamente en lo que concierne a aspectos controversiales inmersos en los artículos de la ley en estudio, sobre todo de aquellos que se derivan de antecedentes que se originan de apelaciones efectuadas por el contribuyente. Esto requiere conocer el proceso al que se ha sometido el sujeto pasivo, por parte de la Administración Tributaria, como una antesala a la resolución o fallo según sea el caso. Este procedimiento busca armonizar la aplicación de la normativa y el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, ya que si el contribuyente en sus operaciones no refleja fielmente dicha aplicación, enfrenta la posibilidad de ser sometido a una liquidación de oficio por parte de la Administración Tributaria.

En razón de lo anterior, existe relación entre los aludidos procedimientos tributarios y el tema que se desarrolla en el presente documento, y es que para llegar a los fallos y resoluciones, resulta innegable que la Administración Tributaria tuvo que haber emitido una resolución de liquidación de impuestos o de imposición de multas que el sujeto pasivo estaría en obligación de hacer efectiva; no obstante, podría ocurrir que si dicho sujeto no se encontrare conforme, la ley correspondiente le franquea el camino para que recurra a los organismos que jurídicamente velan por el cumplimiento de la ley. En dichas sentencias se hace referencia a los artículos que se aplicaron erróneamente y se establece la forma correcta en que se habrán de tomar en cuenta.

Brevemente en los párrafos siguientes se describirá el proceso de fiscalización:

El Código Tributario establece que Fiscalización *“Es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho”*¹

El proceso inicia con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, mas conocida como auto de designación, en la que se asigna a un auditor o grupo de auditores la tarea de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente. Es en esta donde se informa al sujeto los periodos, ejercicios y obligaciones que se someterán a fiscalización y a cargo de quien estará la misma.

Una vez finalizada las fase del proceso de fiscalización y la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales y sustantivas) por parte del contribuyente en estudio, el auditor formula un informe dirigido a la Administración Tributaria el cual debe contener todos los elementos necesarios e indispensables que permitan a los interesados conocer sobre las imputaciones hechas por la Administración tributaria.

Habiéndose elaborado el informe de auditoría, lo cual representa la finalización del procedimiento de fiscalización, el siguiente paso consiste en que la Administración Tributaria procede a brindar audiencia y apertura a pruebas al contribuyente en estudio; este momento es previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas. Por medio del cual se le concede al interesado la oportunidad de presentar sus alegatos y pruebas a efecto de desvanecer los hallazgos, que constan en el informe de auditoría, con el fin de garantizarle el ejercicio de sus derechos constitucionales.

¹ Art. 174 inciso 7° Código Tributario

Como resultado de las oportunidades de audiencia y defensa puede ocurrir que lo determinado durante la fiscalización practicada sea confirmado, modificado o desvirtuado, circunstancia que se hará del conocimiento del contribuyente cuando junto con la resolución definitiva se le hace entrega del informe generado por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas.

Concluido lo anterior el contribuyente en caso mantenerse inconforme con el resultado de la relacionada fiscalización puede recurrir ante la instancia inmediata como sería el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y a continuación de ello según corresponda la interposición de recurso o la demanda ante la Sala de lo Constitucional o Sala de lo Contencioso Administrativo, ambas de la Corte Suprema de Justicia.

En cuanto a las opiniones jurídicas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, puede aseverarse que si bien no pueden equipararse a los fallos y sentencias en referencia, pueden orientar la conducta de los contribuyentes, conducta que puede ser verificada mediante procedimientos tributarios y convertirse en el punto de partida para una potencial determinación impositiva.

1.3 FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURIDICO TRIBUTARIO EN EL SALVADOR

En la aplicación e interpretación de la normativa tributaria resulta es imperativo atender el ordenamiento jurídico vigente en el país. Las fuentes del Derecho son los actos o hechos pasados de los que deriva la creación, modificación o extinción de normas jurídicas.

Se debe observar que dentro de este ordenamiento existe una escala jerárquica de normas legales que definen la estructura del sistema tributario y de los propios tributos mediante reglamentos que buscan desarrollar tales normas.

En cuanto a competencia corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo (Reglamentos) en materia tributaria, cuando así lo disponga expresamente la ley objeto de

desarrollo. De igual manera reviste importancia el hecho del carácter supletorio que tienen para la normativa legal tributaria enunciada, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Por lo anterior, se tiene que constituyen fuentes del ordenamiento tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y,
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

1.3.1 LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES

Se determina que la Constitución de la República es la norma primaria que debe ser tomada en cuenta dentro del ordenamiento jurídico, teniendo preferencia por encima de las demás normativas, es decir que en el contenido de estas últimas ninguno de los artículos que las integran debe violentar los principios, garantías y derechos plasmados en la relacionada norma primaria, tal como lo establece el artículo 246 en los términos siguientes:

“Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta constitución, no puede ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio. La constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. El interés público tiene primacía sobre el interés privado”

En este sentido ninguna ley, decreto o reglamento, puede contener disposiciones contrarias a la Constitución de la Republica de El Salvador.

Por otra parte toda creación de ley, de tratados, convenciones y los reglamentos; relacionado con materia tributaria debe fundamentarse tal y como lo establece la Constitución de la Republica de El Salvador en su articulo 231 *“no puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio publico.”*

1.3.2 LAS LEYES

Las leyes son normas jurídicas dictada por el legislador. Es decir, un precepto establecido por el órgano competente, en que se establece o regula la actuación de los sujetos sometidos a ella.

En materia tributaria las leyes contienen principios y normas jurídicas que se aplicaran a los tributos internos los cuales se gestionarán por la administración tributaria.

El Código Civil define la Ley, en su artículo 1 *“Es una declaración de la voluntad soberana, que manifiesta en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite”*

1.3.3 LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales son acuerdos escritos entre ciertos sujetos de Derecho Internacional y que se encuentra regido por este, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, y siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean, como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes concluyan un tratado internacional. Lo más común suele ser que tales acuerdos se realicen entre Estados por ejemplo los gobernantes de cada país para evitar una doble imposición a cerca de los tributos.

Concepto de Tratado: es el instrumento privilegiado e inherente de las relaciones internacionales. Suponen frente a la costumbre un factor de seguridad, las obligaciones se expresan por las partes de una forma muy precisa.

Convenio Internacional: Cuando se unen las opiniones o puntos de vista de sujetos de orden jurídico internacional, sobre cuestiones o problemas que surgen en sus relaciones internacionales se crean los acuerdos internacionales. Estos acuerdos se realizan con la finalidad de producir efectos jurídicos.

En la Constitución, reconociendo la tendencia de los tratados y convenciones internacionales en general, reunió en una sola sección todas las disposiciones contenidos en la Constitución de

1962 relacionada con los tratados e introdujo nuevos principios. Una vez entre en vigencia los tratados internacionales conforme a lo que establece la constitución se convierten en leyes de la Republica.

1.3.4 LOS REGLAMENTOS

El reglamento es una norma jurídica de carácter general dictada por el poder ejecutivo. Su rango en el orden jerárquico es inmediatamente inferior a la ley, y generalmente la desarrolla a esta.

Los reglamentos al contrario de las leyes y los tratados, no solo el legislador los puede elaborar si no que son elaborados por la Administración Publica, dicha aportación subordinado a la ley.

Se consideran las Leyes aplicables a cada actividad; y para el caso específico del tema a tratar, la jurisprudencia la cual abarca fallos y resoluciones provenientes de las Salas de lo Contencioso Administrativo y de lo Constitucional y, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

La importancia de tomar en cuenta los puntos de vista de estos organismos, es que conjuntamente forman parte de la Jurisprudencia, y por lo tanto son medios que se pueden abordar cuando la Ley no es muy clara en su esencia principal.

1.3.5 LA JURISPRUDENCIA

Se entiende por jurisprudencia las reiteradas interpretaciones que hacen los tribunales en sus resoluciones de las normas jurídicas, y puede constituir una de las Fuentes del Derecho. También puede decirse que es el conjunto de fallos firmes y uniformes dictados por los órganos jurisdiccionales del Estado. Esto significa que para conocer el contenido cabal de las normas vigentes hay que considerar cómo se vienen aplicando en cada momento.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 5 del Código Tributario supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo, y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Por otra parte en la relacionada disposición legal se define lo que debe entenderse como Doctrina Legal, en los términos siguientes: *“Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes.”*

1.4 REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Cuando se habla de Doctrina Legal, Jurisprudencia y Antecedentes, se debe tener presente que los mismos han surgido de verdaderos procesos iniciados por el contribuyente y en apego a la ley, donde lo que se pretende es que se lleve a cabo la revisión de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, siendo relevante para el presente estudio que se tenga una precisión respecto de las funciones elementales de las instancias superiores en grado, donde tiene lugar la referida revisión. De igual manera interesa saber qué tipo de pronunciamientos dicta cada una de dichas instancias y el sentido y alcance de los mismos.

1.4.1 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Forma parte del Órgano Judicial y surge con la finalidad de juzgar y hacer que se cumplan las leyes, para el desarrollo de cada una de sus funciones la Corte Suprema de Justicia se distribuye en diferentes salas que engloban la materia de su competencia.

Son dos las salas que pueden conocer de las actuaciones o pronunciamientos de la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y de Aduanas las cuales son:

- Sala de lo Constitucional
- Sala de lo Contencioso Administrativo.

Sala de lo Constitucional.

En los artículos 1 al 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales se expresa que entre los procesos constitucionales se encuentran: El de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos y, el amparo. Además se expresa que cualquier ciudadano puede solicitar a dicha Sala que declare la inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos en su forma y contenido, de un modo general y obligatorio.

Por otra parte se estipula que toda persona se encuentra en el derecho de pedir amparo por violación de los derechos que le otorga la Constitución.

El tipo de resoluciones que puede emitir esta Sala pueden ser interlocutorias y Definitivas, siendo el fallo de dos tipos: *“ha lugar”* y *“no ha lugar”*.

Sala de lo Contencioso Administrativo.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la sala en alusión tiene como finalidad conocer los debates que se puedan dar en atención a la aplicación de la ley en los actos administrativos, llevados a cabo por la Administración Pública. De igual manera ocurre que también procede la acción contencioso administrativa contra actos administrativos dictados discrecionalmente incurriendo en desviación de poder y contra denegación presunta de una petición.

Los procesos que se llevan a cabo ante la presente sala, en materia tributaria son para que dicha sala se pronuncie sobre resoluciones emitidas por la Administración Tributaria y Sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El tipo de resoluciones que puede emitir esta Sala pueden ser interlocutorias y Definitivas, siendo el fallo de dos tipos: "*Declarase Legal*" y "*Declarase ilegal*".

1.4.2 TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

Constituye un órgano de índole administrativo cuya competencia se extiende a conocer sobre recursos de apelación interpuestos por sujetos pasivos que posean inconformidad respecto a resoluciones definitivas en que se liquidan tributos en forma oficiosa y/o se impongan sanciones, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos o bien para conocer el recurso de apelación ante resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas relacionadas con liquidación oficiosa de tributos, imposición de sanciones, valoración en aduanas, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

Los tipos de sentencias que dicta el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas pueden ser de tres tipos, cada uno de los cuales produce efectos importantes, estos son: Sentencias Confirmatorias, Sentencias Modificadorias y Sentencias Revocatorias. Dentro de este marco es importante señalar que cuando se trata de una o dos sentencias en el mismo sentido se puede hablar de que se está en presencia de antecedentes; no obstante, si los pronunciamientos son tres en el mismo sentido y de forma ininterrumpida se estaría hablando de Doctrina Legal, según lo previsto en el artículo 5 del Código Tributario.

1.4.3 CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Como lo enuncia el artículo 26 del Código Tributario la Administración Tributaria es el único ente facultado para atender las consultas de las contribuyentes, mismas que tienen como característica que se harán por escrito, detallando claramente lo que desee saber para que la opinión sea emitida conforme a sus necesidades. Cabe destacar que la opinión que se emita no constituye una resolución y por lo tanto no puede impugnarse en ningún tribunal. Sin embargo, al constituirse en una postura que la Administración Tributaria impulsará a través de una fiscalización, una vez finalizada y emitida la resolución correspondiente, implícitamente puede ser sometida a recurso, pues en dicha resolución estarían contenidos los elementos esenciales vertidos en la relacionada consulta.

La evacuación de consultas constituye, en virtud de su Ley Orgánica, una de las funciones básicas definidas para la Dirección General de Impuestos Internos es la de aplicar y hacer que se cumplan las leyes tributarias y en general brindar la asistencia al contribuyente, es esta última en que se encuentra contenida la tarea de atender las consultas que los contribuyentes puedan formular, todo ello con el propósito de lograr que los contribuyentes cumplan a cabalidad sus obligaciones tributarias.

De igual manera conviene destacar que las consultas evacuadas tienen un carácter vinculante para la Administración Tributaria, es decir que una vez emitidas la Administración deberá respetar su contenido a efecto de garantizar la seguridad jurídica al contribuyente consultante, toda vez y cuando su contenido no se oponga a disposición legal expresa y que la consulta haya sido realizada antes de llevarse a cabo la realización del hecho generador. En armonía con lo anterior, se tiene que la respuesta emitida perderá su carácter de vinculante para la Administración Tributaria cuando cambien las condiciones que la originaron así como la legislación aplicable o en virtud del surgimiento de jurisprudencia y doctrina legal.

CAPITULO II

CASO PRÁCTICO.

El Capitulo que a continuación se desarrolla contiene, el caso practico del tema abordado, el cual consiste en una recopilación de los Fallos, Resoluciones y Opiniones emitidas por La Sala de lo Contencioso Administrativo, El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y la Dirección General de Impuestos Internos respectivamente, este consiste en que se abordan todos artículos de la Ley en Referencia y se analizan a la vista de los tres organismos y a través de doctrinas. Lo antes mencionado se desarrolla con base en el estudio de los documentos emitido por cada uno para determinar cual es su punto de vista con respecto a un determinado tema, y si se han pronunciado apegados especifica y exclusivamente a la Normativa Tributaria correspondiente, que para el caso que compete es la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que en adelante se denominara la ley.

Cada uno de los casos no obstante parece que es de carácter teórico, en realidad entraña todo un componente práctico por cuanto permite dimensionar cómo en la realidad se producen consecuencias y resultados de la apropiada o inapropiada aplicación de la Ley tributaria y en particular, la relativa al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, siendo por ello el objeto principal del presente capítulo plasmar la esencia en la aplicación de la ley, y exponer criterios que conlleven a evitar inconvenientes al sujeto pasivo al momento de hacer efectivas sus obligaciones.

Este se presenta de la siguiente forma, en primer lugar se hace referencia al tema, a continuación se detalla un planteamiento de la situación que ha sido tratada, se especifica el articulo de la ley referida que se analiza y finalmente cual es el punto de vista con respecto a la aplicación del articulo por parte de los entes. Se Consigna primero lo expresado por la Dirección General de Impuestos Internos, que en adelante al referirse a esta se denominara la Dirección General, después lo que a través de resolución emite el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que en adelante se identificara como el Tribunal y Finalmente el fallo de la Sala de lo contencioso Administrativo, denominada en adelante La Sala. En el caso que no aparezca el aporte de alguno

de los organismos antes mencionados, se entenderá que no tiene antecedente de su parte con respecto al tema.

Existen artículos de la Ley que no tienen antecedentes de ninguno de los organismos, por lo tanto se abordaron a través de doctrina, la cual es emanada de diferentes fuentes de información.

2.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO

2.1.1 IMPUESTO.

Artículo 1

Este impuesto se aplicara a los diferentes hechos económicos tales como: transferencia importación e internación, exportación y autoconsumo de bienes muebles corporales así como también a la prestación de servicios, importación, internación, exportación y auto consumo de servicios realizados dentro del territorio nacional, de acuerdo a las normas que se establecen en la ley referida.

Esto se retoma literalmente en el artículo 1 de la ley:

“Artículo 1.- Por la presente ley se establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.”

El cual de forma general se establece en el artículo 13 del Código Tributario.

El impuesto al valor agregado tiene las siguientes características:

1. Esta basado en el principio de legalidad, el cual consiste en que la Administración Tributaria actúa sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autoriza dicho ordenamiento.²
2. Es un impuesto indirecto ya que grava los consumos, y no directamente a las personas.
3. Es un impuesto real debido a que no toma en consideración las condiciones subjetivas del contribuyente tales como sexo, nacionalidad, y domicilio.
4. Es un impuesto a la circulación, debido a que grava los momentos de riquezas que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
5. No es un impuesto acumulado o piramidal como lo era en el impuesto de timbres.
6. No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
7. el impuesto es soportado o traslado al consumidor final.

2.1.2 IMPUESTOS ESPECIALES.

Artículo 2. Este impuesto se aplicara independientemente que haya un impuesto específico gravando los actos o hechos tales como la producción, distribución, transferencia, comercialización, importación e internación de ciertos bienes y servicios.

En el presente artículo se constata que la superposición de impuesto es un problema que atañe a la sistemática o técnica tributaria, debido a que el legislador estableció que se puede grabar la misma situación o estado de hecho con varios impuestos, y esto es lo que ocurre con el impuesto al valor agregado, el que coexiste con otros impuestos que tienen como hecho generador la venta.³

² Código Tributario artículo 3

³ Sentencia 55-L-2000 Sala de lo Contencioso Administrativo.

2.2 HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO.

2.2.1 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES CORPORALES.

Según el artículo 4.- *constituye hecho generador de este impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.*

Entendiéndose por bienes corporales cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa. Artículo 5 de la ley.

A continuación se planteara una situación con respecto a la transferencia de bienes muebles corporales pero, para ello es necesario conocer que cuando *el artículo 6...* Establece que sean a título oneroso, se refiere a que el acto, convención o contrato en virtud del cual se origina la transferencia del bien, debe necesariamente ser oneroso.

Esto significa que debe existir una contraprestación por quien recibe el bien transferido, de lo que se podría deducir que las transferencias a título gratuito, no son gravadas con este impuesto.

Para aclarar lo anterior, es necesario remitirse al código civil, el cual establece que los contratos pueden ser a título gratuito y oneroso.

El artículo 1311 del Código Civil literalmente expresa (...) *“oneroso, cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro, no es necesario que la contraprestación a la que se obliga el adquirente sea monetaria esta puede también consistir en una obligación de hacer, no hacer o dar una cosa distinta de dinero sin que ello le quite al contrato su carácter oneroso.”*

En el artículo 7 se detallan los actos, convenciones y contratos que se tomaran como hechos generadores del presente impuesto sin embargo para efecto de estudio únicamente se abordaran

los literales b) Permutas; y e) Mutuos o prestamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo genero y calidad.

PLANTEAMIENTO

La situación consiste que el ingenio A intercambia bienes de su giro con el ingenio B, y a su vez el ingenio A, hace un préstamo de sus bienes al ingenio C. dada esta situación la administración tributaria considera que se esta ante una figura de permuta y un préstamo de consumo, y la parte demandada argumenta que solamente esta dando cumplimiento a un articulo de la ley especifica de su actividad y que estas no son consideradas una operación gravable.

La Dirección General al referirse al tema expresó que la aplicación de un artículo de la ley especial de esta actividad no significa que para efectos de la ley en estudio, los prestamos o permutas de bienes deben considerarse una operación no gravada en atención a que el IVA es un impuesto indirecto, real y objetivo y el hecho generador que se aborda se adecua a lo establecido en la normativa legal y debe ser regulado a la luz de la ley, de igual manera se remite al código civil en cuanto a la permuta de los bienes que se realizo entre los contribuyentes; por lo tanto para la administración constituyen un hecho generador del impuesto y en cuanto al mutuo este quedo evidenciado, mediante el contrato de préstamo de bienes; y también constituye un hecho generador.

