

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



“ARTICULADO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELACIONADA CON LA JURISPRUDENCIA PRONUNCIADA SOBRE LOS MISMOS Y OPINIONES JURIDICAS EMITIDAS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.”

Trabajo de Investigación presentado por:

Amaya García, Yesenia del Carmen

Vásquez Martínez, Evelyn Abigail

Zelada Rodríguez, Johanna Maricela

Para optar al grado de:

LICENCIADA EN CONTADURIA PUBLICA

Julio de 2010

San Salvador

El Salvador

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Master Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	:	Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Master Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Master José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador del Seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Director	:	Licenciado Carlos Ernesto López Lazo

Julio 2010

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

Inicio brindando mis agradecimientos al Ser que siempre ha estado conmigo, a mi mejor amigo y compañero, a Dios y a la Virgencita Santísima por haberme permitido culminar mi carrera, a mis padres Sandra Martínez y Manuel Vásquez por su apoyo y sacrificios que en gran medida incentivaron al deseo de superación y desarrollo profesional les agradezco por siempre, a mis hermanas, a todos mis amigos y compañeros que de alguna manera contribuyeron con su apoyo.

Abigail Vásquez

A Dios que ha sido siempre mi fiel compañía en todo momento, y ha sido mi ayuda en todos los momentos difíciles durante la carrera.

A mi hijo Kevin Daniel Serrano que ha sido mi principal fuente de inspiración para seguir adelante y culminar con éxitos la profesión.

A mi familia por su apoyo y comprensión

A todos mis amigos y compañeros que no dudaron en brindarme su colaboración.

Johanna Zelada

A Dios quien me ha dado la fuerza y sabiduría para llegar hasta aquí, quien continúa a mi lado siempre.

A mis padres por darme todo el apoyo de forma incondicional y sobre todo por confiar en mí, por siempre estaré agradecida.

A mis hermanos, por haberme dado apoyo y comprensión de manera sincera.

A mi hijo Luís Mario que es lo más importante en mi vida, por ser mi inspiración para alcanzar mis metas y seguir adelante y a mi esposo por su comprensión y amor

A todos los que colaboraron de una forma u otra a culminar mis estudios gracias.

Yesenia Amaya

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
CAPITULO I	
1. Marco Teórico	1
1.1 Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	1
1.1.1 Antecedentes a Nivel Mundial	1
1.1.2 Antecedentes a Nivel Nacional.....	2
1.2 Elementos Relevantes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	4
1.2.1 Hecho Generador	4
1.2.2 Renta Obtenida.....	5
1.2.3 Ingresos Excluidos del Concepto de Renta	6
1.2.4 Impuesto Causado.....	6
1.2.5 Base Imponible	7
1.2.6 Ejercicio de Imposición	7
1.2.7 Ganancia de Capital	7
1.2.8 Territorialidad.....	8
1.2.9 Proporcionalidad de los Costos y Gastos del Impuesto Sobre la Renta.....	8
1.2.10 Gastos Deducibles.....	9
1.2.11 Gastos No Deducibles	10
1.3 Fuentes del Ordenamiento Tributario	11
1.3.1 Proceso de Audiencia y Apertura a Prueba.....	12
1.3.2 Proceso para la Presentación de Recursos ante el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduana.....	13
1.3.3 Proceso de Demanda en la Sala de lo Contencioso Administrativo.....	16
1.3.4 Opiniones de la Administración Tributaria	18

CAPITULO II

2.	Desarrollo del Caso Práctico.....	19
2.1.	Estructura de Contenido del Capítulo.....	19
2.2.	Desarrollo de Casos.....	20
2.2.1	Productos Excluidos del Concepto de Renta.....	20
2.2.2	Rentas No Gravables.....	21
2.2.3	Ganancia de Capital.....	23
2.2.4	Rentas Obtenidas en El Salvador.....	25
2.2.5	Proporcionalidad.....	27
2.2.6	Gastos Deducibles.....	32
2.2.6.1	Remuneraciones.....	32
2.2.6.2	Gastos de Viaje al Exterior y Viáticos al Interior del País.....	35
2.2.6.3	Intereses.....	36
2.2.7	Pérdidas de Capital.....	40
2.3	Conclusiones y Recomendaciones.....	45
2.3.1	Conclusiones.....	45
2.3.2	Recomendaciones.....	46
	BIBLIOGRAFIA.....	47