El tribunal en el fallo N° INC10602014TM, da su criterio que tanto las permutas y los préstamos de consumo, de que se trata el problema constituyen hechos generadores y deben ser gravados con el impuesto por las siguientes razones:

- El ingenio A entrega azúcar no procesada más un diferencial en concepto de canon de transformación por el costo de producir azúcar a cambio de azúcar ya procesada, lo cual refleja que se esta ante una permuta, ya que la contraprestación se da una parte

en especie y la otra en dinero ⁴ y esto se encuentra regulado en el literal “b” del artículo en estudio.

- Por otra parte en ingenio A hace un préstamo del azúcar cruda al ingenio C, tal acto se clasifica como mutuo o préstamo de consumo de acuerdo al literal “e” del mismo artículo, el cual expresa:

“mutuos o prestamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo genero o calidad”; ello es así debido a que la misma cantidad y calidad de azúcar que recibe el ingenio “c” deberá restituir posteriormente.

Para poder dar una opinión y emitir un informe donde se argumente que el contribuyente omitió reconocer un hecho generador ante la administración debe haberse llevado a cabo una investigación exhaustiva y documentada, debido a que independiente sus facultades es la documentación la que respalda el motivo de su decisión, por lo tanto deberá recabar todas las pruebas autorizadas por la ley.

Cabe aclarar que **La Sala** no se pronuncia con respecto a los literales “b” y “e”, sin embargo la relación que existe es que si la administración tributaria, realiza una investigación detallada, y determina que se omitió declarar un hecho generador, del tributo y estos han sido apreciados en su concordancia, es procedente lo que se decida.

En síntesis toda transferencia de bienes que se pague con una contraprestación parte de bienes en especie y parte en dinero, constituirá hecho generador debido a que se está ante una figura de permuta independiente de las leyes especiales que le regulan; además el tribunal y la dirección coinciden en que los mutuos o prestamos de consumo constituyen otra figura de hecho generador siempre y cuando la investigación en el informe de auditoría se de una información específica y detallada que posibilite determinar supuestas omisiones de los hechos generadores.

⁴ Código Civil artículo 1598

2.2.2 RETIRO DE LA EMPRESA DE BIENES MUEBLES CORPORALES

Tanto el retiro, la desafectación y el autoconsumo de los bienes muebles corporales, aun destinado para el uso propio constituyen un hecho generador, debido a que originan de esta manera la desafectación del inventario, no se consideran como bienes retirados de la empresa ni gravados, bienes que sean trasladados del activo realizable al activo fijo.

Con relación a este tema el artículo 11 de la ley en estudio, expresa textualmente:

“Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa (...) así mismo constituye hecho generador del impuesto asimilado, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos. Se consideran retirados o desafectados del inventario todos los bienes que faltaren.”

PLANTEAMIENTO

La empresa provee a sus empleados una prestación adicional, la cual consiste en proporcionar un tiempo de comida y esto está convenido en el respectivo contrato individual de trabajo única y exclusivamente para los empleados de los restaurantes.

La Dirección General expresó respecto al tema planteado que todas las prestaciones que se le hagan al empleado independientemente que sean de beneficio social deben de ser gravados con el impuesto IVA, por lo que esto representa un autoconsumo según el art. 11 de la ley de IVA, si dicho autoconsumo no es incluido en las declaraciones estas estarán incompletas.

Además sostiene que cuando existe un autoconsumo de bienes muebles corporales que devienen en un verdadero insumo y la empresa lo va a utilizar para beneficio propio, en estas

Situaciones que el retiro puede ser indispensable para el giro del negocio, Caso en el cual el bien retirado se convertirá en un insumo.

El Tribunal expreso que la prestación que la empresa da a sus empleados es, para cubrir una obligación laboral lo que implica que tiene que destinar recursos de su giro para cumplir con las obligaciones, lo malo que esta pasando es que pretende deducirlo como crédito fiscal y no es permitido.

En la parte final del artículo, se establece que se consideraran retirados los bienes que falten en el inventario, pero la alimentación es considerada un retiro y no un faltante por lo que es gravado. Es valido la prestación a los empleados pero las empresas deberían comprar los insumos para dicha alimentación solicitando que se le emita una factura consumidor final debido que el impuesto ya no es recuperable y recae como un gasto para la empresa; y en caso que solicite crédito fiscal y lo incluya en el libro de compra, deberá facturar ese retiro como una venta gravada.

En lo referente al caso planteado **La Sala** en la sentencia 160-P-2003. Expresa que el monto de IVA desembolsado por los contribuyentes registrados y que la ley de la materia define como créditos fiscales son deducibles únicamente en contra del IVA que los contribuyentes registrados cobran cuando realizan sus ventas y que la normativa respectiva los clasifica como debitos fiscales. Cuando un contribuyente vende los bienes y servicios que le generen los créditos fiscales, económicamente traslada el impuesto al consumidor final o a cualquier otro contribuyente registrados adquirentes de los bienes y servicios, lo que confirma que el sujeto que adsorbe el IVA será siempre el consumidor final.

De lo anterior se establece que un contribuyente registrado, cuando adquiere productos o servicios para ser comercializados o transferidos no es consumidor final, sino que actúa como una especie de intermediario, pero cuando adquiere bienes para consumo propio se convierte en consumidor final y por tanto deberá absorber el IVA como parte del costo o gasto.

Al contrastar los anteriores conceptos, resultaría mas factible al contribuyente, si con la intención de dar una prestación extra a sus trabajadores adquiere separadamente los insumos necesarios para ser convertidos en productos alimenticios que provee a sus trabajadores y cumplir así una de las cláusulas del contrato de trabajo, sus proveedores o vendedores le deberían emitir facturas de consumidor final en cuyo precio se encuentra ya incluido el IVA, pues en este caso el sujeto pasivo estaría actuando como consumidor final, consecuentemente correspondería absorber entre sus costos-gastos el valor total facturado y en ese sentido el IVA constituirá un valor no recuperable.

De los anterior se desprende que si un sujeto Pasivo desea dar una prestación extra a sus Empleados, la cual consista en bienes de la empresa, esta constituye un Hecho Generador según el legislador y deberá facturarlos debido a que los créditos fiscales por la compra de esos, se los pretende deducir en la Declaración de Impuestos

Haciendo una síntesis de los elementos vertidos en lo anterior, tanto la Sala de lo Contencioso Administrativo como El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, expresaron que el autoconsumo de bienes para dar una prestación extra a los empleados, es considerada como un Hecho Generador, y sobre todo cuando lo que forma parte de este son bienes del giro de la empresa. Por lo que sugieren que cuando ocurra algo relacionado con lo planteado lo que debe hacer el contribuyente es adquirir los bienes por separado y exigir a sus proveedores que le emitan facturas de consumidor final. Vale la aclaración que en la parte final del artículo se refiere a modalidades de trabajo, pero ello en ningún momento tiene que ver con aspectos laborales, si no con aspectos propios de la producción.

Por otra parte el Tribunal de los Impuestos Internos y la Dirección General de Impuestos Internos, especifican que si los bienes son retirados para autoconsumo propio de las actividades de producción no generan la emisión de un documento que ampare la venta, debido a que es indispensable para el desarrollo del giro de la empresa.

2.2.3 IMPORTACION E INTERNACION DE BIENES Y SERVICIO

Son gravadas con el impuesto IVA las importaciones efectuadas en forma habitual o no, y sin atender a la calidad que pueda tener la persona o empresa que lo realice; es decir que no importe si se trate de un contribuyente importador o de una persona particular el hecho generador ocurrirá. La introducción legal al país de bienes muebles corporales destinada al uso o consumo esta gravada con IVA. Salvo que se trate de bienes exentos como los establecidos en el 45 de la ley.

El artículo 14 de la ley IVA expresa literalmente:

“Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación de bienes muebles corporales”

La subasta y remantes, realizados en las aduanas constituyen actos de importación e internación, la importación e internación de servicios se da cuando la actividad que genera el servicio se desarrolla en el exterior y es prestado aun usuario domiciliado en el país que los utiliza en el como: asesorías o asistencias técnicas, marcas patentes, modelos, informaciones, programas de computación, arrendamientos de bienes muebles corporales.

PLANTEAMIENTO

Una empresa importadora de gas licuado se niega a reconocer un hecho generador debido a que se encuentra en un depósito de aduana que goza de suspensión de derechos e impuestos correspondientes por un plazo determinado.

La Dirección respecto al tema opina que independientemente la empresa A haya importado el gas licuado por medio de la empresa B, dicho productos fueron transferidos para ser consumidos en el territorio nacional y se debe aclarar que todos los bienes que se encuentren bajo regímenes especiales gozan de suspensión de impuesto dentro del deposito y que una vez se trasfiere para ser llevados al mercado salvadoreño causan gravámenes de importación sobre el bien que se importe, impuesto sobre la renta, IVA y municipalidades.

Atendiendo a lo anterior la Dirección General considera que el hecho generador del impuesto ocurrió desde el momento que los bienes llegaron al depósito aduanero y que por lo tanto una de las dos empresas involucradas debió pagar el IVA, de modo que aunque tuviera la calidad de recinto fiscal la empresa B el impuesto se causaría, tomando en cuenta que la extraterritorialidad únicamente es válida para efectos aduaneros.

El tribunal manifiesta que una importación se caracteriza porque el hecho generador es causado inicialmente en el exterior y se perfecciona con la introducción legal de mercancía en el territorio nacional; cabe aclarar que la importación se consuma desde el momento que se recibe el bien mueble en el depósito de aduana privado autorizado al contribuyente muchos de ellos están autorizados para operar bajo el régimen de gozar del beneficio de no pago inmediato o suspensión de los derechos e impuestos correspondientes hasta que el gas no se retire del depósito o se someta a otro régimen aduanero, pero estos ya han generado el impuesto.⁵

Al respecto **La Sala** manifiesto que se entenderá por importación definitiva la introducción de mercadería procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero, previo al pago de los derechos e impuestos cuando corresponda el cumplimiento de formalidades previstas en el reglamento, así como de las demás obligaciones contempladas en la legislación de comercio exterior. El precepto anterior esta en armonía con los artículos 14 y 15 de la ley de IVA.

El hecho generador de la importación ocurrió independientemente que la empresa estuviera bajo de ese régimen y precisamente por esa razón debió pagar los respectivos derechos e impuestos para retirar el producto y después hacer la transferencia del gas y emitir a la empresa A, el correspondiente comprobante del Crédito Fiscal.

⁵ Artículo 113 del Recauca.

El depósito de aduana únicamente es para que el importador almacene, conserve y embalse el gas licuado y de algún modo para que dentro del mismo realice transacciones con el producto almacenado como es el caso del endoso, sin antes haber cumplido con las obligaciones tributarias.

En relación al tema, la Sala, el Tribunal y la Dirección General coinciden en cuanto a que el hecho generador de la importación se verifica cuando estas entran al depósito aduanero respectivo y que los bienes únicamente gozan del beneficio de la suspensión de pago mientras están en el depósito aduanero pero cuando se transfieren se les aplica los impuestos correspondientes incluyendo el IVA.

Este planteamiento se ha retomado de la sentencia emitida el 28 de junio de 2004 N° 78-T-2003.

2.2.4 PRESTACION DE SERVICIOS

Constituye hecho generador según el artículo 16 las prestaciones de servicios provenientes de actos convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra a pagar una contraprestación, relacionado con cualquier tipo de remuneración (rentas, honorarios, comisión, intereses, primas entre otros); a demás constituirá hecho generador en la prestación de servicios el autoconsumo de los mismos sea para el contribuyente social, directivos, apoderados, persona de la empresa o familiares.

En el artículo 17 se detallan las prestaciones de servicios que se tomaran como hecho generador, sin embargo para efectos de estudio únicamente tomaremos el literal “d” que expresa textualmente:

“Arrendamiento, subarrendamiento de inmuebles destinados a actividades comerciales, industriales, de servicios o de cualquier otra actividad, con o sin promesa de venta u opción de compra, usufructo, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de todo tipo de inmuebles, establecimientos y empresas mercantiles;”

PLANTEAMIENTO

El caso radica en que el contribuyente adquirió un bien mueble con promesa de venta, y este se niega a pagar el impuesto, argumentando que se trata de un bien inmueble y que se grava con otro tipo de impuesto y que por lo tanto no surge el hecho generador del impuesto.

La Dirección General con respecto al tema, establece que los hecho generadores deben tomarse apegados a la ley y que por lo tanto, según el artículo 17 literal d) en las operaciones de arrendamiento lo que ocasiona el pago del impuesto no es la transferencia si no el canon que se paga en concepto de servicio.

Por su parte **El Tribunal** manifiesta que en la prestación del servicio el arrendamiento y la transferencia son calificados como hechos generadores separados ya que si se atiende, sin tomar en cuenta el contenido económico, lo que efectivamente se ha generado es un arrendamiento de inmueble, cuyos cánones están gravados en su totalidad, por que ellos constituyeron la contraprestación de la prestación de un servicio de arrendamiento, debiendo desde luego gravarse el total del canon pactado según el contrato, puesto que se adapta ciertamente a esta figura, además desde el punto de vista tributario no se manifiesta transferencia de dominio en esta etapa y, de ahí que si el adquirente del inmueble incumple con las obligaciones pactadas, pierde la expectativa de adquirir por transferencia el bien en su oportunidad, quedando las cuotas pactadas como contraprestación recibida por el servicio de arrendamiento al prestador del servicio, si al finalizar el contrato se efectuara la venta, en ese momento se estará ante la transferencia de un bien inmueble y se gravara con otro impuesto.

Según resolución N° I00006009T

La Sala en relación al problema planteado según el art. 16 de la Ley, define como servicios todas aquellas operaciones que no consistan en la transferencia de dominio bienes muebles corporales. Ello incluye, dentro del término *servicios*, aquellas operaciones que versan sobre inmuebles, ya que el legislador no los excluyó; antes al contrario, la misma ley menciona determino algunas actividades vinculadas con inmuebles que son consideradas servicios

gravados. En el caso de las transferencias de dominio de bienes, éstas están expresamente referidas a bienes muebles corporales exclusivamente.

Según lo anterior y con fundamento en el contrato de que se trata en el presente caso, jurídicamente es considerado como una prestación de servicios de arrendamiento, pues no se está en presencia de una transferencia de dominio de bienes inmuebles, la que, como se dijo, no está considerada como hecho generador del impuesto.

Se verifica entonces que la Ley, para caracterizar a los servicios, dispone que tales operaciones no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, por constituir esa transferencia un hecho generador distinto al de los servicios.

En el caso de la transferencia de dominio de bienes inmuebles, éstas no están sujetas al impuesto, pero cuando se efectúen respecto de los mismos otras operaciones onerosas, tales como las señaladas en las letras d), j) y k) del artículo 17 de la misma ley, se está en presencia de un hecho generador gravado con el impuesto, que si bien hace referencia a bienes inmuebles (incluso a su construcción en el caso de los inmuebles por adherencia), el hecho gravado resulta ser el servicio vinculado con el inmueble y no la transferencia de dominio del inmueble.

Por lo que se cumple el supuesto del artículo 17 de la Ley por que el caso constituye un arrendamiento con promesa de venta y es una operación onerosa, que no consiste en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, con independencia del hecho que se refiera sobre inmuebles.

Según Fallo N° 213-A-2001

En síntesis, de forma clara el fallo, la resolución y la opinión expresan y coinciden, que el Arrendamiento con o sin promesa de venta constituyen un hecho generador gravado con el impuesto referido, por que el legislador así lo estableció previamente en el artículo mencionado anteriormente, haciendo la aclaración que lo que se grava son los cánones pactados en el contrato, no la transferencia del bien inmueble. El Arrendamiento se toma como un servicio de

alquiler de un bien, siempre y cuando no se haga la tradición del dominio, por que esa figura no entra en la legislación que se esta tratando.

2.3 MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO

En este apartado se hará referencia a momento en que la obligación tributaria es causada para los diferentes hechos generadores mencionados anteriormente.

2.3.1 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES.

Según el artículo 8 en las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando:

- Se emite el documento legal que da constancia de la operación. Artículo 107 y siguiente del Código Tributario
- Cuando se pague el precio o se entregue real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos.
- En los bienes en consignación, cuando el consignatario realice algunos de los hechos indicados anteriormente.

El impuesto será causado aun cuando exista omisión en el pago del precio o este no haya sido fijado en forma definitiva por las partes.

Respecto al tema la dirección opina que en el momento en que se causa el impuesto es solo uno y este se determinara por el total de la venta y se causara cuando se pague el bien o se emita el documento respectivo, esto depende del que ocurra primero se puede tomar como ejemplo: las ventas al crédito donde el impuesto se causara al momento que ocurra uno de los dos eventos antes citados y no cuando se paguen las cuotas pactadas, debido a que el legislador a sido muy claro en cuanto ha este aspecto, por lo que para saber en que momento se causa el impuesto es

importante observar e identificar que ocurra lo que cita el artículo 8 de la ley referida, independiente de los plazos, lo cual no es un aspecto que regula la legislación tributaria.

Es importante tomar en cuenta que en ningún caso un acuerdo contractual firmado entre dos partes, es oponible en contra del Fisco y se hace énfasis en esto, debido a que no es posible el pago de un impuesto fraccionado si no que debe ser sobre el monto total, según opinión jurídica 12101-OPJ-344-2007.

2.3.2 RETIRO DE LA EMPRESA DE BIENES MUEBLES CORPORALES

El artículo 12 de la ley de IVA expresa de manera literal:

“En el caso de retiro de bienes de la empresa, se entiende causado el impuesto en la fecha del retiro”.

El momento en que se causa el impuesto se da cuando los bienes corporales del giro de la empresa, salen del inventario y este movimiento es efectuado por los dueños, socios, directores y empleados. Siempre y cuando al ser retirados del inventario sean para el uso o consumo personal, y también es considerado que el impuesto es causado al momento de retiro de bienes destinados para:

- Bienes destinados a rifas y sorteos
 - Bienes corporales muebles.
 - Sean o no del giro
 - Aun a título gratuito
 - Con fines de promoción o propaganda de un vendedor afecto a IVA
 - No es necesario la habitualidad.

- Bienes destinados gratuitamente.
 - Bienes muebles corporales.
 - Entrega efectuada por un vendedor
 - Sean o no del giro
 - Con fines de promoción y propaganda.

Se excluye los bienes retirados para fines benéficos a entidades autorizadas por ley⁶, y por lo tanto no existe momento de generación de impuesto.

Al momento que son retirados los bienes del inventario deben considerarse la documentación fehaciente que lo justifique tales como:

- a. Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema del inventario, directamente relacionada con la contabilidad que mantenga el vendedor.
- b. Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza que hayan sido presentadas ante un juzgado o estación judicial.
- c. Informes de liquidación del seguro.
- d. Perdidas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos técnicos del estado.⁷

2.3.3 IMPORTACIONES E INTERNACIONES DE BIENES MUEBLES Y SERVICIOS.

El impuesto se devenga al momento que se consuma legalmente la importación, es decir cuando se ha terminado el trámite fiscal y la mercancía queda a libre disposición del interesado.

El momento de la consumación legal de la importación se considera que es aquel en que los bienes importados quedan a libre disposición de sus dueños y una vez que han sido calculado

⁶ Artículo 6 literal “c” LISR

⁷ Curso practico de IVA, Hugo Contreras.

los gravámenes y los derechos correspondientes en el acto; o cuando se formaliza entre las partes el pago postergado debido a que uno de ellos está adherido a un régimen especial.

Lógicamente si los derechos y gravámenes se pagan al contado el momento del pago determina la consumación legal y el total de la importación.

Según la ley en el artículo 15 la importación e internación de servicios se entenderá lo ocurrido y causado el impuesto en el momento que tenga lugar su importación o internación, y según cualquiera de las circunstancias que ocurra primero de las mencionadas a continuación:

- a. Cuando se emita el documento que de constancia de la operación por parte del prestador de servicios.*
- b. Cuando se realice el pago*
- c. Cuando se de término a la prestación.*

2.3.4 PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Según el artículo 18 en la prestación de servicios se entenderá causado el impuesto cuando ocurra una de las situaciones siguientes:

- a. Cuando se emita una de los documentos legales, señalados en el Código Tributario.
- b. Cuando se de término a la prestación del servicio.
- c. Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento o subarrendamiento.
- d. Cuando se trate de una obra en construcción el impuesto se causará cuando se de por finalizada la misma y se entregue o ponga disposición del dueño, si esa es la condición pactada.
- e. Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido o por cada pago parcial del mismo.

En el inciso final se hace referencia a la figura del arrendamiento con opción de compra o promesa de venta, ya que en este caso el impuesto se causara al momento en que se pagan los cánones de arrendamiento o cuando se perfecciona la transferencia.

El Tribunal en ejercicio de su función, determino que el legislador en el artículo 18 ha gravado el arrendamiento con promesa de venta, cuando este no se trata para habitación del contribuyente; pero el caso que se trata es que el momento en que se causara el impuesto es cuando se materializa la entrega de la cuota pactada entre las partes.

Según sentencia 213-A-2001.

La sala, expresa con respecto a este punto que el art.18 que se menciona con anterioridad no es más que una excepción a lo que previamente estableció el legislador, lo cual consiste en que por regla general al impuesto se causa al ocurrir el hecho generador sobre el valor total de la venta y se enterara y pagara al fisco, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes en el cual se produjo tal hecho, por lo que para el caso del arrendamiento con opción de compra o promesa de venta, el impuesto es causado al momento que se vuelven exigibles las cuota pactadas, y en este caso específico y único el impuesto si puede ser fraccionado.

El momento en que el presente impuesto se causa es según el plazo establecido para el pago de los cánones y se materializa cuando este se transfiere al propietario del bien.

En conclusión tanto la sala como el Tribunal coinciden que el momento en que se causara el impuesto en el arrendamiento con opción de compra o promesa de venta es cuando se vuelven exigibles los cánones, pactados previamente en el contrato de arrendamiento o al perfeccionarse las ventas a demás coinciden en que esta es la única operación en que el legislador estableció como excepción que el impuesto se pague en forma fraccionada es decir que se causara por cada cuota pactada.

2.4. TERRITORIALIDAD.

A continuación se hará referencia a la situación territorial en la transferencia, retiro de bienes y prestación de servicios.

2.4.1 SITUACIÓN TERRITORIAL EN LA TRANSFERENCIA DE BIENES

Artículo 10.- Las transferencias de dominio constituirán hecho generador del presente impuesto, cuando los respectivos bienes muebles corporales se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante que pudieren encontrarse colocados transitoriamente en él ó en el extranjero y aún cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior.

Se consideran situados en el territorio nacional, para los efectos de esta ley, los bienes que se encuentren embarcados desde el país de su procedencia, al ser transferidos a adquirentes no contribuyentes del impuesto.

Uno de los requisitos necesarios para constituir el hecho generador gravado es que los bienes se encuentren colocados dentro del territorio nacional independiente del país donde se celebren la convención.

- Bienes ubicados transitoriamente fuera de El Salvador.

Se consideran ubicados en El Salvador, los bienes que se encuentran fuera del territorio nacional cuando se celebra el contrato, pero transitoriamente y cuya inscripción matricula o registro haya sido en El Salvador, bienes que a la fecha de la convención se encuentran embarcados en el país de procedencia.

Además se consideran ubicados en El Salvador los bienes adquiridos por personas particulares, es decir que no tenga carácter de vendedor o prestador del servicio, cuando a

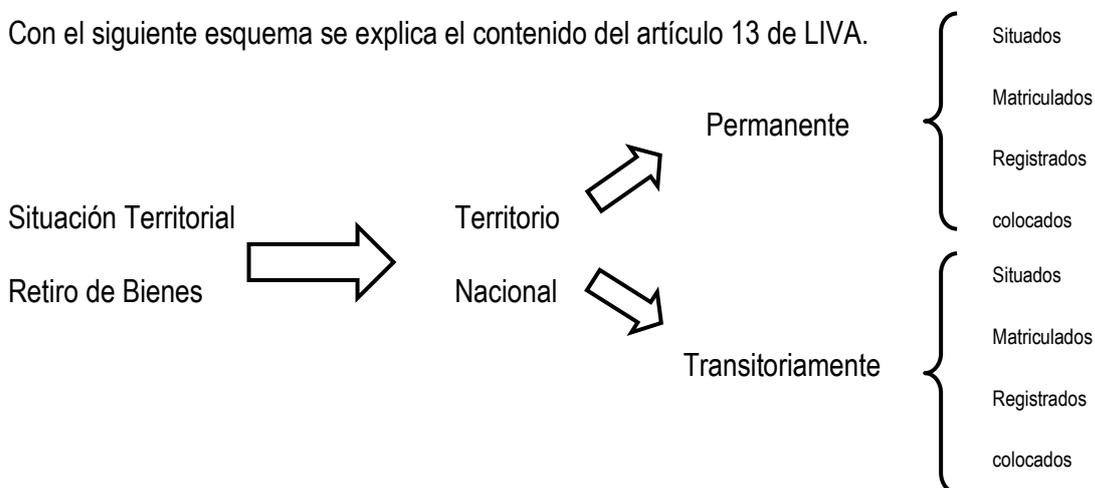
la fecha de la celebración de contrato de transferencia de bienes, dichos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia. Pero para considerar lo antes expuesto y se produzca la aplicación de IVA se requiere la concurrencia de los dos requisitos siguientes:

- a. Que el adquirente no tenga la calidad de vendedor o prestador de servicio respecto a las especies importadas.
- b. Que la fecha que se celebre el contrato de transferencia de bienes; estos ya se encuentran embarcados.⁸

Se entiende que no tiene carácter de vendedor o prestador de servicios, cuando lo que importe no tenga relación directa con el giro al cual se dedica.

2.4.2 RETIRO DE LA EMPRESA DE BIENES MUEBLES CORPORALES

Con el siguiente esquema se explica el contenido del artículo 13 de LIVA.



⁸ Curso practico de IVA, Hugo Contreras.

2.4.3 PRESTACION DE SERVICIOS.

En el artículo 19 de la ley, se da a conocer el elemento de la territorialidad de los servicios, el cual literalmente expresa lo siguiente:

“Las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, no obstante que los respectivos actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado fuera de él, y cualquiera que sea el lugar en que se pague o se perciba la remuneración.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país.

Si los servicios se prestan parcialmente en el país, sólo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. Pero se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él, como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transportes o cargas en tránsito”

La doctrina en relación a la situación territorialidad de los bienes establece; que la territorialidad se vuelve un elemento para que el hecho que genere el impuesto ocurra, por lo que se verificara, este cuando en el país acontezcan indistintamente las dos situaciones siguientes:

- a. La prestación misma del servicio
- b. El servicio es utilizado en el país.

Basta la ocurrencia de uno de los dos, sin importar el lugar donde se pague la contraprestación ya que puede ser en El Salvador o en el extranjero.

Sin embargo si tanto la prestación como la utilización se realizan en el exterior esto no constituirá hecho generador del IVA en el territorio nacional.

Se analizara a continuación la territorialidad en la Importación y Exportación de servicios.

- Servicios prestados en El Salvador y utilizados en el extranjero (Exportación.)

En el inciso 2º del artículo 19 de la ley en estudio se menciona que el hecho generador se verificara si la actividad que genere los servicios es desarrollada en el salvador.

Se podrá tomar como ejemplos el arrendamiento de patentes o marcas registradas en el salvador, trabajos de ingeniería o asesorías técnicas prestados en el salvador, reparación de bienes utilizados en el extranjero, lo que quiere decir que independiente el servicio se genere en El Salvador este será utilizados en el extranjero.

- Servicios prestados en el extranjero y utilizados en El Salvador (Importación)

Se genera el impuesto sobre aquellos servicios que son prestados en el extranjero y su utilización se efectuara en el país por ejemplo los contratos de arrendamiento de un bien mueble corporal que se celebran con empresas domiciliadas en el exterior y los bienes se internan y se utilizan en El Salvador.

El tribunal expresa que según la doctrina legal el elemento territorial indica el lugar donde ocurre el hecho generador o el lugar que la ley estableció para que se de origen a la obligación tributaria.

Al referirse al artículo 19 destaco el inciso primero debido a que en este se explica que el hecho generador se perfecciona cuando los servicios son prestados en el salvador aunque los

contratos se hayan celebrado en el exterior y el pago también; además se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, incluso cuando la actividad que genera el servicio sea desarrollado en el país.⁹

2.5 SUJETOS DEL IMPUESTO.

La obligación tributaria, como toda obligación, es un vínculo jurídico en virtud del cual una persona denominada deudor del impuesto, se encuentra en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo a favor de otra persona denominada acreedor, generalmente el Estado u otro ente de derecho público.

El deudor del impuesto o contribuyente se conoce también como sujeto pasivo y el acreedor como el sujeto activo.

2.5.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Así como lo establece el artículo 20

“Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables”.

Personas naturales y personas jurídicas

Son personas naturales todos los individuos de la especie humana. Son personas jurídicas las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial o extrajudicialmente.

⁹ 1070-2006-T Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos

Es decir, junto a las personas físicas existen también las *personas jurídicas*, que son entidades a las que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, con la capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.

Sucesiones.

Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular. Si se sucede en virtud de un testamento, la sucesión se llama testamentaria, y en virtud de la ley, intestada o abintestato.”

El derecho de sucesiones es aquella parte del Derecho privado que regula la sucesión, el destino de las titularidades y relaciones jurídicas tanto activas como pasivas de una persona después de su muerte.

Sociedades nulas, irregulares o de hecho

La sociedad cuya escritura social no llene los requisitos que la ley requiere para la clase de sociedad de que se trate, y mientras las irregularidades no hayan sido subsanadas se entenderá que son sociedades nulas, irregulares o de hecho. La escritura social deficiente no podrá ser inscrita, en tanto sus deficiencias no hayan sido corregidas.

Fideicomisos.

El fideicomiso se constituye mediante declaración de voluntad, por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al fiduciario, a quien se transmitirán los bienes o derechos en propiedad, pero sin facultad de

disponer de ellos sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el instrumento de constitución

El fideicomiso es, por tanto, un contrato por el cual una persona destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria en todas las empresas.

Asociaciones cooperativas.

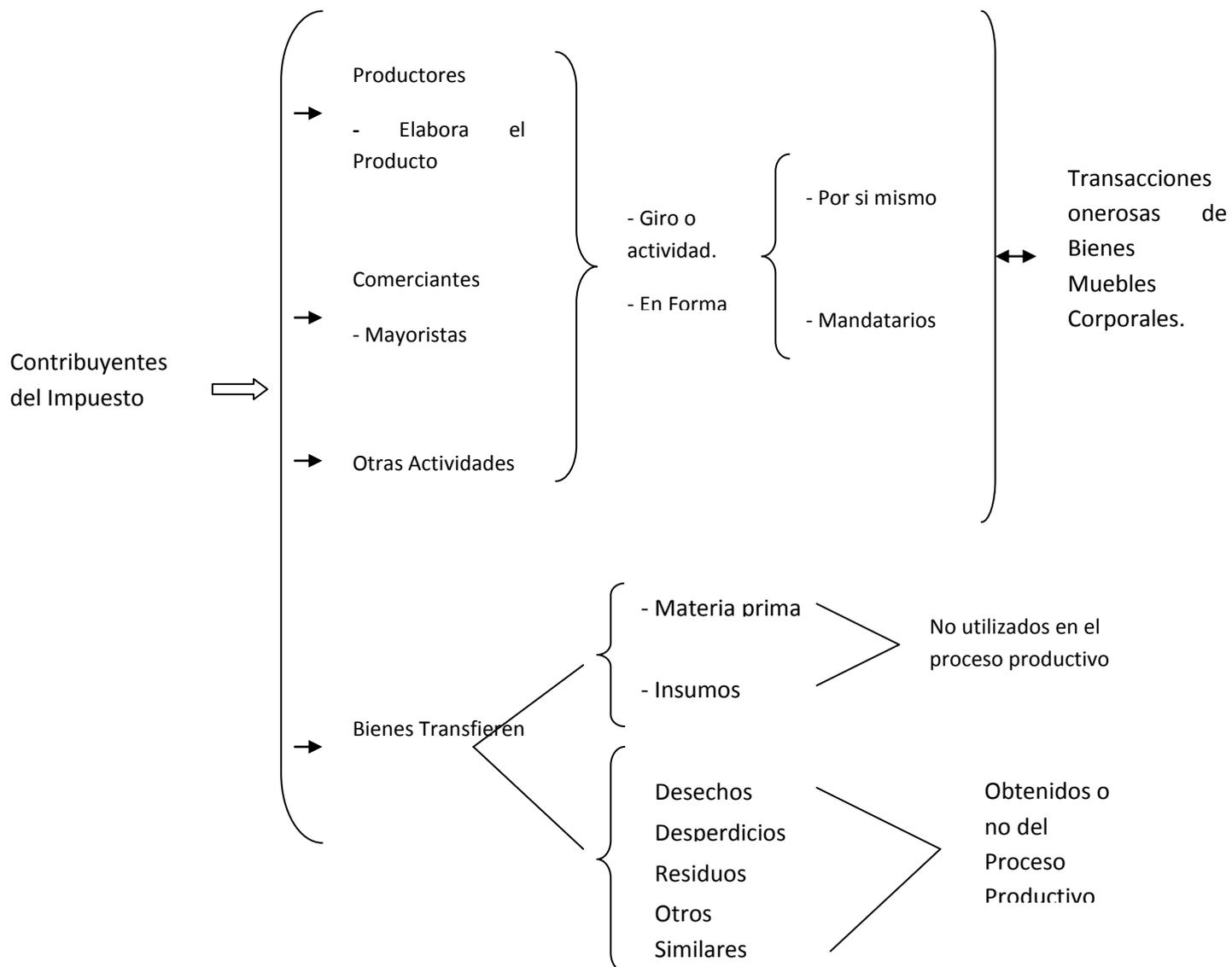
Asociaciones de personas, con derecho privado, de interés social y autónomo, que se unen voluntariamente para formar una organización democrática, los cuales gozarán de libertad en su organización y funcionamiento.

Igual calidad tendrán Instituciones, organismos y empresas propiedad del gobierno Central, Instituciones Públicas descentralizadas o autónomas y quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero también tomara la calidad de sujeto pasivo.

2.5.2 CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

2.5.2.1 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y RETIRO.

A través del siguiente esquema se explica el artículo 22 de la ley de IVA.



No se consideran como contribuyentes, aquellos que realicen transferencias ocasionales de Bienes Muebles Corporales, sin propósitos de revenderlos.

2.5.2.2 IMPORTACIONES E INTERNACIONES.

Son consideradas como contribuyente del impuesto quienes, en forma habitual o no, realicen actividades de importación o internaciones definitivas de bienes muebles corporales o de servicios.¹⁰ Considerando un sujeto pasivo a la persona que introduce legalmente mercaderías extranjeras para su uso o consumo en el país.

Es importante reconocer que un contribuyente importador este consiente que todo lo que introduzca al país estará gravado, con IVA pero a su vez el contribuyente debe de identificar cuando no posee obligaciones, con importaciones e internaciones como se da en el caso de las representaciones diplomáticas y consulares.

- Instituciones u organismos internacionales
- Cuando se encuentren bajo regímenes de equipaje de viajero y estas se encuentren exoneradas de derecho de aduanas.
- Las donaciones provenientes de corporaciones y fundaciones de derecho publico y las corporaciones y fundaciones de utilidad publica ¹¹
- Cuando hayan importaciones o internaciones para beneficio de la comunidad entre otros.

La dirección general dará una serie de requisitos a los contribuyentes importadores, los cuales tendrán que ser cumplidos para poder gravar dicho impuesto, la obligación de este contribuyente importador comienza desde el momento que obtiene su NIT de Importador

¹⁰ Artículo 23 de LIVA

¹¹ Artículo 6 Literal “c” LISR

Para poder obtener este NIT de importación el contribuyente deberá cumplir con ciertos requisitos como:

1) Persona Natural

- Ser contribuyente de IVA
- Tener cualquier tipo de mercadería en aduana.

Para esto tiene que presentar:

1. Factura de compra
2. Manifiesto de carga.
3. Carta de Porte.
4. Menaje de casa en aduana.
5. Detalle de la Mudanza.
6. Si son importadores de vehículos, tener el título de propiedad a título del solicitante.

2) Para Persona Jurídica

- Solicitar la reposición del NIT a través del formulario F210
- Credencial de representante legal vigente.
- Carta de autorización firmada por el representante legal y autenticada por el notario donde se especifique se le solicita el NIT de importador.

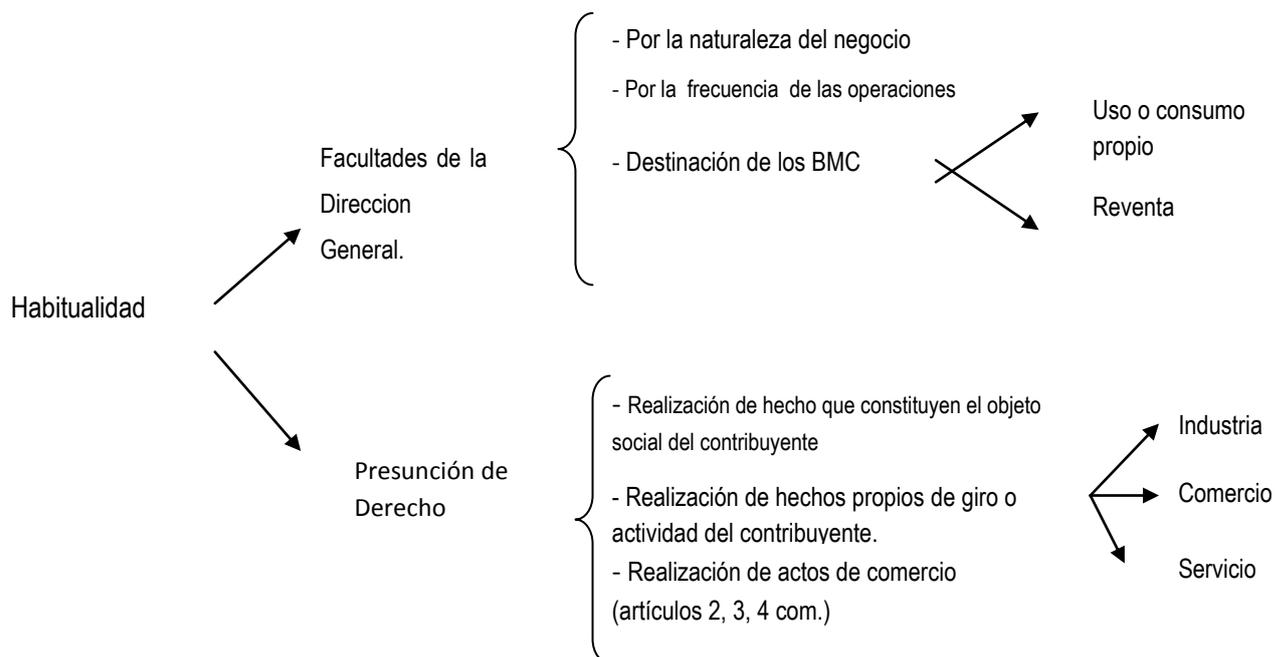
Cuando el contribuyente del impuesto obtiene su NIT que será el mismo que menciona el artículo 4 ley del registro y control especial del contribuyente al fisco, más el emblema "Importador" desde ese momento es considerado como un contribuyente importador.