ANEXOS

RESUMEN EJECUTIVO

En las finanzas públicas de cualquier país, la recaudación de impuestos se constituye en la principal fuente de ingresos, del cual El Salvador no es la excepción, dicha función está encomendada al Ministerio de Hacienda por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, que para lograr el cumplimiento de esta labor tiene asignada una serie de funciones y responsabilidades que descansan en la normativa legal y administrativa, dentro de las cuales se encuentran lo relativo al proceso de fiscalización, obteniendo como resultado de este proceso deficiencias formales como sustantivas por parte del contribuyente, las cuales pueden ser por la mala interpretación o por algún vacío legal encontrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Es por ello que surgen controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente que dañan la relación jurídica tributaria y que además pueden llegar a procesos como el de apelar ante la Sala de Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. Al concluir dicho proceso se emiten sentencias definitivas, las cuales pueden ser a favor o en contra del contribuyente o la Administración Tributaria.

El trabajo está orientado a presentar una síntesis de las figuras más importantes contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento con relación a la jurisprudencia emanada por la Sala de Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, surgida por las controversias entre el contribuyente y la Administración Tributaria, con respecto a la aplicación de la Normativa legal relacionada con el Impuesto sobre la Renta a alguna situación en particular. Se muestra la posición de ambas partes, los fundamentos que presentan para sustentarla y el pronunciamiento final resultante para que oriente al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias

La legislación, la doctrina y el enfoque práctico son importantes, es por ello que el presente documento contiene ejemplos sencillos y claros pero importantes relacionados con el Impuesto sobre la Renta que aportan a una mejor comprensión de la sentencia que se está analizando. Asimismo teniendo en cuenta las jurisprudencias planteadas por las instancias mencionadas se

muestra un comentario por el equipo de trabajo. Y finalmente se presentan las conclusiones y las recomendaciones que se han formulado con la investigación realizada.

El aporte que se le da al lector es, que mediante el análisis realizado en cada una de las jurisprudencias consideradas dentro del contenido del trabajo, contribuya a una mejor comprensión de las leyes tributarias, en especial la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento de aplicación, y se eviten procesos ante los Tribunales.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se origina a raíz de que en algunos casos de aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y las disposiciones relacionadas con el Código Tributario, representan ambigüedades al contribuyente respecto a la aplicación eficiente de las obligaciones formales y sustantivas establecidas en los artículos de los cuerpos legales antes mencionados, en muchas ocasiones, hace que el contribuyente incurra en incumplimientos u omisiones, los cuales pueden afectar su situación tributaria.

Es así como surge el interés de presentar una síntesis de los fallos, sentencias y opiniones emitidos por la Sala de lo Contencioso Administrativo, la Administración Tributaria y el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, que servirá para comprender las jurisprudencias con relación a la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, en lo que respecta a su aplicación en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte del contribuyente.

En el capítulo I, se hace una breve reseña de la evolución histórica del Impuesto sobre la Renta tanto a nivel mundial como Nacional, se tratan elementos importantes contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, tales como las fuentes del ordenamiento tributario, que dentro de éstas se encuentra inmersa la doctrina legal emanada de los procesos de Amparo de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de los Impuestos Internos y Aduanas, así como una descripción de los procesos que se llevan a cabo en estos tribunales, de los cuales al terminar dichos procesos se emite sentencia definitiva.

En el capítulo II, se desarrollan los diferentes fallos, sentencias y opiniones que han sido emitidas por la Corte Suprema de Justicia, la Administración Tributaria y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas respectivamente, en relación a la Ley de Impuesto sobre la Renta y la jurisprudencia emitida por dichas instancias con la referida Ley.