2.5.2.3 PRESTACIONES Y AUTOCONSUMO DE SERVICIOS

Según el artículo 24 de la ley en estudio son contribuyentes del impuesto los sujetos que en forma habitual y onerosa prestan los respectivos servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía así como cualquier otra forma de remuneración.

2.5.2.4 CALIFICACION DE LA HABITUALIDAD

La habitualidad constituye un requisito esencial para que una persona natural o jurídica se clasifique como contribuyente.



La calificación de la **Dirección General** en cuanto a la habitualidad admitirá prueba en contrario por parte del contribuyente si este no estuviera de acuerdo con la decisión, pero caso contrario las referidas presunciones de derecho, no pueden ser revocadas.

2.5.2.5 RESPONSABILIDAD DE MATRIZ Y SUCURSAL

En el artículo 26 lo que establece el legislador es que si un contribuyente realiza sus actividades a través de una matriz con agencias y sucursales la capacidad o responsabilidad contributiva recae sobre la matriz.

Debido a la globalización las empresas, denotan la necesidad de expandirse y es por esa razón que en el afán de establecerse en varios lugares optan por crear sus propios agencias o sucursales sin embargo esto significa que las operaciones entre cada una serian de forma separada y para conocer la información en cuanto a resultados obtenidos durante un periodo es necesaria la consolidación de dicha información.

En materia tributaria como lo menciona el artículo citado, independientemente la actividad o giro del negocio sea desarrollado con sucursales el obligado a enterar el impuesto es la matriz.

2.5.2.6. ASOCIACION DE SUJETOS PASIVOS

En el artículo 20 se establecen los sujetos que tendrán capacidad contributiva, lo cual guarda relación con lo que expresa el presente artículo ya que si dichos sujetos deciden agruparse, organizados para un negocio u operación específica en particular, aun cuando ninguno tiene personalidad jurídica propia, cada sujeto asociado o participe actúa como contribuyente individual del impuesto en la proporción que corresponda.

2.5.3 EXCLUSION COMO CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO.

2.5.3.1 POR VOLUMENES DE VENTAS Y TOTAL ACTIVO.

Según el artículo 28 de la ley de IVA estarán excluidos de la calidad de contribuyente, quienes hayan efectuado:

Transferencia de Bienes Muebles	↑ 12 meses anteriores.	
Corporales o Prestación de Servicios	→	\$ 5,714.29
Gravadas y Exentas.		
Inferior a		
Activo Total	→	\$ 2,285.71

No aplica la exclusión:

- Si en el transcurso de cualquier mes del año, las transferencias de bienes o el total del activo de estos sujetos superan los montos señalados.
- Sociedades e Importadoras.
- Sociedades que tengan sucursales.

PLANTEAMIENTO.

La Sra. "X", expone que el monto de sus honorarios ascienden a la cantidad de \$ 8600 es decir sobre pasan el monto limite para estar excluido de la calidad de contribuyente; no obstante ella manifiesta que el desempeño de dicha consultaría no representa para ella una actividad laboral permanente, por tal motivo la señora "X", solicita la desinscripcion como contribuyente de IVA.

A dicha petición **La Dirección General** en su opinión N° 1201-OPJ-053-2009 expresa según el artículo 28 de la ley en estudio con uno de los requisitos que se cumplan en el desarrollo de una actividad habitual o que constituya su actividad principal esta ante la obligación de inscribirse

como contribuyente de IVA, en virtud que el elemento de la habitualidad no se califica en atención a la cuantificación del tiempo estipulado para la realización de los servicios, sino que conforme a lo regulado en el artículo 25 de la ley de IVA.

En este caso en particular se califica tomando en cuenta, ya sea la continuidad y la frecuencia con que se efectúen operaciones gravadas en el transcurso del año o si el servicio prestado constituye su actividad principal, en este caso no es determinante para cumplir con el factor habitualidad, ni la continuidad, ni la frecuencia de la prestación del mismo, por lo tanto esta oficina no posee la facultades legales para emitir una exoneración de inscripción en el registro de contribuyente de IVA.

El Tribunal se pronuncio en lo referente al asunto en el fallo I0710009 aduciendo y explicando que el ingreso y mantenimiento de contribuyentes en el registro es una competencia de la Dirección General esto con base en el artículo 28 donde se establece los requisitos que sirven para considerar la exclusión e inscripción, los cuales no importa si no ocurren conjuntamente, puesto que si uno se verifica se debe cumplir con lo regulado en la ley y en el caso de no cumplir con ninguno se debe proceder a la desinscripcion inmediata sin crear otras condiciones al margen de la ley que tiendan a mantener la contribuyente en el registro.

La Sala en la sentencia 69-0-2004, en cuanto al tema de la exclusión hace mención al inciso uno, el cual especifica que estarán excluidos de la calidad de contribuyente los que hayan efectuados operaciones por el monto que se especifica durante los doce meses anteriores o cuando el total de su activo sea inferior al monto especificado. Ahora bien el inciso dos del citado artículo regula la Facultad de la Administración Tributaria de inscribir en el registro de contribuyente de oficio o de petición a los sujetos que habiendo superado lo establecido en el artículo 28, no estén inscritos.

En conclusión los organismos coinciden que la capacidad contributiva la determina el apego al artículo 28, debido a que este establece los requisitos que se deben cumplir tanto por parte del

contribuyente y por la dirección, ya que desde el momento que se sabe que no cumple con los dos, debe proceder a la desinscripción de oficio y en caso contrario a la inscripción para que entere al Estado por los ingresos percibidos

2.5.3.2 INICIACION DE ACTIVIDADES

Según lo citado en el artículo 29 de la ley en estudio quienes inicien actividades estarán excluidos de la calidad de contribuyentes del impuesto siempre que su activo total inicial sea inferior a \$ 2,285.71 pero esta exclusión no será aplicable en los casos de importación e internación.

En otras palabras una persona que su monto sea inferior al expuesto con anterioridad, e inicie con sus actividades económicas que podrían ser: de servicio, comercio o industria, estarán exentos de las obligaciones que se acrediten al ser contribuyente, ejemplo: una persona que inicie sus operaciones el 20 de diciembre, pero el mes de enero esta persona no tiene todavía obligaciones ya que aun no cuenta con la calidad de contribuyente.

2.5.3.3 OPCION POR LA CALIDAD DE CONTRIBUYENTE

Según el artículo 30 de la ley en estudio podrán optar por asumir la calidad de contribuyentes del impuesto si cumplen con los requisitos que la Ley exige, el ingreso voluntario como contribuyente del impuesto opera a partir de Enero del año calendario siguiente: La Dirección General podrá autorizar el ingreso en cualquier tiempo; es decir si una persona cumple con los requisitos establecidos se podrá inscribir cuando así lo desee.

2.5.3.4 INEXISTENCIA DE CREDITOS FISCALES.

El artículo 31 literalmente expresa:

“Respecto de quienes se encuentran excluidos del impuesto, las cantidades que se recarguen a título de impuesto en los comprobantes de crédito fiscal por adquisición de bienes muebles corporales o prestación de servicios y, el impuesto que paguen en las importaciones e internaciones de bienes y servicios no constituirá para ellos crédito fiscal deducible (...)”

En el artículo precedente de la ley, se hace referencia, que las cantidades que se les recarguen como impuestos a los sujetos excluidos en los Comprobantes de Crédito Fiscal correspondientes a compras de bienes muebles corporales o prestación de servicios, no serán deducibles como crédito fiscal. De igual manera el impuesto pagado en las importaciones, e internaciones de Bienes y Servicios.

Así mismo no serán deducibles los comprobantes que el sujeto excluido emita en sus operaciones con terceros, debido a que este no genera Crédito Fiscal a favor del adquirente.

Se considera que no existe IVA cuando las operaciones se realicen con las personas que carezcan de la calidad de vendedores de bienes muebles corporales o prestadores de servicios de forma habitual o que no sean sujetos de las demás operaciones gravadas.

2.5.3.5 NO INCLUSION DE RECARGO POR IMPUESTO.

Según el artículo 32 en las facturas o documentos equivalentes que emitan los excluidos como contribuyentes del impuesto deberán consignar el precio de la operación, sin ningún recargo a título del presente impuesto.

Por ejemplo si un contribuyente le compra a un sujeto excluido, en el documento que este le emita únicamente consignara el precio de la operación sin consignar ningún cargo en concepto

de impuesto, por lo que el contribuyente asume que no podrá deducírselo y que lo absorbe como gasto.

2.6. HECHOS EXIMIDOS DEL IMPUESTO.

2.6.1 IMPORTACIONES E INTERNACIONES.

En el artículo 45 se establecen las importaciones e internaciones que estarán exentas del impuesto, las cuales son aplicadas a determinadas entidades, empresas o personas. A continuación se analizarán los diferentes literales que se expresan en el artículo en cuestión:

- a. Derogado.
- b. Los bienes o especies importados por los diplomáticos y funcionarios internacionales, acreditados en el país de acuerdo con convenios aprobados y suscritos por el salvador, siempre y cuando estén sujetos a la condición de reciprocidad.
- c. En este se hace referencia a que estarán eximidos del IVA, las especies que se importen por las representaciones de países acreditados en El Salvador y por las instituciones u organismos internacionales a los que pertenezcan, de acuerdo con convenios celebrados.
- d. De bienes efectuados por pasajeros, tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo regímenes de equipaje de viajero, las especies importadas del extranjero serán eximidas del IVA siempre y cuando reúnan los siguientes requisitos:

- 1) Que los bienes que se importen constituyen equipaje de viajero compuesto de efectos nuevos y usados.
- 2) Que se encuentren exentos de derechos aduaneros.

Las especies importadas por tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos siempre que cumpla con los requisitos siguientes:

- 1) Que los bienes que se importen constituyen equipaje de viajero compuesto de efectos nuevos y usados.
 - 2) Que se encuentren exentos de derechos aduaneros.
- e. Importaciones de los bienes donados desde el extranjero a las entidades a que se refiere el artículo 6 literal (c) inciso segundo de la ley de Impuesto sobre la Renta.
- f. Están libres de IVA las donaciones de acuerdo a convenios celebrados por El Salvador.
- g. Las efectuadas por los municipios, cuando los bienes importados o internados, sean para obras o beneficios directo de la respectiva comunidad.

A continuación se desarrollaran los literales "h" e "i"

PLANTEAMIENTO.

Una empresa importadora pretende que se le devuelvan el impuesto pagado por la importación de vehículos de transporte para la movilización de ejecutivos de la empresa y dichos vehículos no son necesarios para el giro de la empresa; el cual consiste en el empaque y envió al exterior de desperdicios plásticos.

En cuanto al literal i) **la Dirección General** de Impuestos Internos en el informe que emitió, expresó que serán exentos los vehículos importados siempre y cuando estos sean de alquiler dedicados al transporte públicos de pasajeros, lo cual podría considerarse como regla específica para la exención en este caso.

Sin embargo de acuerdo con el estudio realizado por esta dirección los dos vehículos importados no serán utilizados en lo antes mencionado, si no para actividades propias d los accionistas, las cuales según la demandante, son necesarios para el giro de la empresa.

Así mismo en la letra h) se establece que será exenta la importación de maquinaria, necesaria para el giro de la empresa con las condiciones que previamente estableció el legislador, la cual consiste en registrar la maquinaria como una anticipación a la importación de al menos treinta días y en el caso que se trata no se comprobó el cumplimiento de tal requisito.

Además la operación realizada se encuentra totalmente aislada del giro, puesto que este consiste en el empaque y envío al exterior de desperdicios de plástico.

El tribunal comparte la razón que la importación de que se trata es ajena a lo previsto en la normativa de aduanas y que el pago que dicha entidad realizo en concepto de IVA es procedente, porque se importaron bienes ajenos, a las características establecidas tanto en el literal h) como en el i) y que estos bienes no son indispensables para el giro de la empresa; además que en cierto momento podrían ser para autoconsumo de los accionistas y sus actividades propias.

La Sala fallo a favor de que los bienes importados si constituyen un hecho gravado, y que por lo tanto la devolución que la demandante pretende percibir es ilógica debido a que los vehículos no representan bienes para transporten público, ni maquinaria necesaria para la producción.

El argumento que tiene la demandante no es valido puesto que si bien es cierto que la función de los accionistas es importante, el uso de los vehículos podría considerarse para fines personales, familiares o de transporte propio.

En síntesis las opiniones vertidas, coinciden en cuanto a que las importaciones exentas deben cumplir con lo establecido en el artículo 45, y que además no se devolverá el impuesto que haya sido pagado por hechos generadores que si se verificaron, independientemente que el contribuyente trate de adaptar la normativa a su conveniencia.

Por lo que si se importan vehículos tienen que ser para servicio de transporte al público, y si el bien es maquinaria esta debe ser necesaria para el giro de la empresa.

Sentencia N° 251-A-2002

2.6.2 PRESTACION DE SERVICIOS

En el artículo 46 de la ley se establecen las prestaciones de servicios que estarán exentos del impuesto, las cuales son aplicadas a determinadas entidades, empresas o personas. A continuación se analizarán los diferentes literales que se expresan en el artículo en cuestión

- a. Los hospitales que dependen del Estado, servicios de salud prestados por instituciones públicas e instituciones de utilidad pública previamente calificados por la dirección general.

Están comprendidos dentro del giro del hospital y por lo tanto exentos de IVA, los ingresos que perciban y correspondan a los precios de los medicamentos de su propia farmacia y que este brinde a sus pacientes.

- b. El arrendamiento, Subarrendamiento de inmuebles será exento siempre y cuando sea utilizado única y exclusivamente a vivienda para la habitación.

La sala de lo contencioso en su sentencia 213-A-2001 abordó este aspecto de manera general expresando que todo bien inmueble arrendado que sea destinado a otra función que no sea la de vivienda para habitación constituye un hecho generador y por lo tanto deberá ser gravado con el impuesto. Recalcando que la condición esencial de esta exención es que el bien inmueble arrendado sea para vivienda de habitación.

- c. Aquellos prestados en relación de dependencia regidos por la legislación laboral, esto comprende a las cotizaciones en concepto de seguridad social que los trabajadores aportan a las instituciones establecidas.
- d. De espectáculos públicos, culturales calificados y autorizados por la dirección, como por ejemplo las radioemisoras y concesiones de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.

Deben entenderse por giro propio de tales empresas, las actividades de radiodifusión y de televisión, es decir, la explotación de canales radial o de televisión que se les ha concedido, explotación que comprende solo las transmisiones de espacios con salida al aire.

- e. De educación prestado por establecimiento educaciones tales como: jardines infantiles, escuelas, liceos, colegios, institutos de enseñanzas técnicas, profesionales (universidades) y académicas particulares. (autorizados por el ministerio de educación).

Quedan fuera de esta exención los ingresos que perciban los profesionales de la carrera docente individualmente.

- f. Operaciones de depósito, de otras formas de captación y de préstamos de dinero, en lo que se refiere al pago o devengo de intereses, realizadas por bancos o cualquier otra institución que se encuentre bajo la supervisión de la Superintendencia del Sistema Financiero, Asociaciones Cooperativas o Sociedades Cooperativas de Ahorro y Crédito, así como las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público o de Utilidad Pública que se dediquen a la concesión de financiamiento.

Para que se cumpla esta exención debe cumplir con las dos condiciones las cuales son: que la entidad en que se generen dichos intereses, se dedique a operaciones de deposito, otras formas de captación y prestamos de dinero y además que sean supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero o registradas en el Banco Central de Reserva.

- g. Emisión y colocación de títulos valores por el Estado e instituciones oficiales autónomas, así como por entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores autorizada, en lo que respecta al pago o devengo de intereses
- h. De suministro de agua, y servicio de alcantarillado, prestados por instituciones públicas.
- i. De transporte público terrestre de pasajeros
- j. De seguros de personas, en lo que se refiere al pago de las primas; lo mismo que los reaseguros en general.
- k. Las cotizaciones aportadas por el patrono a las Administradoras de Fondos de Pensiones, en lo que respecta a las comisiones de administración de las cuentas de los trabajadores, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 literal b) de la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.
- l. Los negocios desarrollados por la Lotería Nacional de Beneficencia de conformidad a su Ley y reglamentación.

2.7 DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.7.1 BASE IMPONIBLE.

La normativa tributaria además de definir el hecho generador del impuesto y el sujeto pasivo responsable del pago del mismo también establece las normas necesarias para la determinación del tributo lo cual depende de la tasa que se haya establecido y de la base sobre la cual se aplicara dicha tasa.

La base imponible puede ser: Genérica y Específica.

2.7.1.1 BASE IMPONIBLE GENÉRICA

Esta se encuentra regulada en el artículo 47, de la ley en el cual se menciona que por regla general corresponderá al precio o remuneración pactada en la transferencia de bienes muebles y en la prestación de servicios o al valor aduaneros en las importaciones e internaciones.

Estará constituida por el precio de venta de los bienes transferidos o el valor de los servicios prestados.

Además se estableció en forma general para las transacciones que sean gravadas pero que no tengan una base imponible específica para su cuantificación económica, debido a que el legislador no la tomo en cuenta en el artículo 48.

2.7.1.2 BASE IMPONIBLE ESPECÍFICA.

Está se regula en el artículo 48, y se refiere a que la base a tomar en cuenta para la determinación del impuesto de los hechos generadores ya esta establecida expresamente por el legislador en la ley.

- a) En las transferencias de bienes muebles corporales es el precio fijado en la operación. En las ventas por remate, al precio de adjudicación se debe adicionar los derechos del subastador.
- b) En los arrendamientos de bienes con promesa de venta u opción de compra es la renta periódica de arrendamiento y, en caso de hacerse efectiva la venta o la compra, es el valor residual del bien.
- c) En el retiro de bienes, será el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes como precio de venta al público según los registros contables o precios de mercado.

Lo anterior se aplica a los siguientes retiros:

- a. Los efectuados por ejecutivos, directores, el dueño, vendedor socio o empleados de la empresa para su uso o consumo personal
 - b. Los destinados a rifas o sorteos, aun a título gratuito con fines de promoción o propaganda por vendedores.
 - c. Los que sean para ser distribuidos gratuitamente, destinados a promociones, propaganda o publicidad.
-
- d) En las ventas y transferencias de empresas y otras universalidades es el valor de los bienes muebles corporales que se incluyen a la transferencia más los intereses y reajustes que correspondan si esta se pagara a plazos, menos el valor de los terrenos, en los casos que fueren.
 - e) En las permutas es importante destacar que los dos sujetos que participan tienen carácter de vendedor, las cuales están afectas al impuesto referido y la base imponible la constituirá el valor de los bienes de cada parte.

La permuta debe tratarse como una doble venta en que cada parte tiene la calidad de tradente y adquirente y el impuesto causado debe determinarse de forma separada y la misma regla es aplicable para el caso de mutuos de cosas.

El Tribunal en su resolución I0602014TM. Expresa que la base imponible corresponderá al valor de los bienes de cada participante las cuales actúan como vendedores.

- f) Cuando se proporcionare un servicio como pago de Bienes Muebles, la base imponible la constituirá el valor de los bienes transferidos.

El beneficiario del servicio será considerado como el vendedor de los bienes, y a este corresponde la aplicación del tributo.

- g) En el caso de las importaciones e internaciones se tomara como base imponible, el valor aduanero o CIF, mas los derechos, arancelarios que se causen aunque su pago, se encuentren bajo regímenes especiales y también los impuestos específicos respectivos para cada caso.

- h) En las prestaciones de servicios será el valor total de la contraprestación y cuando los servicios sean pagados como Bienes Muebles Corporales, la base la constituirá el valor de los bienes dados en pago.

- i) En los contratos de instalación, ejecución de obras, y de especialidades como en los contratos generales de construcción la base para el calculo del impuesto será, el valor total del contrato, incluyendo los materiales porque el contrato se celebros a precio alzado.

- j) Si en las prestaciones de servicios a que se refieren los dos literales anteriores, se incluyen transferencias o suministro de bienes muebles corporales por parte del prestador del servicio, el valor de esos bienes se agregará a la base imponible, aunque la transferencia de esos bienes independientemente considerados no estuviere afecta al impuesto; excepto el caso que en el valor de los contratos ya se comprendan el de dichos bienes.

- k) En las prestaciones de servicios la base imponible será el valor de los servicios según registros contables y no podrá ser inferior al precio de mercado de los servicios.
- l) En los arrendamientos, subarrendamientos destinados a actividades comerciales, industriales es el monto del canon pactado.
- m) En el caso de las prestaciones de servicios donde actúan comisionistas consignatarios, corredores y mandatario la base imponible será la comisión o remuneración pactada.

El literal l) se abordara a través de un caso específico.

PLANTEAMIENTO.

El contribuyente, presento declaraciones, en las que no reflejo todos los ingresos percibidos, debido a que considera que el arrendamiento de bienes inmuebles no genera impuesto y que está carece de una base imponible específica.

Según **La Dirección General** en el tema antes planteado debe cumplirse con lo establecido en el artículo 48 literal l) en el cual se establece la base imponible en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles, por lo que comenta que los cánones o cuotas pactadas constituirán la base para el cálculo del impuesto, y que por lo tanto se entera según los plazos establecidos para el pago. Hay casos en que los sujetos pretenden aplicar el impuesto en la cuota final, pero eso tampoco es permitido con base a la ley.

El Tribunal expresa que es el precio fijado en las operaciones que realizan y no incluye otro valor adicional ya que estos formarían parte de la adición a la base imponible para poder clasificarlo específicamente debe formar parte de las operaciones y transacciones que establece

el Art.48 literal l) de la Ley, para de esta manera poder aplicar y calcular el impuesto. El documento que se entregue debe de reflejar la totalidad de la transacción, aunque al momento de hacer la transferencia de bienes no se pague la totalidad del bien o servicio, pero debe de reflejarse la totalidad de la transacción, a excepción del arrendamiento que la base para el calculo del impuesto será la cuota que se haya pactado, en el periodo que corresponda cada una.

La Sala expresa que la base imponible sobre la cual se calculara el impuesto, para el caso de los arrendamientos con o sin promesa de ventas son los cánones, pactados, percibidos y devengados. Y que el impuesto no deberá ser calculado al final del plazo en la última cuota, si no distribuirse según el número de cuotas pactadas. El artículo 1703 del Código Civil expresa:

“El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce, obra o servicio y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”, de igual manera en el artículo 1704 se establece que son sujetas a contrato de arrendamiento todas las cosas corporales e incorpóreas que incluyan su uso sin llegar a consumirse.

Por lo tanto el contrato de arrendamiento constituye un contrato de cesión de uso o goce, que genera impuesto según la ley y este se calculara sobre cada una de las cuotas pactadas y no sobre el valor del bien.

Resolución del Tribunal 213-A-2001

2.7.1.3 ADICIONES A LA BASE IMPONIBLE.

En el artículo 51 se expresa que para la determinación de la Base Imponible se adicionaran al precio o remuneración cuando no las incluyeren todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionales a la operación, tales como:

a) *Reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, pactados antes o al convenirse o celebrarse el contrato o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses por el retardo en el pago y otras contraprestaciones semejantes; gastos de toda clase, fletes reembolsos de gastos, excepto si se tratare de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquiriente o prestatario de los servicios, en virtud de mandato de éste. Se excluyen de la base imponible las multas o sanciones estipuladas en cláusulas penales convencionales, como asimismo los intereses pagados a terceros, distintos del vendedor o proveedor o prestador del servicio, por concepto de financiamiento de la operación.*

PLANTEAMIENTO

El Contribuyente no adiciono un reembolso a la base imponible por lo que el impuesto consignado en la declaración de los impuestos, del mes correspondiente es erróneo.

La Dirección General, también opino con respecto a este tema estableciendo, que se hará acreedor a un presupuesto de infracción, todos aquellos contribuyentes que no adicionen los reembolsos de gastos a la base imponible. Debido a que dicha omisión repercute directamente en el cómputo y pago del impuesto, además en este caso el reembolso de los gastos ya se había pactado en el contrato por el servicio que se estaba prestando y la receptora del reembolso no lo incluyo en la base imponible.

El tribunal en su informe advierte que las multas por presentar información incompleta y pago por sumas inferiores son procedentes debido a que la información incompleta, se constató con los reembolsos de gastos que dejaron de adicionarse y estos constituían elementos configuradores de la base. El contribuyente en este caso, presento durante varios meses

declaraciones en las cuales no se incorporaron dichos reembolsos, los cuales recibía periódicamente por servicios que prestaba y además estos habían sido convenidos previamente.

Al no incluir los reembolsos la demandante en la base repercutió directamente en el cómputo y pago del impuesto, debido a que esto disminuyó el débito que obligatoriamente debía reflejar en la declaración.

La Sala tomando como base el artículo precedente converge que todos los reembolso provenientes de gastos deben de incluirse en la base imponible sobre todo si al momento de celebrar el contrato fueron pactados como una contraprestación por el servicio prestado y demás ser declarados en sus periodos correspondiente. Por lo que en uno de sus fallos expresa que las declaraciones donde no se incluyan estas adiciones a la base son falsas e incompletas y que toda multa impuesta por una infracción como esta es procedente debido a que el impuesto declarado fue inferior.

FALLO N° 231-A-2002.

b) Valor de bienes y servicios accesorios

- Embalaje
- Flete
- Transporte
- Limpieza
- Seguro
- Garantías
- Colocación y mantenimiento.

Este ultimo cuando no constituya servicios independientes.

c) El valor de los envases, y los depósitos que se dejen en garantía y tengan que ser devueltos, aun cuando dichos valores se facturen o contabilicen en forma separada.

- d) Los impuestos especiales, adicionales, específicos o selectivos que al igual que el IVA se transfieran al consumidor final.

PLANTEAMIENTO

Un productor de bebidas alcohólicas alega que no aplica el IVA a los bienes que produce, ya que el impuesto específico al alcohol no está en concordancia con lo establecido en el artículo 51 literal d)

La Dirección General en ejercicio de sus facultades, emitió en su informe que debe darse cumplimiento a lo que expresa el artículo 51 literal d) y que por lo tanto a la base imponible deberá sumarse los impuestos específicos que el legislador le haya determinado, porque de no ser así la declaración estaría incompleta y el impuesto computado sería erróneo.

El tribunal expreso que la Ley es clara al establecer que se adicionarán a la base los impuestos específicos, pero sugiere que debe analizarse el término “impuestos específicos” ya que cuando se conozca el alcance de este, su inclusión en el precio como base para el cálculo de impuesto será indiscutible, por lo que acude al artículo 279 del Código Tributario, donde hace mención a la normativa de los impuestos específicos y donde se aclara que el legislador los estableció como tales y que por lo tanto deben ser adicionados a la base.

En lo que se refiere a este tema, El Tribunal coincide con La Sala, en cuanto al aspecto que todas aquellas declaraciones donde no se incluyan las adiciones a la Base, serán sujetas a multas, totalmente procedentes. La resolución emitida toma como referencia el inciso “d” del artículo en estudio, y el Tribunal pronuncio que a la base imponible también se le deberán sumar todos aquellos impuestos específicos que se le añadan al precio de venta al consumidor, sobre todo cuando el hecho Generador de estos se verifique en un momento previo a la venta al público.

El impuesto al que se hace referencia se gravara sobre el impuesto específico y no habrá doble tributación debido a que el IVA tiene como finalidad la recaudación fiscal y el impuesto a las bebidas alcohólicas surge como una forma de desincentivar o restringir el consumo del alcohol; por lo que cuando se procede al cálculo del impuesto en estudio, a la base ya se le tendría que haber adicionado el impuesto específico de las bebidas alcohólicas, y en caso de no ser así es procedente la sanción impuesta.

Según Resolución N° 10803001TM.

En conclusión la normativa debe aplicarse desde su naturaleza misma de tal manera que su aplicabilidad origine impuestos que carezcan de errores

Los impuestos específicos tienen relación con el IVA, puesto que el legislador lo estableció así en el artículo 2 de la ley, y es claro que para el cálculo del impuesto se deberán adicionar los mismos independientemente de lo que establezca su norma específica.

2.7.1.4 EXCLUSIÓN A LA BASE IMPONIBLE.

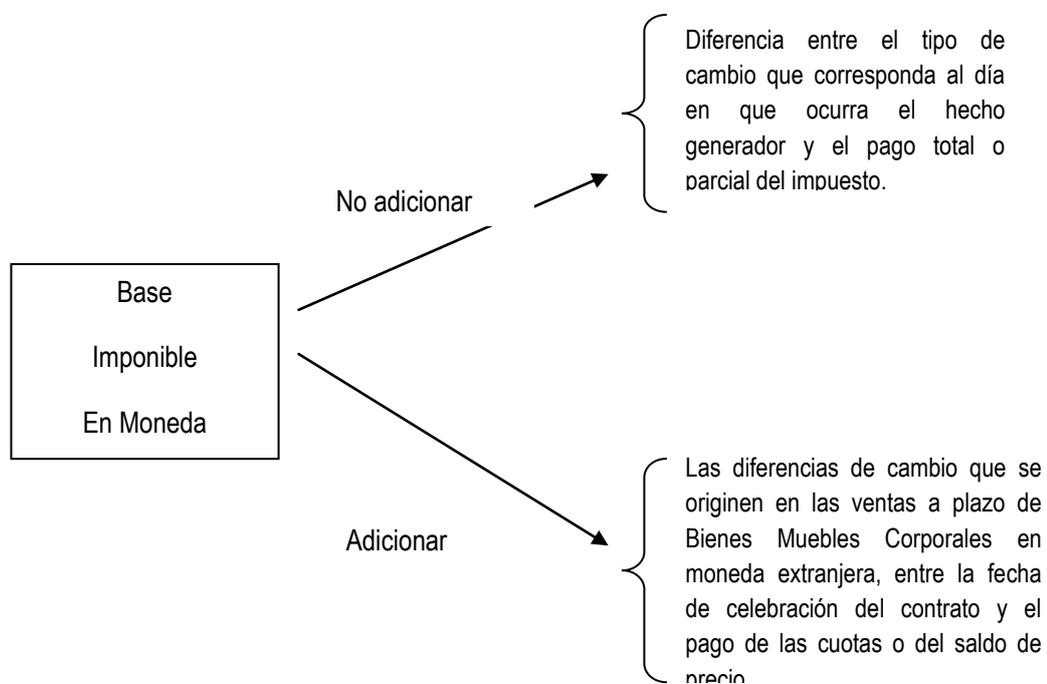
El artículo 52 de la ley de IVA expresa literalmente:

“Deberán excluirse de la base imponible si ya constan en los comprobantes de crédito fiscal y notas de débito o crédito, las reducciones de precios, bonificaciones, descuentos normales del comercio de carácter general y no condicionados, otorgados directamente a los adquirentes de bienes o prestatarios de servicios”

Esto ocurrirá en caso que ambas partes hayan pactado que en la transferencia, habría descuentos, bonificaciones o reducciones de precios. Si estos son otorgados posteriormente a la facturación, el impuesto que corresponde a esto debe deducirse del débito fiscal consignado en el comprobante a través de una nota de crédito.

2.7.1.5 BASE IMPONIBLE EN MONEDA EXTRANJERA.

El artículo 53, se desarrollara a través del siguiente esquema.



2.8 TASA DEL IMPUESTO

Conforme a la clasificación mas aceptada por la doctrina y derecho positivo los tributos pueden dividirse en:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones Especiales¹²

¹² Artículo 12 del Código Tributario

La tasa se caracteriza porque es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. La tasa es el único tributo que está fuera de discusión debido a que la obligación de pagarlo, debe estar creada mediante una ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho.

El artículo 54 de la ley en estudio se establece que el impuesto se determinará aplicando una tasa del 13% sobre la base imponible.

2.9 CALCULO DEL DEBITO FISCAL.

Según el artículo 55”...El *impuesto que se causa por cada operación realizada en el período tributario correspondiente... para los efectos del presente impuesto, se denomina Débito Fiscal.*”

El débito fiscal constituye el impuesto recargado en las ventas y en los servicios gravados según la ley contra el cual los vendedores y prestadores de servicios tienen derecho a confrontar el crédito fiscal, pero que en la última etapa de circulación de un producto o servicio se transfiere al consumidor final el cual lo absorbe totalmente.

Según la ley en comento la suma de todos los débitos fiscales determinarán el IVA durante el mes, el cual proviene de la venta y la prestación de servicios de tal manera que todos los bienes corporales que constituyen hecho generador por ley quedan afectos a la tasa del 13%.

Determinación del debito fiscal.

Los contribuyentes para determinar su debito fiscal deben hacerlo de acuerdo con las siguientes normas.

- En cuanto a las Personas obligadas a emitir facturas, la determinación del Debito fiscal, se obtiene sumando el total del impuesto recargando en cada transacción para lo cual será necesario aplicar una operación aritmética ya que en la factura el impuesto no esta consignado por separado.
- En cuanto a las Personas obligadas a emitir comprobante de crédito fiscal, la determinación debe hacerse sumando el total del impuesto consignado a cada operación, en este tipo de documento el impuesto se encuentra separado del precio de venta.

2.10 TRASLACION DEL DEBITO FISCAL Y CÁLCULO DEL CREDITO FISCAL.

2.10.1 TRASLACIÓN DEL DEBITO FISCAL Y CONCEPTO DEL CRÉDITO FISCAL.

El artículo 57 de la ley expresa textualmente:

“Los contribuyentes deberán trasladar a los adquirentes de los bienes y a los prestatarios de los servicios, una cantidad equivalente al monto del débito fiscal generado en cada operación gravada.

Dicha cantidad deberá constar en el Comprobante de Crédito Fiscal respectivo, en forma separada del precio o remuneración de la operación y deberá pagarse conjuntamente a los vendedores o a quienes transfieren el dominio de los bienes o a los prestadores de los servicios, según quien haya emitido tal documento. Para los efectos del presente impuesto la suma trasladada a los adquirentes o prestatarios se denomina Crédito Fiscal

Respecto de los importadores, constituye crédito fiscal el impuesto pagado en la importación o internación”.

El crédito fiscal a demás se puede interpretar como el impuesto que se ha recargado a vendedores y prestadores de servicios y que estos tienen derecho a rebajar a su debito fiscal, para poder hacer uso de este derecho, se tiene como requisito esencial que los contribuyentes demuestren que se les han transferido el impuesto a través de un comprobante de crédito fiscal.

2.10.2 RETIRO DE BIENES Y AUTOCONSUMO NO GENERAN CRÉDITO FISCAL.

Según el artículo 58 de la ley no generan crédito fiscal, los retiros de bienes del giro de la empresa, ni el autoconsumo de servicios.

Las operaciones de retiro de bienes muebles o autoconsumo, sean gravadas, exentas o no sujetas, deberán documentarse con factura o documento equivalente autorizado por la administración tributaria; no se utilizara comprobante de crédito fiscal o nota de debito.

2.10.3 EXCLUIDOS COMO CONTRIBUYENTES CARECEN DE CRÉDITO FISCAL.

Según el artículo 60 las cantidades que en concepto de Crédito Fiscal se trasladen a los sujetos excluidos que se detallaron en el artículo 28, no serán deducibles como crédito fiscal y únicamente podrán utilizarlos como costo de los respectivos bienes y servicios, el artículo 31 tiene relación estrecha con el artículo en estudio ya que expresa que los sujetos excluidos no podrán deducirse ni transferir ningún crédito fiscal y en el artículo 65 inciso 6 establece que los valores que no sean deducibles en concepto de crédito fiscal, lo serán para efectos de Renta.

2.10.4 NATURALEZA JURÍDICA DEL CRÉDITO FISCAL.

En el artículo 61 de la ley en estudio expresa que el crédito fiscal constituye un elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto el cual se rige únicamente por las normas de esta ley y no tienen al carácter del crédito en contra del fisco por pagos indebidos o en exceso de este impuesto, lo citado anteriormente quiere decir que las cantidades consignadas de más por error, no es responsabilidad de la Administración Tributaria su reintegro.

2.11 JUSTES DEL CREDITO Y DEBITO FISCAL.

2.11.1 AJUSTES DEL DEBITO FISCAL.

Los ajustes representan aumento o disminución al débito fiscal, el primer caso consiste en sumarle al débito fiscal determinado, operaciones adicionales, como incrementos de precios, reajustes entre otros que se citaran más adelante, y el segundo en restar al débito fiscal determinado, el valor de los embases o depósitos devueltos, operaciones anuladas o rescindidas entre otras.

PLANTEAMIENTO.

En este caso el contribuyente declara que la empresa facturó los servicios prestados, sin embargo estos servicios aun no han sido pagados, por lo que se pretende realizar los respectivos ajustes con una nota de crédito.

Según el Art. 62 para el cálculo del Débito Fiscal el impuesto se determina restando, del impuesto correspondiente las deducciones planteadas en el literal "a" y "b" del artículo en estudio sumándole al impuesto correspondiente las adiciones del literal "c" del mismo artículo, los ajustes referidos en dichos literales deberán efectuarse de acuerdo a los comprobantes del Crédito Fiscal y las notas de Débito Fiscal por las cantidades que aumenten o disminuyan según sea el caso tanto los valores como el impuesto antes documentado. Para el desarrollo del planteamiento se tomara como base lo que expresa:

El literal a) numeral 1 del artículo en comento:

“Monto del valor de los bienes, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el periodo tributario... siempre que se compruebe que ese valor ha sido considerado para el calculo del debito fiscal en el mismo periodo o en otro anterior...”

La Dirección General de acuerdo al problema planteado con anterioridad manifiesta de forma clara y contundente que lo que nunca se tomara en cuenta, es el pago por servicios no recibidos, pero en este caso el servicio fue prestado y no pagado, por lo que este caso no figura en el artículo en estudio ya que, ni se rescindió, ni anulo la operación como lo establecido en el artículo. Y se hace énfasis a que las únicas formas de aumentar y disminuir el debito fiscal son las que aparecen en el artículo referido.

El Tribunal en una de sus sentencias expresa que al momento de desafectar el inventario de bienes estos deben ser oportunamente documentados, registrados y declarados detallando las ventas internas gravadas y su correspondiente Debito Fiscal, en caso que ocurra aumento o disminuciones en lo antes mencionado se emitirán notas de debito o crédito.

Ahora bien la ley es muy clara al expresar en el artículo en mención que únicamente ocurren estos ajustes según lo establecido en los numerales 1 y 2 y sus correspondientes literales en ningún caso se tendrán en cuenta los servicios prestados y no pagados como deducciones al debito fiscal. Esto no procede por no cumplir con lo establecido en la disposición legal antes citada, porque esta se refiere a operaciones anuladas o rescindidas cuando el hecho generador no se ha llevado a cabo; pero en este caso el hecho generador ocurrió, y por lo tanto se da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

Según Sentencia N1060506

Para el caso únicamente El Tribunal y la Dirección General se expresaron, determinando que la única forma por la cual se puede deducir un debito fiscal, es por descuentos, rebajas entre otros. Lo cual no será procedente cuando por falta de pago, se pretenda la deducción del debito correspondiente, debido a que el legislador no abordó ese punto en la normativa y el Fisco no participa de las pérdidas que puedan tener los contribuyentes en el desarrollo de sus operaciones.