El contenido del presente trabajo ilustra la introducción del caso a desarrollar, seguido del fundamento legal contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su legislación relacionada, luego se plantea la controversia entre el contribuyente y la Administración Tributaria, posteriormente se expresa el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, de la Administración Tributaria y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas sobre la controversia planteada, es de considerar que, en algunos casos se puede tener sólo el pronunciamiento de una de las partes, o dos de ellas, y por último se concluye con un comentario basado en los tres pronunciamientos emitidos por las instancias mencionadas. En algunos casos desarrollados se incorpora un breve caso práctico de la controversia planteada.

Al final de este capítulo, se desarrollan las conclusiones que surgen como consecuencia de la investigación realizada; planteándose por cada conclusión una recomendación, incluyendo la bibliografía que fue utilizada para su desarrollo y los anexos.

CAPITULO I

1. MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1.1 ANTECEDENTES A NIVEL MUNDIAL

El Impuesto sobre la Renta tuvo su origen en Inglaterra, dicho impuesto se ha constituido como una de las principales fuentes de los sistemas tributarios, por lo que puede ser considerado como el impuesto más importante en la historia de los sistemas tributarios; además, es de tener en cuenta que grava los ingresos que aumentan el patrimonio de las personas que se encuentran obligadas al pago.

En el siglo "XIX" se introduce en Gran Bretaña el Impuesto sobre la Renta; pero en el resto de los países es hasta el siglo XX donde aparece y se consolida. En Francia se estableció a inicio de la primera Guerra Mundial cuando el Ministro Caillaux mediante una ardua labor, obtiene la aprobación de la ley en 1914, a partir del cual el Impuesto Sobre la Renta se incorporó al sistema tributario de aquel país. En España, en la segunda mitad del siglo XIX, se caracteriza por la existencia de los llamados Impuestos de Producto, pero en 1900 se entra en el sistema de imposición de la Renta, especialmente a las Sociedades.

En América Latina, entre los años 1915 y 1935 se da la difusión del Impuesto sobre la Renta, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero que en general puede considerarse de gran trascendencia.

se deroga en todas sus partes la Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta y sus correspondientes reformas, para dejar vigente la sexta Ley de Impuesto sobre la Renta².

Los objetivos que se perseguían eran:

- a) La obtención de una ley que se adecuara a la situación económica y social que el país enfrentaba, ampliando las bases de recaudación mediante la reducción de exenciones;
- b) La eliminación de la doble tributación;
- c) Una simplificación de las tablas del impuesto, lo que se lograría moderando las tasas y equiparando las cargas tributarias, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas; y
- d) Dar una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos.

Siempre en la década de los 90's, el Estado se ve en la necesidad de iniciar un proceso de modernización de Hacienda y se decide eliminar las leyes que amparaban impuestos inoperantes, de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa. Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por una serie de reformas anuales desde 1992 hasta 2009

AÑO	ACONTECIMIENTO DE LA LEY
1915	PRIMERA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
1915	UN MES DESPUES DEL HABER ENTRADO EN VIGENCIA LA PRIMERO LEY, ENTRO EN VIGENCIA LA SEGUNDA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
1916	LA TERCERA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON UNA ESTRUCTURA DE MAYOR APLICABILIDAD EN LO RELATIVO AL CÁLCULO DEL IMPUESTO, EXENCIONES Y DEDUCCIONES.
1951	SE PRODUJO LA CUARTA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR REPERCUSSIONES DE LA II GUERRA MUNDIAL, LAS CUALES PROMOVIERON NUEVAS REFORMAS.
1963	SE PROMULGO LA QUINTA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN LA CUAL SE GRAVA DIRECTAMENTE LOS INGRESOS.

² D.L. No. 134, D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de Diciembre de 1991.

1986	EL GOBIERNO PRESIDIDO POR EL INGENIERO DUARTE PROMULGÓ DECRETOS PARA LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA , CON LA NECESIDAD DE RECONSTRUIR EL PATRIMONIO E INFRAESTRUCTURA NACIONAL.
1992	EL GOBIERNO DEL PRESIDENTE ALFREDO CRISTIANI, REFORMO LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR MEDIO DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS NÚMERO 175 Y 250.
1993	SE PUBLICARÓN NUEVOS DECRETOS LEGISLATIVO NÚMEROS 713 Y 720
1994	SE PUBLICA NUEVO DECRETO LEGISLATIVO NÚMEROS 164 .
1995	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 516.
1996	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 841
1999	SE PUBLICAN DECRETOS LEGISLATIVOS NÚMEROS 712, 765, 777 Y 780.
2000	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 230
2001	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 577
2004	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 496
2007	SE PUBLICA DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 504, POR UN AUMENTO AL TECHO DE DEDUCCIÓN LEGAL POR SERVICIOS HOSPITALARIOS, MEDICINA Y SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR DE SALUD Y EN CONCEPTO DE COLEGIATURA O ESCOLARIDAD A \$800.00.
2009	SE REALIZA NUEVAS REFORMAR SEGÚN DECRETO LEGISLATIVO NÚMERO 236, EN LA CUAL POSIBILITA UN MAYOR CONTROL DE ESAS NUEVAS FORMAS DE HACER NEGOCIOS Y ASI EVITAR LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.

1.2 ELEMENTOS RELEVANTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.2.1 HECHO GENERADOR

La legislación Tributaria establece una serie de presupuestos cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria, tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente como hecho generador, por lo que se define como “el presupuesto establecido por la ley cuya realización se origina el nacimiento de la Obligación Tributaria”¹.

En relación a la Ley de Impuesto sobre la Renta es el nacimiento de la obligación tributaria, y surge de la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio de imposición del que se trate, y dicha renta genera la obligación del pago del Impuesto sobre la Renta.²

|1 Artículo 58 del Código Tributario. | 2 Artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La Ley especifica lo que debe entenderse por Renta. Se puede establecer la siguiente definición: La Renta es definida por el Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como “la suma de los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo; lo que quiere decir, que renta son todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo sin importar su fuente que sirven para incrementar el patrimonio del mismo”.

No obstante no todas las rentas percibidas por los contribuyentes son sujetas a tributación, puesto que algunas de ellas gozan de exención, siendo estas las reguladas en los artículos 3 y 4 de la misma Ley.

En tal sentido, no todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo pueden ser computados como producto y en consecuencia ser gravados con el impuesto en referencia, puesto que existen costos y gastos necesarios para producir la renta, y conservar su fuente, los cuales deben ser deducidos de los ingresos brutos para determinar con exactitud el ingreso líquido o renta neta, como es denominado por la Ley en el Art. 28.

1.2.2 RENTA OBTENIDA

De acuerdo al artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se entiende por renta obtenida todo aquel ingreso percibido por una persona natural o jurídica que se dedique a la prestación de servicios profesionales, explotación de cualquier actividad empresarial así como también los ingresos provenientes de inversiones.¹

| 1 Artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 9 del Reglamento de dicha Ley.

1.2.3 INGRESOS EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE RENTA

Se entiende por renta excluida aquellos valores que representen cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que el patrono o empleador entrega a sus trabajadores para

que éstos desempeñen mejor su trabajo y que su obtención no significa un beneficio directo para el trabajador, ni satisfacción de sus propias necesidades estrictamente particulares ni un incremento de su patrimonio, tales como, viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina entregado y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo, además corresponde al patrono establecer mediante los documentos y registros respectivos, que tales dineros o bienes, fueron empleados para el desempeño de las labores encomendadas al trabajador.¹

¹ Artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación al artículo 28 del Reglamento de la Referida Ley.

1.2.4 IMPUESTO CAUSADO

Para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta se entiende causado el impuesto cuando:

- a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.

- b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período.

- c) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente.

d) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios.

| 1 Artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.2.5 BASE IMPONIBLE

La base imponible del impuesto es la cuantía de esa renta obtenida por el sujeto a la cual será aplicada la tasa o alícuota del impuesto, la cual determina la obligación tributaria.

|1 Artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta

1.2.6 EJERCICIO DE IMPOSICIÓN

Los ejercicios de imposición deberán ser liquidados en cada uno de los ejercicios en que éstos se logren obtener e incurrir, según el principio de independencia de ejercicio, por lo que se deben liquidar de manera independiente del que le precede y del que le siga a fin de que los resultados y ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores ni posteriores.¹

|1 Artículo 13 Literal d) de la Ley de impuesto sobre la Renta.