2.11.2 AJUSTES DEL CRÉDITO FISCAL

Para realizar un ajuste del Crédito fiscal del periodo tributario se toma en cuenta las siguientes situaciones: cantidades trasladadas por adquisición de bienes y servicios de operaciones anuladas y rescindidas, las cantidades correspondientes a reducciones de precios y cualquier suma que hubiera sido trasladada en exceso.

La Ley en el Art. 63 incisos 3 y 4 expresa como se realiza el ajuste respectivo a los comprobantes de Crédito Fiscal, notas de crédito y debito que se reciban con retraso, el impuesto que de ellas resulte podrá utilizarse para aumentar o reducir el Crédito Fiscal, según corresponda, hasta los dos periodos tributarios que sigan al de la emisión de dichos documentos, transcurrido este plazo, sin que el contribuyente efectúe el ajuste del Crédito Fiscal solo podrá modificar las declaraciones en que deberán incorporarse los citados documentos para aplicarse todo el Crédito a que se tendría derecho.

El Tribunal expreso que para realizar el respectivo ajuste es necesario que las actividades se originen de operaciones anuladas o rescindidas y en el caso que la prestación de servicios se realice en su totalidad y la obra concluya se da origen al hecho generador y por ende a la obligación tributaria. Es indispensable establecer que cuando ocurran ajustes de precios con posterioridad a la emisión de comprobantes de Crédito deberán emitirse notas de Crédito, las que deberán hacer referencia a los Créditos Fiscales y que pueden ser sujetos a modificación y es de hacer notar que no establece como condición el pago.

En el caso que las notas de crédito lleguen con retraso el contribuyente contara con 3 meses para su deducción y en el caso que lleguen con solo un mes de retraso y el contribuyente desee deducirlo en el periodo que ocurrió la operación tendrá que modificar la declaración.

Sentencia N10605066TM

2.12 CALCULO DEL IMPUESTO

2.12.1 DEDUCCIÓN DEL DEBITO AL CRÉDITO FISCAL.

Según el artículo 64, el impuesto a pagar por el contribuyente será la diferencia que resulte de restar al debito fiscal el crédito fiscal ambos correspondientes al mismo periodo tributario y en su caso el impuesto pagado por la importación e internación definitiva de los bienes en el mismo periodo tributario. Cuando el debito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal el contribuyente deberá pagar al fisco el impuesto determinado. Y en los casos que la suma de los créditos sea mayor a la suma de los débitos, el contribuyente tendrá un remanente para el próximo periodo lo cual se explicara en el articulo 67 de la ley en estudio.

2.12.2 REQUISITOS PARA DEDUCIR EL CRÉDITO FISCAL.

Requisitos formales para ser uso del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir con los siguientes requisitos para hacer uso del crédito fiscal:

- a) El Impuesto debe estar consignado en forma separada en las facturas de compra o notas de debito recibidas o pagados según los comprobantes respectivos cuando se trate de importaciones.
- b) Haber contabilizados las respectivas notas de crédito, notas de debito y documentos de importación en el libro de compras.
- c) El crédito fiscal debe hacerse efectivo mediante su imputación en el mismo mes en que tuvo lugar la adquisición o servicio que lo origina

En el artículo 65 se establecen, los comprobantes de crédito fiscal que serán deducibles, los cuales se detallan en los casos siguientes:

- a. Las adquisiciones de los bienes muebles corporales para el inventario.
- b. Adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo y que conserven su individualidad es decir que no se adhiera a un bien mueble.
- c. Desembolso utilizados para servicios siempre y cuando estos servicios no estén relacionados con la construcción de bienes inmuebles nuevos.
- d. Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente tales como: fletes o acorreo, energía eléctrica, teléfono o agua.

En el inciso segundo del mismo artículo literalmente se expresa:

“Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal”.

El tribunal en la sentencia 251-A-2002 advierte que efectivamente la normativa expresamente ordena, que procede la deducción del crédito fiscal siempre y cuando los bienes y servicios adquiridos sean necesarios para lograr o desarrollar el objeto, giro o actividad del contribuyente.

En el inciso cuarto del artículo en estudio, se expresa:

“Para efectos de la deducibilidad a que se refiere este artículo se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los

servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios...”

La Sala en cuanto a la deducción de Créditos Fiscales establece que para que proceda la deducción del crédito se requiera que la operación que lo origine esté debidamente documentada, que el comprobante legal emitido sea el original y figure la cantidad trasladada como Crédito Fiscal en forma separada del precio o remuneración de los servicios; se compruebe con evidencia fehaciente que el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes es el correcto, además todo ello debe estar debidamente registrado contablemente, así mismo concluye cuando un contribuyente registrado adquiere bienes para el consumo propio se convierte en consumidor final y por tanto deberá absorber el IVA como parte de costo o gasto.

Fallo 185-A-2001

En síntesis, los organismos expresan que para que un Crédito fiscal sea procedente su deducibilidad, deberá estar documentado por el respectivo comprobante, cumplir con los requisitos, y además ser necesario para el giro de la empresa.

2.12.3 CRÉDITOS FISCALES NO DEDUCIBLES.

Para que un crédito fiscal sea deducible, debe cumplir con los requisitos que el legislador estableció previamente en el artículo 65, sin embargo para evitar que los sujetos pasivos se deduzcan todo lo que compraron, en el artículo 65-A se establecen todos aquellos créditos fiscales que no serán deducibles debido a que no cumplen dichos requisitos.

Para efectos de este estudio se analizaran únicamente el inciso cuatro del artículo el cual expresa:

(...) “no constituye crédito fiscal y en consecuencia no serán deducibles los valores documentados en comprobante de crédito fiscal, comprobante de retención o notas de debito, cuando ocurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

- 1. Que el sujeto que consta como emisor del documento no se encuentre inscrito como contribuyente.*
- 2. Que aun estando inscrito como contribuyente el emisor del documento, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no compruebe la existencia afectiva de la operación.*

PLANTEAMIENTO.

Al contribuyente X se le objetaron compras, por considerarlas improcedentes debido a que no se puede demostrar la existencia de las operaciones, a demás los documentos deducidos corresponden a un sujeto no inscrito en el registro de contribuyentes.

En lo referente a este caso la Administración Tributaria, realizo una investigación exhaustiva utilizando procedimientos técnicos establecidos en las leyes tributarias y también tubo que recurrir a instancias como el Registro de Comercio y las alcaldías para verificar, si realmente el contribuyente existía legalmente.

Sin embargo se constató que las operaciones amparadas a los créditos fiscales no existieron además que la empresa que transfirió los bienes no esta inscrita en el registro de contribuyente, porque únicamente fue un proyecto, además la imprenta que se consigna en el documento que se le emitió, ceso operaciones y se desinscribio de oficio por lo que esto también representa un punto en contra de la demandante.

Por lo tanto según la **Dirección General** la objeción consiste en compras y créditos fiscales, por constituir operaciones inexistentes y amparadas a documentos ilegales, que se le atribuye a la contribuyente alzada es procedente debido a que las operaciones no se comprobaron lo cual refleja una clara violación a los incisos en estudio podría tomarse como una evasión intencional debido a que los créditos fiscales no tienen indicios de haberse elaborado por la empresa proveedora, de ahí deviene que la declaración fue presentada con datos falsos al deducir del debito fiscal, créditos fiscales soportados mediante comprobante de crédito fiscal que no cumplen con el requisito para su emisión y aunado a eso contenían operaciones inexistentes es decir que no fueron realizados, de tal manera violo la norma jurídica y debe cumplir con la sanción interpuesta.

Al respecto **El Tribunal** expreso que el crédito fiscal únicamente será deducible, cuando exista la operación, de otra manera por más que el contribuyente alegue que cumplió con los requisitos de tener el documento original y que esta debidamente registrado, se procederá a objetarlos.

Este ente confirma la objeción que se le hizo al contribuyente debido a que la documentación presentada no es la adecuada, y los comprobantes de créditos fiscales representan una suplantación, además el requisito esencial que estableció el legislador es que la operación exista y analizando este caso desde todos los puntos de vista, incumplió con la normativa en el inciso cuatro numeral uno y dos.

Fallo INC I0701002 TM

La Sala aportó con respecto a la sanción interpuesta, debido a que la impetrante se acoge a que cuando se llevo a cabo este hecho, no se aplicaba todavía en artículo 65-A porque la reforma no era vigente y que no se permite la retroactividad de la ley.

Sin embargo es claro que un hecho generador como este, está fuera de la ley sobre todo porque ni siquiera existió, además los documentos son ilegales; también hace referencia que la gestión tributaria esta compuesta de dos etapas 1º investigación, comprobación o llamado tributariamente de fiscalización y 2º determinar el impuesto, debido a infracción cometida, se menciona esto debido a que si el proceso se desarrollo bien, la infracción del caso en cuestión es procedente.

Fallo 45-B-95

En síntesis únicamente serán procedentes los comprobantes de créditos fiscales, que respalden operaciones existentes y que además dichos documentos deberán cumplir con los requisitos establecidos en La Ley. Y que toda sanción que se establezca con respecto a acontecimientos contrarios, es procedente independientemente que el contribuyente alegue que ha cumplido con ciertos requisitos ya que debe cumplir con todos.

2.12.4 DEDUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN OPERACIONES GRAVADAS, EXENTAS Y NO SUJETAS

El tratamiento que se le dará a las operaciones gravadas, exentas y no sujetas es un elemento importante que se debe tomar en consideración sobre todo porque al realizar el cálculo del impuesto no se tomara la totalidad de los créditos fiscales, y la determinación del mismo será con base a un porcentaje.

El método de la proporcionalidad debe ser utilizado en aquellos casos en que las operaciones realizadas en un periodo tributario sean en parte gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas;

El crédito fiscal a deducirse del débito fiscal, se establecerá con base a un factor que se determinará dividiendo las operaciones gravadas realizadas en el período tributario entre la sumatoria de las operaciones gravadas, exentas y las no sujetas realizadas en dicho período, debiendo deducirse únicamente la proporción resultante de aplicar dicho factor al crédito fiscal del período tributario.

PLANTEAMIENTO

La elaboración del cuadro de proporcionalidad para la deducción de crédito fiscal cuando se realizan transacciones con ONG'S u otros organismos que realizan actividades para beneficio social.

Con respecto a este tema, el Art.66 de la ley citada establece lo siguiente:

“si las operaciones realizadas en un periodo tributario son en parte gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas :el crédito fiscal a deducirse del debito fiscal se establecerá con base a un factor que se determinara dividiendo las operaciones gravadas realizadas en el periodo tributario entre la sumatoria de las operaciones gravada, exentas, y las no sujetas realizadas en dicho periodo debiendo deducirse únicamente la proporción resultante de aplicar dicho factor al crédito fiscal del periodo tributario”.

En lo que se refiere a este asunto **La Dirección General** en una de su opiniones estableció que la proporcionalidad es un mecanismo, que tiene como finalidad determinar el crédito fiscal al cual el contribuyente tiene derecho a deducirse, cuando ha realizado en un mismo periodo ventas gravadas, exentas y no sujetas; la dirección aclara que la ley en estudio ya no regula bienes exentos.

En este caso específico lo que se está tratando son transferencias con organismos clasificados como exentos, pero para que esta clasificación sea válida es necesario que este respaldada expresamente en una ley, ya sea por decreto legislativo o por convenio internacional.

En lo que respecta a operaciones con ONG'S, la dirección General establece que independientemente estas hayan sido creadas para beneficio social, eso no les da el carácter de exentas, ya que como se menciona esta exención surge única y exclusivamente por medio de un decreto y de no ser así estas son consideradas contribuyentes del impuesto y por lo tanto deben pagar el respectivo impuesto.

Diferente situación se presentaría en el caso que la ONG demuestre documentalmente que la exención que aduce tener es producto de un convenio o tratado internacional (los cuales tiene

fuerza de ley) en este caso la exención es aplicable y por lo tanto el cuadro de proporcionalidad debe hacerse.

Se determina que si durante el periodo tributario se realizaron ventas gravadas, y también ventas exentas amparadas por un convenio o tratado internacional debidamente ratificado por el Órgano Legislativo se esta ante la obligación de aplicar la proporcionalidad del crédito fiscal como lo establece el artículo en estudio.

Opinión N° 12101-OPJ-035-2007

Por su parte **El Tribunal** sostiene que este tema es interesante al momento de su aplicación y recalca claramente que los ingresos gravados y exentos que ocurran en un mismo periodo se trataran conforme a lo que dispone el artículo antes mencionado que es el método autorizado por la Administración Tributaria y también establece que en ningún momento se aplicara métodos surgidos de ordenamiento nuevo que no hayan sido previamente autorizados porque según las fuentes del ordenamiento tributario prevalece la ley que regula cierto tributo por sobre cualquier ley especial.

Según Resolución N° I0507005TM

Al respecto **La Sala** a expresado que el legislador estableció el procedimiento que se debía observar por parte de los contribuyente, que durante un periodo hayan tenido ingresos gravados exentos y no sujetos por lo que manda a cumplir con lo que se presenta el artículo en estudio que consiste en aplicar a las compras totales del periodo tributario el porcentaje de proporción a deducir únicamente. Además en caso que se lleven registro separados de las ventas gravadas y por lo tanto de las compras directamente relacionadas con estas, debe solicitarse a la Administración Tributaria la autorización, y eso no quiere decir que se aplicara todos los créditos fiscales de las compras por que los registros separados pueden ser para control, ya que la finalidad del método de proporcionalidad es que únicamente se deduzca lo que le corresponde. Y a raíz de actuaciones sin previa autorización se puede hacer acreedor al acto administrativo correspondiente por mala aplicación de la normativa.

Fallo 185-A-2001

En síntesis el Tribunal y la Sala coinciden que el único tratamiento que se le puede dar al crédito fiscal, cuando durante un mismo periodo tributario se tengan operaciones gravadas, exentas y no sujetas es el establecido en la normativa, porque la aplicación de otro diferente podría alterar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas. En cuanto a la Dirección General esta hace referencia a las circunstancias en las cuales el contribuyente deberá proceder a la elaboración del cuadro de proporcionalidad.

En los incisos 3 y 4 del artículo en estudio se expresa:

“Cuando esta norma se haya aplicado durante un ejercicio comercial, en el primer mes del ejercicio comercial siguiente, se deberá hacer un recalcu de la proporcionalidad con los valores acumulativos de las operaciones gravadas, exenta y no sujetas realizadas en el ejercicio comercial anterior, y se redistribuirá el crédito fiscal.

Si el crédito fiscal que debió deducirse resulta ser superior al efectivamente deducido, la diferencia se sumara al crédito fiscal correspondiente al primer periodo tributario del ejercicio comercial siguiente y si resultare inferior se restara del crédito fiscal de ese periodo”.

La aplicación práctica de estos incisos se detalla en el anexo 6. (Ver Anexo)

2.12.5 DEDUCCIÓN DEL EXCEDENTE DEL CRÉDITO FISCAL

El artículo 67 de la ley en estudio reza de la siguiente manera:

“Si el monto del crédito fiscal fuere superior al total del débito fiscal del período tributario, el excedente de aquél se sumará al crédito fiscal del período tributario siguiente o sucesivos hasta su deducción total”.

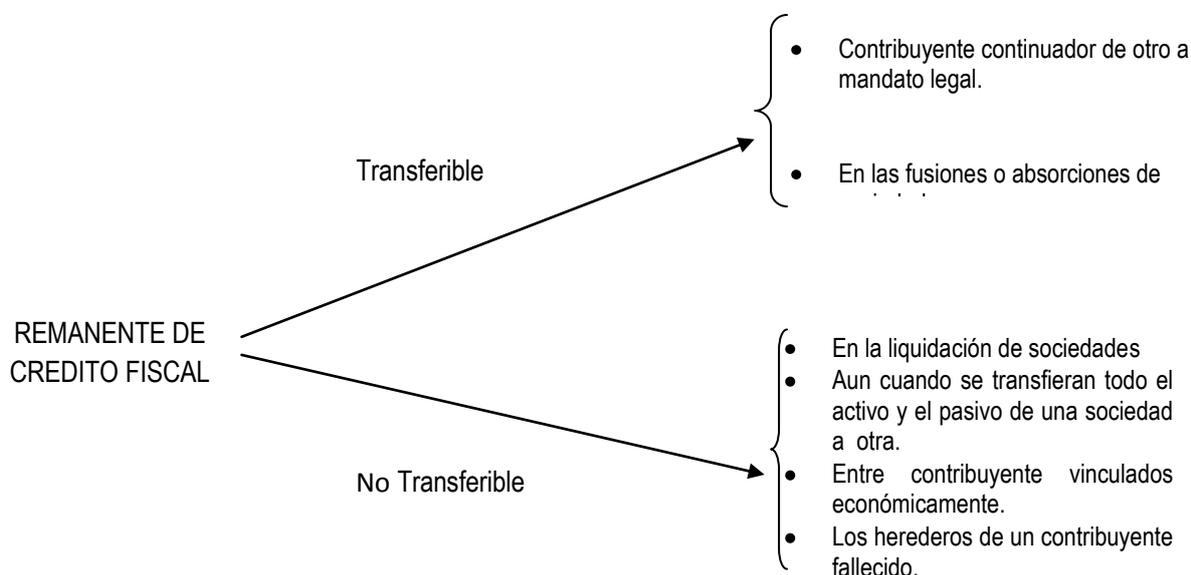
En este artículo se hace referencia al remanente de crédito fiscal caso en el cual el contribuyente no paga el impuesto debido a que sus compras fueron mayores, que sus ventas y por lo tanto le queda un excedente que pueda utilizar en los periodos posteriores.

2.12.6 NO DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN CASO DE TERMINO DE ACTIVIDADES

En el artículo 68 se establece que los contribuyente que secén sus actividad y tenga un remanente no podrán solicitar el reintegro del mismo y este no será imputable a otros deudas tributarias ni tampoco transferible a terceros.

2.12.7 CARÁCTER INTRANSFERIBLE DEL CRÉDITO FISCAL.

Para efectos del artículo 69 se presenta el siguiente esquema:



2.12.8 EL IMPUESTO NO CONSTITUYE GASTO NI COSTO

El impuesto pagado por los bienes transferidos y los servicios prestados no forma parte del costo de los mismos. Salvo cuando los bienes y servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos del presente impuesto, tampoco se considera gasto deducible para efecto de renta, según lo establece el artículo 70 de la ley en estudio.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, el impuesto en estudio únicamente se llevara al gasto en aquellos casos que las operaciones (transferencias o prestación), sean para autoconsumo propio de alguien en la empresa o para los empleados. Además aquella parte de las transacciones exentas o no sujetas cuyo crédito fiscal no pueda deducirse por que se aplica el factor.

2.13 NORMAS ESPECIALES SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A BIENES DEL ACTIVO FIJO Y EXPORTACIONES.

2.13.1 NORMAS ESPECIALES SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A BIENES DEL ACTIVO FIJO O DE CAPITAL.

2.13.1.1 TRANSFERENCIAS

Las transferencias de dominio de bienes del activo fijo no constituyen hecho generador debido a que no forman parte del giro o actividad del negocio. Pero en caso que estos bienes se transfieran antes de los dos años de estar afectando dicho activo, esto si dará origen a la obligación tributaria.