1.2.7 GANANCIA DE CAPITAL

Beneficios obtenidos por una persona natural o jurídica como resultado de operaciones diferentes a las que constituyen su objeto principal, y que a estas se les consignó una ganancia como producto de transacciones aisladas, fuera del curso regular de las actividades económicas a la que se dedica, además se incorpora las rentas que provengan de títulos valores obtenido por las personas naturales.

La ganancia de capital se gravará de acuerdo con las siguientes reglas:

En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital.¹

[1 Artículo 14 y 14-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.2.8 TERRITORIALIDAD

Se reputan rentas obtenidas en El Salvador, las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, las Municipalidades y las demás entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

Por lo que se entiende que las rentas son obtenidas en el país cuando provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional; es decir que de acuerdo a lo anterior, es independiente el domicilio del sujeto pasivo para considerarse rentas obtenidas en el país sino donde se realizan las actividades prestadas.¹

[1 Artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.2.9 PROPORCIONALIDAD DE LOS COSTOS Y GASTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción o la conservación de la fuente que la ley determine, así como las demás deducciones de ley.¹

Los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de las rentas gravadas así como aquellos que afecten las rentas no gravadas y las que no constituyan renta, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán hacer una separación e identificación clara e

inequívoca de las actividades gravadas y no gravadas, siendo necesario aplicar el método de proporcionalidad con base a un factor, como lo estipula dicha Ley.²

[1 Artículo 28 Inciso 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta Inciso.

[2 Artículo 28 Inciso 3° de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.2.10 GASTOS DEDUCIBLES

Para que los gastos sean considerados deducibles para los efectos fiscales del Impuesto sobre la Renta, se requiere que reúnan las siguientes características:

1. Que sean necesarios, es decir, aquellos cuya finalidad económica les atribuye tal carácter para obtener y mantener la fuente generadora de los ingresos gravables.
2. Que estén destinados a obtener y mantener la fuente, este requisito incorpora aquellos gastos efectuados en el mismo período de obtención del rédito y en cuento hayan servido a la intención indicada.
3. Que estén documentados y registrados contablemente.

CLASIFICACIÓN DEL GASTO:

- Aquellos que son necesarios para la obtención de la renta o para la preservación de la fuente. Arts. 29 y 30 de la LISR, los cuales pueden ser:
- Los que no encajan propiamente en el concepto de Renta, pero que se deducen por razones de política tributaria, sea por motivaciones de legislador, económicas o sociales. Arts. 31 y 32 de la LISR.
- Erogaciones que definen la capacidad económica de la persona natural. Art. 33 de la LISR.

1.2.11 GASTOS NO DEDUCIBLES

Son todas aquellas erogaciones que las entidades realizan pero que no se consideran indispensables para la generación de la renta y la conservación de la fuente, por lo que para efectos de Impuesto sobre la Renta se consideran como no deducibles los siguientes gastos:

- Gastos personales de vida.
- Remuneraciones por servicios ajenos a la producción.
- Intereses pagados a empleados, padres, hijos o cónyuge por préstamos.
- Los gastos y viáticos no comprobados como indispensable.
- Cantidades invertidas en adquisición de bienes o en mejoras que incrementen el valor del bien.
- Arrendamiento de vivienda, vehículo para uso de socios o accionistas.
- Utilidades que aumenten el capital, fondos de reserva que no estén establecida en la ley.
- Dividendos pagados a poseedores de acciones preferidas.
- Donaciones no comprendidas en esta ley.
- Perdidas de capital y
- Cualquier otro gasto no especificado en este artículo que no sea indispensable para la producción de la renta.

[1 Artículo 29-A numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.3 FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En la competencia del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca la propia ley.

Por lo que constituye fuente 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.

Por lo que, la doctrina legal emanada de los procesos de Amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de los Impuestos Internos y Aduana, constituirá fuente del ordenamiento tributario, en tal sentido, doctrina legal es la Jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, o siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes.³

Para llegar a tener jurisprudencia se requiere que los tribunales antes mencionados lleven diferentes procesos.