2.13.1.2 DEDUCCIONES DEL CRÉDITO FISCAL.

El artículo 72 establece “No obstante..., el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal por la adquisición de bienes muebles corporales de capital destinados al activo fijo, es deducible del débito fiscal.”

También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, así como los destinados a la remodelación de bienes inmuebles sean o no propiedad del contribuyente, para colocarlo en condiciones de uso en el giro del negocio, sin aumentar su valor o vida útil.

2.13.2 NORMAS ESPECIALES SOBRE TRANSFERENCIA DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS AL EXTERIOR.

2.13.2.1 OPERACIONES DE EXPORTACIÓN.

Artículo 74.- Están afectas a estas normas especiales, las exportaciones consistentes en:

- ✓ Transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales que estén destinadas al uso y consumo en el exterior.
- ✓ Las prestaciones de servicios realizadas en el país, efectuadas a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el país.
- ✓ Los servicios que estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

No se entenderán utilizados exclusivamente en el extranjero, las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen ni domicilio ni residencia en él, consistentes en la conexión, continuación o terminación de servicios originados en el exterior, en cuyo caso debe aplicarse el 13% de impuesto.

PLANTEAMIENTO.

Se facturó y declaró como exportación las comisiones recibidas por servicios prestados en el territorio nacional a una empresa extranjera sin domicilio en el país a lo cual la Administración Tributaria establece su objeción puesto que los servicios se utilizaron en El Salvador, y según la demandante los servicios fueron utilizados exclusivamente en el extranjero, pues allá es donde la operación de venta se materializó.

La Dirección General de Impuestos Internos opina que constituyen hechos generadores del impuesto los que establece el artículo 16 de la ley de la materia, por lo que considera que las prestaciones de servicios en cuestión no cumplen con los supuestos contenidos en el artículo 74 de la misma ley. Asimismo expresa que "se pudo constatar que la actividad que realiza la sociedad demandante por no configurarse como representación a favor de las empresas extranjeras, no constituye exportación de servicios, por lo que de conformidad a los artículos 16, 17, 47, 48, 53 y 54 de la Ley de la materia, está gravado con la tasa del trece por ciento. En lo concerniente a la Presunción de Inocencia, todas las determinaciones imputadas por esta Administración Tributaria al contribuyente han sido plenamente identificadas y comprobadas documentalmente.

Por su parte **El Tribunal** manifestó primero, en que la prestación se generó en el territorio nacional, y segundo en que la utilización se estuvo dando desde el momento en que la empresa extranjera se ha beneficiado al lograr la captación de clientes dentro del territorio nacional, la captación de clientes salvadoreños sólo ha sido posible con la intermediación de la empresa nacional; y finaliza diciendo que: la presencia de las empresas extranjeras se ha proyectado en el territorio nacional mediante la intervención de la nacional que ha actuado así en representación de aquéllas, (Art. 20 de IVA), por lo que se evidenció que la utilización de los servicios se ha dado dentro del territorio. La Ley de la materia entonces es franca al establecer los criterios de gravamen en lo que concierne a servicios, pues por una parte basta con que se inicien las actividades para que se tenga la prestación consecuente como realizada toda dentro del territorio nacional, y a esto le suma el criterio de utilización exclusiva en el exterior, para que aunados los dos criterios ameriten de la tasa del cero por ciento. Pues bien, en el caso de mérito

queda muy claro que el requisito segundo está ausente, puesto que la realización de actividades ha sido operada en realidad por la empresa extranjera a través de la empresa nacional; y aunque no lo fuera así, ello mismo ha dado por respuesta que la utilización de los tales servicios también ha sido en su afectación dentro del territorio, sea total o parcialmente pues para que la tasa cero fuera factible debieron haberse utilizado los servicios en el exterior, lo que significó que los clientes objeto de la prestación de servicios debieron ser todos no residentes para entenderse que su utilización lo habría sido exclusiva en el exterior.

La Sala respecto al problema citado concluye que en el caso, el sujeto pasivo ha prestado totalmente sus servicios en el territorio nacional, por lo que no puede considerarse como exportación de servicios.

Lo anterior significa, que las empresas del exterior utilizan aquí mismo los servicios que la contribuyente social les proporciona. Por tanto, resulta evidente que las prestaciones de servicios realizadas por la referida contribuyente no cumplen con los supuestos contenidos en el art. 74 de la ley aplicable, siendo improcedente pretender que dichos servicios se asimilen a operaciones de exportación.

Estableciéndose en la presente sentencia que los servicios relacionados se encuentran dentro de los extremos prescritos en el art. 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en razón que las actividades que generaron los servicios prestados por la contribuyente social, a sus compañías representadas, se desarrollaron y aprovecharon el servicio en el territorio nacional, por lo cual se concluye, que dichas actividades debieron ser gravadas con el trece por ciento por no ajustarse a lo que establece el artículo 74 de la ley de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En conclusión Los tres organismos han expresado, que si la transferencia o prestación de servicios se lleva a cabo dentro del territorio nacional, es decir que el goce es en el mismo no se

trata de una exportación y que si surge el hecho generador pero no como exportación, si no como prestación de servicios o una transferencia normal, ya que no cumple con los requisitos.

2.13.2.2 TASA

En las exportaciones el impuesto se calculara utilizando una tasa del 0% sobre la base imponible; lo cual surge como un incentivo por el surgimiento de los tratados de libre comercio.

2.13.2.3 DEDUCCIONES DEL CRÉDITO FISCAL

El crédito fiscal generado al adquirir bienes y al utilizar servicios necesarios para realizar la actividad exportadora, podrá deducirse del débito fiscal que se origine por las operaciones internas gravadas en el impuesto, que también pudieran haberse realizado en el mismo período tributario de la exportación. (4)

Si el crédito fiscal excediere al débito fiscal de dicho período, el remanente podrá deducirse en los períodos tributarios siguientes hasta su total extinción, o también *podrá acreditarse a otros impuestos directos u obligaciones fiscales, siempre que así lo solicitare el interesado*

2.13.2.4 REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL.

Los exportadores que solo se dedique a las ventas externas, es decir que no afectan ventas internas y deben solicitar al reembolso del IVA correspondiente a la actividad de exportación durante el mes siguiente al que se haya desarrollado las opciones.

Según el artículo 77

- ✓ El reintegro no constituye renta gravable.
- ✓ El plazo a que alude el artículo citado se suspende con la notificación de la Administración Tributaria del inicio de una fiscalización que comprenda los períodos tributarios de los cuales se hubiera solicitado el reintegro del crédito fiscal.
- ✓ Cuando la Administración Tributaria ejerza su facultad de verificación de solicitud de reintegro, de acuerdo a lo establecido en el artículo 215 del Código Tributario y el contribuyente no proporcione la información requerida por la Administración Tributaria dentro del plazo que la misma le hubiere conferido para tal efecto, deberá declararse sin lugar la solicitud.

La Dirección General de Impuestos Internos es la responsable de efectuar la respectiva devolución a los exportadores con un plazo no mayor de 30 días a partir de la fecha de presentar la solicitud del reintegro, este reintegro como se menciona antes no constituye renta gravada y para esto tiene que cumplir con el requisito de elaborar los productos dentro del Territorio Nacional.

PLANTEAMIENTO

Solicitud de reintegro por deuda tributaria líquida, exigible y recompensada.

El Art.77 de la Ley expresa

“Que en caso de que los Créditos Fiscales no pudieron deducirse íntegramente de los débitos Fiscales durante el periodo tributario, el exportador que no tuviere deudas tributarias líquidas y exigibles, compensables con dicho Crédito Fiscal podrá solicitar a la Dirección de Impuestos Internos el reintegro, en dinero, de dicho saldo remanente. La Dirección General deberá efectuar el reintegro en un plazo no mayor de 30 días contadas a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro, para efectuar dicho reintegro no será necesario la fiscalización previa.”

Según **La Dirección General**, los créditos fiscales que se pueden deducir tienen que estar vinculados con operaciones gravadas y en el caso que haya operaciones exentas se tiene que aplicar el Art. 66 con respecto a la proporcionalidad.

El tribunal expresa que los contribuyentes podrán realizar el reintegro de remanente cuando los contribuyentes exportan total o parcialmente bienes y servicios, siempre y cuando estos sean gravables.

Según **La Sala**, el reintegro por remanentes de créditos fiscales originados por actividades de exportación efectuadas en el tiempo prudencial y que no hubiere ninguna deuda tributaria líquida, exigible y recompensada, es indispensable para el reintegro del dicho remanente sin embargo no se puede obviar que dicho remanente debe proceder de actividades gravables, en el caso que la empresa realice actividades gravadas y exentas, se debe de aplicar la respectiva proporcionalidad para que proceda el respectivo reintegro.

Según fallo N° 43-E-2000

Como se puede observar para este caso las tres instancias están en común acuerdo en lo referente, que para obtener el reintegro de remanente no solo por hecho de estar solvente de la deuda tributaria líquida, exigible y recompensada se cumple con los requisitos para obtener dicha resolución, para que la respuesta sea favorable es necesario que las operaciones involucradas sean gravables, en el caso de existir actividades gravables y exentas dentro del mismo entorno se procederá a realizar la respectiva proporcionalidad.

Para el proceso de reintegro de crédito fiscal se requiere de una serie de documentos legales que amparan lo que los artículos antes citados expresan, por lo cual se presentan como anexos los documentos que a continuación se detallan:

- Requisitos para el Reintegro del remanente del crédito fiscal a exportadores (Anexo2)
- Cuadro de detalle de las exportación correspondientes al periodo tributario (Anexo 3)
- Detalle de principales de proveedores (Anexo 4)
- Solicitud de Reintegro de Crédito Fiscal IVA exportadores (Anexo 5)

2.14 PAGO.

2.14.1 PLAZO PARA EL PAGO.

En el caso de un contribuyente se le efectúa una fiscalización y se le determina impuesto liquidados de oficio estos deberá pagarse dentro de el plazo de 2 meses contados a partir de la fecha en que de forma la resolución liquidatoria del impuesto. Sin perjuicio que este haya generado desde el momento que debo de haber sido pagado legalmente.

2.15 PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN.

Según el artículo 93 los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada mensualmente en la que se consigna las operaciones, gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el periodo tributario en la cual se dejara constancia del derecho fiscal y el crédito fiscal mensual así como de los remanentes provenientes de meses anteriores y se presentara los primeros 10 días hábiles del mes calendario en los formularios que proporcione la dirección general.

PLANTEAMIENTO.

El contribuyente omitió presentar declaración por varios años tiempo durante el cual las multas se acrecentaban, este pide que se perdonen las multas.

El tribunal advierte que la sanción es procedente debido a que las declaraciones fueron presentadas extemporáneamente y tenían que presentarse dentro del plazo estipulado, para tal efecto sea en calidad de contribuyente o responsable, aun cuando ella no de lugar al pago del impuesto.

Sentencia I0711002M

CONCLUSIONES.

Los fallos, resoluciones y opiniones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de los Impuestos Internos respectivamente, son elementos de la jurisprudencia muy importantes para la interpretación de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio.

De los fallos, resoluciones y opiniones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de los Impuestos provienen los antecedentes, la doctrina legal y las opiniones jurídicas que permiten una interpretación de los artículos mas apegada a la Ley del Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio.

Es importante conocer el proceso al cual se somete el contribuyente en una antesala al acto administrativo, todo ello con el objeto de verificar que la normativa legal se ha aplicado adecuadamente y que las resoluciones que se dicten son acorde a la misma.

Que la fuente de donde emanan las leyes debe ser interpretada acorde a lo que el legislador estableció, para que las obligaciones tributarias nazcan adecuadamente.

La aplicabilidad de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, requiere que se tenga conocimiento de leyes a fines y que por lo tanto su interrelación sea un aspecto claro.

Que la aplicación adecuada de la ley es un aspecto que le permite al contribuyente, declarar y pagar al fisco lo que le corresponde y por ende una mala aplicación le perjudica debido a que si en un determinado momento no declaro y no pago el impuesto completo, el fisco a través de sus instancias procederá a emitir un acto administrativo de liquidación de impuestos e imposición de multas.

Existe un conocimiento limitado de parte del Contador Público, sobre la correcta aplicabilidad de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio, y esto se puede constatar cuando hay una liquidación de impuesto o imposición de multas a través del acto administrativo.

El Contador Público, es un profesional que como resultado de su preparación académica posee los conocimientos y habilidades en diferentes áreas, sin embargo se vuelve importante una especialización en materia tributaria que le permita poder aplicar adecuadamente la normativa tributaria.

RECOMENDACIONES.

Que la interpretación y aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se haga en base a la que establece la normativa misma y en caso de quedar vacíos, investigar si los artículos que se desean aplicar, tienen antecedentes emanados de los organismos tales como la Sala de lo Contencioso Administrativo, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de los Impuestos.

En caso que el contribuyente o su representante tenga dudas en cuanto a la aplicación de artículos específicos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que consulte a la Administración Tributaria de tal manera que evite futuros actos administrativos.

Que los contribuyentes del impuesto verifiquen los hechos generadores que trata la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y si surgen dudas con respecto a su aplicabilidad en el giro al cual se dedica, que verifique lo que han expresado la Sala de lo Contencioso Administrativo, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de los Impuestos con respecto a aspectos similares.

Que el Contador Público, debe especializarse en el área tributaria todo con el propósito de fortalecer sus conocimientos con respecto a la normativa aplicable a las empresas, para que de esta manera brinde una correcta asesoría a sus clientes.

BIBLIOGRAFIA

Libros.

- Asamblea Legislativa de El Salvador, Año 2006 Código Tributario. Editorial Jurídica Salvadoreña.
- El Presidente de la Republica, Año 2006 Reglamento de Aplicación del Código Tributario
- Asamblea Legislativa de El Salvador, Año 2006 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su Reglamento. Editorial Jurídica Salvadoreña.
- Océano, Diccionario de Sinónimos y Antónimos
- Hugo Contreras, Leonel Gonzáles, Curso Practico de IVA (Impuesto al Valor Agregado).
- Pérez García, Ezequiel. Guevara, Rosa Maria. Linares, Oscar Ovidio. 2000 “El Profesional de la Contaduría Publica y su especialización en la Legislación Fiscal Salvadoreña. Específicamente en las leyes de Impuesto sobre la renta e IVA – Sector Comercio” Trabajo de Graduación UES.
- Catalina García Vizcaíno, 1997. Derecho Tributario, Tomo III.
- Catalina García Vizcaíno, 2000. Derecho Tributario, Tomo II.
- Hector B Villegas, 2001. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.
- Manuel Osorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.
- Ramón Valdes Acosta. Curso de Derecho Tributario.

Documentos de Organismos de Carácter Público.

- Corte Suprema de Justicia. Los fallos de la Sala de lo Contencioso Administrativo y la Sala de lo Constitucional. Años 2001, 2002, 2003,2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.
- Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos y Aduana, Resoluciones y Sentencias emitidas, Años 2001,2002,2003,2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
- Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana. Boletines de unidad de divulgación
- Dirección General de Impuestos Internos. Consultas y Opiniones emitidas por la Dirección General Años 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.

ANEXOS.

DISEÑO METODOLÓGICO

Tipo de Estudio:

- Se realizó una investigación documental y bibliográfica, tomando como base normativas jurídicas, legales y algunos textos que contengan información relacionada con los fallos, sentencias y opiniones con respecto a los artículos de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que han sido emitidos por Dirección General de Impuestos Internos, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Sala de lo Contencioso Administrativo, según el caso.

. Instrumentos de recolección:

- Como instrumentos de investigación se utilizaron los documentos emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos, las Resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y los Fallos de la Sala de lo Contencioso Administrativo y de lo Constitucional.

En cuanto a la manera en que se llevó a cabo la investigación y la formulación del documento final, a partir de los pronunciamientos emanados de las Salas de lo Contencioso administrativo y de lo Constitucional, las Resoluciones por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y las Opiniones por la Dirección General de Impuestos Internos, se han identificado aquellos artículos contenidos en la Ley de IVA que han sido objeto de controversia, luego se procederá a obtener un extracto de cada pronunciamiento y finalmente se hará por cada disposición una síntesis. Esta dinámica será aplicada a cada una de las disposiciones de la Ley en referencia que hayan sido objeto de recurso ante el relacionado Tribunal, de demanda ante las

Salas antes mencionadas o que hayan sido materia de consulta ante la Dirección General de Impuestos Internos.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿La Existencia de un documento de Información que recopile la Doctrina legal, Antecedentes y Opiniones jurídicas respecto a disposiciones de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, permitiría al contribuyente y al Profesional en Contaduría Pública tener conocimiento respecto a la aplicabilidad de los Artículos de la Ley en estudio e incurrir en menores incumplimientos?

DELIMITACION DEL PROBLEMA.

Con la finalidad de elaborar un documento técnico que proporcione lineamientos para la correcta aplicación de la normativa fiscal, se llevara acabo una investigación sobre la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. El estudio pretende un detalle de los principales pronunciamientos emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, la Sala de lo contencioso Administrativo y la Sala de lo Constitucional. Con el propósito de brindar al contribuyente parámetros, para aplicar la normativa, y darle solución a las interrogantes que surgen al momento de aplicar los artículos de dicha Ley.

La Investigación será de tipo Bibliográfico, con el objeto de recopilar todas a aquellas opiniones y resoluciones que se hayan generado en virtud a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y que puedan contribuir a esclarecer las partes de la Ley, en las cuales se ha dejado algún vacío o que el Contribuyente considera que el Legislador no fue específico.

El Caso práctico estará constituido, por un detalle de los Artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el cual se incluirán todos aquellos Antecedentes que se hayan pronunciado en torno a lo Artículos de la Ley en estudio.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Recopilar los Fallos, Resoluciones y Opiniones emitidas, por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos respectivamente, con el objeto de poner a disposición del Contribuyente y del Profesional en contaduría Pública un documento de consulta estructurado, que especifique la aplicabilidad de los Artículos de la Ley antes mencionada.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- ❖ Conocer la función que desempeñan la Dirección General de Impuestos Internos, la Sala de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, con respecto a la aplicabilidad de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- ❖ Investigar las Opiniones que se han emitido por parte de la Dirección General de Impuestos interno en torno a consultas efectuadas por los contribuyentes relacionados con la ley en comentario.

- ❖ Compilar y sintetizar por cada una de las disposiciones de la ley, las posturas y criterios, coincidentes o no entre ellos a efectos de proveer a los Contribuyentes, Estudiantes y Profesionales de Contaduría Pública, una herramienta que les permita comprender de forma clara y correcta los artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

UTILIDAD SOCIAL

Con la investigación a desarrollar se pretende crear un instrumento de carácter técnico y jurídico , que regule la aplicabilidad de la ley en estudio y que permita a los Contribuyentes, Estudiantes y Profesionales de Contaduría Pública tener un amplio conocimiento en cuanto a los Fallos, Resoluciones u Opiniones emitidas con respecto a los artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que han sido consultados, y han sido considerados en conflictos de carácter tributario ventilados en tribunales superiores, o sobre los cuales la Administración Tributaria, se ha visto en la necesidad de emitir opinión.

ANEXO 1

Conceptos y Definiciones

Sin Perjuicio del análisis que se divulga más adelante al tratar las temáticas en los cuales tiene aplicación los términos y conceptos técnicos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, se ha estimado conveniente ofrecer una definición de los mismos, a efectos de que se vuelva más comprensible los conceptos inmersos en los antecedentes, jurisprudencia, doctrina legal o consultas evacuadas que se presentan en el Capítulo II del presente documento.

1. Activo o Activo en Giro:

El total de bienes muebles e inmuebles, créditos, y derechos que el contribuyente haya destinado para realizar el giro o actividad de su negocio, establecimiento u oficina, excluyéndose las pérdidas y demás cuentas que aparecen en el activo sólo para efectos contables;

2. Activo Realizable:

El conjunto de Bienes Muebles Corporales propios del giro o actividad del contribuyente producidos o adquiridos con ánimos de revenderlos o transferirlos. Normalmente está representado por el inventario de productos terminados destinados para la venta

3. Activo Fijo:

Aquellos bienes de naturaleza permanente utilizados por el contribuyente para desarrollar sus operaciones normales y que éste no los adquiera con el ánimo de transferirlos o venderlos.

4. Adjudicación:

Acto administrativo a través del cual la Administración Pública, una vez cubiertas las formalidades del procedimiento, asigna a una persona física o moral un contrato para la adquisición de bienes, prestación de servicios o realización de obras.

Consiste en declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de algún derecho.

5. AD-VALOREM:

Impuestos que se aplican sobre el valor o precio.

6. Arrendamiento:

Cesión temporal del uso de un bien por una cierta renta convenida (alquiler). En inglés, "leasing", convenio contractual entre el propietario del equipo o activo (arrendador) y el usuario del equipo (arrendatario) y que, al vencimiento o finalización del contrato, cumplidos los pagos acordados, el arrendatario tiene la opción de comprar el bien, con el pago del valor residual pactado, renovar el contrato o devolver el bien al arrendador.

7. Base Imponible:

Es la suma sobre el cual se debe aplicar la tasa respecto a cada operación gravada y está constituida, en general, por el precio de venta de los bienes muebles corporales transferidos o el valor de los servicios prestados.

8. Bienes muebles corporales:

Se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

9. Conocimiento de embarque:

Se entiende un documento que hace prueba de un contrato de transporte marítimo y que acredita el que el porteador ha tomado a su cargo o ha cargado las mercancías, y en virtud del cual éste se compromete a entregarlas contra la prestación de documentos.

10. Cánones:

Las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de: Patentes, marcas de fábrica o de comercio, arrendamientos con o sin promesa de venta.

11. Consignatario:

Persona a quien va destinado un cargamento o mercaderías. El que recibe en depósito, por auto judicial, el dinero que otro consigna.

12. Contribuyente del Impuesto:

Es la persona natural o jurídica, incluyendo las sucesiones; Las sociedades nulas, irregulares o de hecho; Los fideicomisos; y Las asociaciones cooperativas. La unión de personas, socios, consorcios o cualquiera que fuere su denominación. Quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

13. Crédito Fiscal:

Está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos a IVA les hayan sido recargados en los documentos señalados en los artículos 107 y 110 del Código Tributario.

14. Convenciones.

Ajuste y concierto entre dos o más personas o entidades.

15. Contrato.

Pacto o convenio, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas (Obligar con fuerza o intimidación).

16. Dación en pago:

Forma de extinción de una obligación en la cual se entrega una cosa distinta de la que constituyó el objeto de la misma, previo acuerdo de las partes.

17. Debito fiscal:

Impuesto al Valor Agregado que surge por la venta de bienes y/o servicios, efectuadas en un período determinado.

18. Depósito aduanero privado

Un depósito aduanero reservado al uso exclusivo de determinadas personas cuando las necesidades particulares del comercio lo justifiquen, debidamente autorizado por la autoridad aduanera

19. Depósito aduanero privado:

Un depósito aduanero que pueda utilizar cualquier persona que tenga derecho a disponer de las mercancías, debidamente autorizado por la autoridad aduanera

20. Derecho de Usufructo:

Es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de sustituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género o de pagar su valor si la cosa es fungible.

21. Dominio:

Es el derecho real de una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente.

22. Enajenación:

Pasar al otro el dominio de otra cosa.

23. Exportación:

Envío legal de mercaderías que se encuentra en libre circulación, para su uso o consumo en el exterior y la prestación de servicios en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y que estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el exterior

24. Extraterritorialidad:

Supone que la Ley puede aplicarse, en ciertos casos fuera del Territorio en que fue hecha la norma.

25. Fungible:

Son una clasificación de los bienes utilizada en el derecho como aquellos que tienen el mismo poder liberatorio, es decir, que se miran como equivalentes para extinguir obligaciones.

26. Fideicomiso:

Contrato por el cual una persona (fiduciante) transmite la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario. El contrato debe individualizar al beneficiario, quien puede ser una persona física o jurídica, que puede o no existir al tiempo del otorgamiento del contrato; en este último caso deben constar los datos que permitan su individualización futura

27. Impuesto:

Contribución fiscal exigida sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

28. Habitualidad:

Que se hace, padece o posee con continuación o por hábito.

29. Importación:

Es la introducción legal al país de mercaderías extranjeras para su uso o consumo.

30. Importación Definitiva:

La introducción legal de mercancías y la utilización de servicios procedentes del exterior, para su uso o consumo en el territorio aduanero nacional, previo el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercancías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización, en el caso de los servicios;

31. Internación Definitiva

La introducción legal de mercancías originarias de los países signatarios del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y la utilización de servicios prestados por dichos países, para su uso o consumo en el territorio aduanero nacional, previo cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercaderías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización en el caso de los servicios;

32. Mútuos o prestamos de consumo:

Es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad. No se perfecciona sino la tradición, y la tradición transfiere el dominio.

33. Nota de Crédito:

Documentos que se tienen que emitir los contribuyentes por los descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación a sus compradores o beneficiarios de servicios como asimismo, por bienes devueltos y servicios restituidos.

34. Notas de Debito:

Documentos que se tienen que emitir los contribuyentes por los aumentos del impuesto facturado.

35. Obligación tributaria:

Vínculo jurídico entre el acreedor llamado "sujeto activo" y el deudor, llamado "sujeto pasivo", cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación tributaria, coactivamente exigible.

36. Operaciones Gravadas:

Son aquellas sobre las cuales, pesa un determinado tributo y que previamente han sido establecidas como hecho generador por el legislador.

37. Operaciones Exentas:

Son operaciones que gozan de privilegios o inmunidad, para que no se le aplique determinado tributo. Y poseen como característica principal que en su esencia si nacieron para ser gravadas, pero el legislador, determino que no se les aplicara la carga tributaria, siendo específico para el caso de entidades, servicios y bienes. Estas operaciones pueden ser objetivas y subjetivas.

Son Objetivas cuando el legislador al establecerla fue específico en un determinado bien o servicio. Y subjetivas cuando la exención es única y exclusivamente para un sujeto específico.

38. Operaciones No sujetas:

Según el artículo 66 de la Ley en referencia, son aquellas que no estando expresamente previstas en la ley como exenciones, no se enmarcan dentro de los hechos generadores establecidos previamente, así como aquellas que dicha ley les haya declarado el carácter de no sujetas.

39. País de origen:

Lugar en el que la mercadería objeto de importación o de exportación, hubiera nacido, extraída, manufacturada, transformada, perfeccionada o fabricada.

40. Permuta:

Es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar el derecho de propiedad (dominio) de una cosa para recibir el derecho de propiedad (dominio) de otra. Es el contrato que sirve para regular el acto.

También puede ser el contrato por el cual uno de los contratantes se obliga a entregar el dominio de una cosa y otra en dinero, pero cabe aclarar que en algunas legislaciones, si la parte en numerario es superior o igual al valor de la cosa, el contrato será de compraventa; si el valor de la cosa es mayor que la cantidad de dinero, el contrato es de permuta.

41. Persona jurídica:

Todo ente susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible. También denominada persona de existencia ideal. Asociación de varias personas físicas y/o sociedades en un organismo o nueva sociedad, identificada mediante una razón social con capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones civiles y comerciales.

42. Persona natural:

Son todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, o condición.

43. Prestador del servicio:

Cualquier persona natural o jurídica, instituciones organismos y empresas de propiedad del gobierno central y de instituciones publicas descentralizadas o autónomas, sociedades nulas, irregulares o de hecho, que presten servicios por si mismos o por cuenta de terceros, en forma habitual y onerosa.

44. Precio alzado:

Cuando quien presta el servicio, incluye en el precio todos los materiales, servicios y equipos necesarios para realizar la instalación o confección de la obra que se ha encomendado.

45. Reintegro:

Restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería.

46. Régimen de aduana:

Régimen que permite a los establecimientos industriales radicados en el país ingresar mercaderías de origen extranjero, quedando bajo un régimen similar al de depósito de almacenamiento, con la salvedad que el presente admite la transformación de la mercadería. Hasta tanto no se formalice la operación comercial que defina el destino dado a dicha mercadería, no se generan las obligaciones tributarias. La destinación suspensiva que admite el Régimen de Aduana concluye con la exportación definitiva con transformación, reexportación sin transformación o importación para consumo de las mercaderías ingresadas.

47. Remate:

Adjudicación que se hace de los bienes que se venden en subasta o almoneda (Venta de bienes muebles en subasta pública) al comprador de mejor puja y condición.

48. Servicio:

La acción o prestación que una persona realiza para la otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión, o cualquier otra forma de remuneración.

49. Subasta.

Venta pública de bienes o alhajas que se hace al mejor postor, y regularmente por mandato y con intervención de un juez u otra autoridad.

50. Sujeto pasivo de derecho:

El vendedor o prestador del servicio que esta obligado por la ley a enterar impuesto en arcas fiscales.

51. Sujeto pasivo de hecho:

El comprador o beneficiario del servicio que sufre el recargo o inclusión del impuesto.

52. Tasa:

Debe entenderse por tasa tributaria la parte, proporción, tanto por ciento, cuantía, alícuota, valor, aplicando a la base imponible y que determina el impuesto.

53. Transferencia:

Se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

54. Tributo:

Prestación monetaria obligatoria regida por el principio de legalidad, del cual se sirve el Estado u otro ente público para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en tasas, impuestos y contribuciones especiales.

55. Territorialidad :

Refleja la noción de soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, siendo de especial relevancia, el aspecto de la soberanía tributaria o poder de gravamen de los Estados en sus respectivos territorios.

56. Usufructo.

Derecho a disfrutar bienes ajenos con la obligación de conservarlos, salvo que la ley autorice otra cosa. Utilidades, frutos o provechos que se sacan de cualquier cosa.

Anexo 2.

Requisitos del Reintegro del remanente de crédito fiscal a exportadores.

04-01-2010

REINTEGRO DEL REMANENTE DE CREDITO FISCAL A EXPORTADORES REQUISITOS

1. Presentar Formulario F-28, el cual debe ser firmado por el contribuyente, Representante Legal o Apoderado debidamente acreditado, para el caso de las Sociedades, deberá además estamparse en el formulario el sello de la Sociedad.
2. Declaraciones de IVA originales y fotocopias del (los) periodo(s) a solicitar. Si el último periodo reclamado en la solicitud no es el que antecede a la fecha de presentación de la misma, anexas todas las declaraciones IVA desde el periodo solicitado hasta la última declaración presentada a la fecha de la solicitud.
3. Presentar Anexo No.1 "Detalle de las exportaciones efectuadas durante el (los) periodo(s) solicitado(s)". Este anexo deberá ser firmado por el contribuyente, Representante Legal o Apoderado; asimismo en el caso de las Sociedades, el referido anexo deberá contener el sello de la Sociedad.
4. Cuando la solicitud contenga más de un periodo tributario, se debe presentar un anexo con la información que se solicita en el apartado E del F-28 (Principales Proveedores de Créditos Fiscales del Periodo). Dicho anexo deberá prepararse para cada uno de los periodos tributarios solicitados, el monto detallado deberá ser igual a la suma de los créditos fiscales de la declaración de IVA de los periodos solicitados y presentarse con los mismos requisitos de firma y sello señalados en el numeral 3.
5. Adjuntar hoja en la cual se detalle el método utilizado por el contribuyente para calcular el monto solicitado en concepto de Reintegro de Crédito Fiscal a Exportadores. Este anexo deberá presentarse con los mismos requisitos de firma y sello señalados en el numeral 4.
6. Adjuntar a la solicitud detalle de todas las operaciones de compras y créditos fiscales y de ventas y débitos fiscales y exportaciones, efectuadas en el periodo a que corresponde la solicitud; en medios magnéticos o impresos; los montos de dicho detalle deberán estar conformes a los registros, declaraciones IVA y a la documentación de soporte correspondiente.
7. En los casos que la Administración Tributaria lo requiera, estará obligado a comprobar en forma fehaciente las operaciones de exportación realizadas y los créditos fiscales, aportando la documentación legal correspondiente. (dentro del proceso de verificación)

Si el trámite es realizado por primera vez, deberá agregar la siguiente documentación:

- Original y copia de Escritura de Constitución de la sociedad.
- Original y Copia de Credencial vigente de Representante Legal. (También aplica cuando ocurra cambio de representante legal)
- Original y Copia del Poder. (si faculta a algún apoderado para actuar ante la Dirección General)
- Fotocopia del formulario F-210 (cuando se inscribió en el Registro IVA).
- Carta autenticada por notario en la que se autoriza a persona(s) para recibir comunicaciones relativas al trámite, consignando además dirección exacta y el número telefónico para contactarlas (no señalar números celulares).
- En caso que la actividad económica de exportación sea la prestación de servicios, el contribuyente se debe adjuntar a la solicitud una carta en la cual explique en que consiste la prestación de servicios.

Notas:

1. El tiempo de respuesta estará en función del cumplimiento de los requisitos de presentación de la solicitud y la información contenida en los mismos, la cual se considerará fundamental o necesaria para proceder con lo que corresponde.
2. Dependiendo del caso la Dirección General podrá requerir información adicional que sea indispensable para tramitar su devolución.

Anexo 4.

Modelo de cuadro de Detalle de los principales proveedores

DETALLE DE PRINCIPALES PROVEEDORES

PERIODO TRIBUTARIO

No.	NOMBRE DEL PROVEEDOR	NIT	TELEFONO	CREDITO FISCAL
1				
2				
3				
4				
5				
Monto Total IVA Otros Proveedores Nacionales				
Monto Total por Importaciones e Internaciones				
				SUMA = A LO DECLARADO

PERIODO TRIBUTARIO

No.	NOMBRE DEL PROVEEDOR	NIT	TELEFONO	CREDITO FISCAL
1				
2				
3				
4				
5				
Monto Total IVA Otros Proveedores Nacionales				
Monto Total por Importaciones e Internaciones				
				SUMA = A LO DECLARADO

PERIODO TRIBUTARIO

No.	NOMBRE DEL PROVEEDOR	NIT	TELEFONO	CREDITO FISCAL
1				
2				
3				
4				
5				
Monto Total IVA Otros Proveedores Nacionales				
Monto Total por Importaciones e Internaciones				
				SUMA = A LO DECLARADO

PERIODO TRIBUTARIO

No.	NOMBRE DEL PROVEEDOR	NIT	TELEFONO	CREDITO FISCAL
1				
2				
3				
4				
5				
Monto Total IVA Otros Proveedores Nacionales				
Monto Total por Importaciones e Internaciones				
				SUMA = A LO DECLARADO

NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL
SELLO DE LA SOCIEDAD

Anexo 5.

Formato de solicitud de reintegro crédito fiscal IVA Exportadores.

 REPUBLICA DE EL SALVADOR MINISTERIO DE HACIENDA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	SOLICITUD DE REINTEGRO CREDITO FISCAL IVA EXPORTADORES	F-28 v.3													
SEÑOR CONTRIBUYENTE LA SOLICITUD DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA USA															
A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE															
2	Primer Apellido/Razón o Denominación Social				3	NIT									
4	Segundo Apellido	5	Nombres		6	NRC									
7	Primaria	Actividad Económica				8	Teléfono Fax		9	Correo Electrónico					
10	Secundaria														
11	Tipo de productos o Servicios Exportados						12	Calidad del Contribuyente (Marque con una 'X')							
							GRANDE	13	MEDIANO	14	PEQUEÑO				
B. PERIODOS TRIBUTARIOS Y REINTEGROS SOLICITADOS															
PERIODOS TRIBUTARIOS SOLICITADOS						REINTEGRO CREDITO FISCAL IVA SOLICITADO									
15	Del periodo	Año	16	Al periodo	Año	17	Exportación Total	18	Valor Números	19	Valor Letras				
20	Periodo				21	Monto									
C. DOMICILIO, CASA MATRIZ O ESTABLECIMIENTO PRINCIPAL															
22	Calle/Avenida				23	Número		24	Apto./local						
25	Departamento			26	Municipio		27	Colonia o Barrio							
D. IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO ACREDITADO															
28	Nombre Completo						29	NIT:							
							CALIDAD EN LA QUE ACTUA (MARGAR CON 'X')								
							Representante Legal		Apoderado						
							30	31							
E. DETALLE DE PRINCIPALES PROVEEDORES DEL PERIODO TRIBUTARIO SOLICITADO															
NOMBRE COMPLETO DEL PROVEEDOR				N.I.T.				TELEFONO				TOTAL IVA			
32					33					34					
35					36					37					
38					39					40					
41					42					43					
44					45					46					
										Monto Total IVA Otros Proveedores Nacionales		47			
										Monto Total IVA por Importaciones e Internaciones		48			
										TOTAL CREDITOS FISCALES DEL PERIODO (MES)		49			
										(Si efectuó ventas exentas o No sujetas agregar cuadro de proporcionalidad)		50			
USO EXCLUSIVO DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS						Los datos contenidos en la presente solicitud son expresión fiel de la verdad, por lo que asumo las responsabilidades tributarias correspondientes.									
Fecha, Firma, Nombre y Sello Receptor Autorizado D.G.I.I.						_____ Nombre, Firma y sello del Contribuyente, Apoderado o Representante Legal									



Al Finalizar el Periodo se aplicara lo que establece el articulo 66 incisos 3 y 4

Proporcionalidad del 2009

	Compras	Ventas Gravadas	Ventas Exentas	Compra deducida
Enero	19.608,84	27.972,98		19.608,84
Febrero	13.881,73	37.746,66	72.130,00	4.768,37
Marzo	69.164,83	29.530,58		33.378,60
Abril	21.106,23	16.197,95	300,00	11.300,76
Mayo	14.785,32	23.616,05		8.820,01
Junio	7.263,57	25.232,92		4.694,15
Julio	25.262,61	15.816,49	70,00	16.961,60
Agosto	30.096,90	9.546,47		20.618,94
Septiembre	45.223,55	32.681,97		32.750,78
Octubre	18.535,98	16.705,21		13.729,18
Noviembre	17.449,79	16.239,72		13.173,09
Diciembre	22.172,26	13.415,06		16.973,89
Total	304.553,61	264.702,06	72.500,00	196.778,20

En el cuadro se consignan las compras, las ventas gravadas, las ventas exentas y las compras deducida durante el año.

Paso 1.

Determinación de la	264.702,06
venta total:	<u>72.500,00</u>
	337.202,06

Paso 2.

Determinación de Porcentajes de deducción

Factor para venta la venta exenta	21,50	(Dividir el total de la venta exenta entre el total de ventas)
Factor para venta la venta Gravada	78,50	(Dividir el total de la venta gravada entre el total de ventas)

Paso 3.

Determinación de Compra Anual.	239.073,18	(Resultado de multiplicar la compra total por el factor de la venta gravada)
---------------------------------------	------------	--

Paso 4.

Determinación de la compra que se debió haber deducido	239.073,18	Compra que debió deducirse.
	<u>196.778,20</u>	Compra que se dedujo.
	42.294,98	
		5.498,35

Se observa que le resulta es que se dedujo menos de lo que debia por lo que esa compra se podrá utilizar el mes de enero/2010, el remanente será de 5498,35