El proceso inicia, partiendo del informe presentado por el cuerpo de auditores asignados por la Dirección General, después de realizar la fiscalización, en el cual se detallan los hallazgos e incumplimientos por parte del contribuyente detectados según los criterios del auditor designado.

³ Artículo 5 de Código Tributario

El informe puede dar como resultado:

- a) Que no se determine deuda con el fisco.

- b) Que se determinen cuotas originales o complementarias de impuestos y las multas correspondientes.

En caso que se determine incumplimiento en las obligaciones tributarias la Administración envía al contribuyente copia del informe del auditor con el auto de audiencia y apertura a prueba a efecto de que éste conozca los resultados del informe y pueda ejercer sus garantías de audiencia y defensa según lo estable el artículo ciento sesenta y seis del Código Tributario.

1.3.1 PROCESO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBA

Se tendrá como plazo cinco días (si se señalan por días se entenderá que éstos son hábiles Art. diez Código Tributario) que se computarán a partir de la notificación respectiva para que el contribuyente pueda ser oído y señale sus inconformidades, vencido el plazo de audiencia se abrirá a de pruebas teniendo para ello un plazo de diez días, en el cual el contribuyente deberá presentar todas las pruebas de descargo de hecho y de derecho que puedan ayudar a desvirtuar el informe de la Dirección General de Impuestos Internos; las pruebas se deben presentar por escrito en el plazo anteriormente señalado, además se deben aclarar aquellos puntos que se aceptaren y rechazaren.

Concluido el término probatorio la Administración Tributaria someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda con fundamento en las pruebas y disposiciones legales pertinentes.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba envía notificación de lo resuelto al contribuyente la cual puede ser absoluta o determinarse cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas.

En caso de determinarse que tiene que pagar, pueden darse tres situaciones:

a) Que el contribuyente acepte lo resuelto y pague el impuesto complementario y multa determinada.

b) Que el contribuyente no acepte pero no interponga recurso en el tiempo permitido para ello, en tal caso lo resuelto por la Administración Tributaria queda firme, líquido y exigible para que el contribuyente pague.

c) Que el contribuyente no acepte la resolución y presente recurso de apelación.

Si dicho contribuyente no está de acuerdo en la resolución mediante la cual se liquidara de oficio el impuesto, puede hacer uso de su derecho de recurrir interponiendo el Recurso de Apelación ante el Tribunal de Impuestos Internos y Aduanas, siendo dicho tribunal el órgano a quien le compete la revisión de los impuestos cuando el contribuyente no se encuentre de acuerdo con la resolución en la cual se liquida de oficio el impuesto o la multa, por lo que se describe el proceso de interposición del recurso de apelación hasta llegar a obtener sentencia definitiva, la cual forma parte para la jurisprudencia.

1.3.2 PROCESO PARA LA PRESENTACIÓN DE RECURSOS ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANA

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana es el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos.

En caso que el contribuyente decida interponer recurso ante el TAIIA por no estar de acuerdo con la resolución que emita la Administración Tributaria, cuenta con quince días hábiles a partir de la notificación para interponer dicho recurso.⁴

Situaciones por las que el TAIIA declara inadmisibile el recurso:

- a) Por extemporaneidad, es decir que el contribuyente no presente el recurso en los quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva, en este caso la liquidación emitida por la Dirección General de Impuestos Internos queda firme, líquida y exigible.
- b) Por razones de competencia, es decir, si no existe liquidación de oficio por parte de la Dirección General de Impuestos Internos.

Recibido el escrito de interposición de recurso con sus copias, el Tribunal procederá a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo en el término de tres días⁵, con el fin de estudiar la admisibilidad del recurso impugnado, la presentación en tiempo, forma y la competencia del Tribunal para resolver.

Admitido el recurso el Tribunal notifica al contribuyente la aceptación o denegación al igual que a la Dirección General.

En el caso de ser aceptado éste solicita a la DGII el informe conteniendo la justificación de su actuación en relación al caso en estudio para lo cual tendrá quince días hábiles computados a partir de la notificación de la providencia correspondiente.⁶

⁴ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, artículo 2 inciso 1°.

⁵ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, artículo 4 inciso 1°.

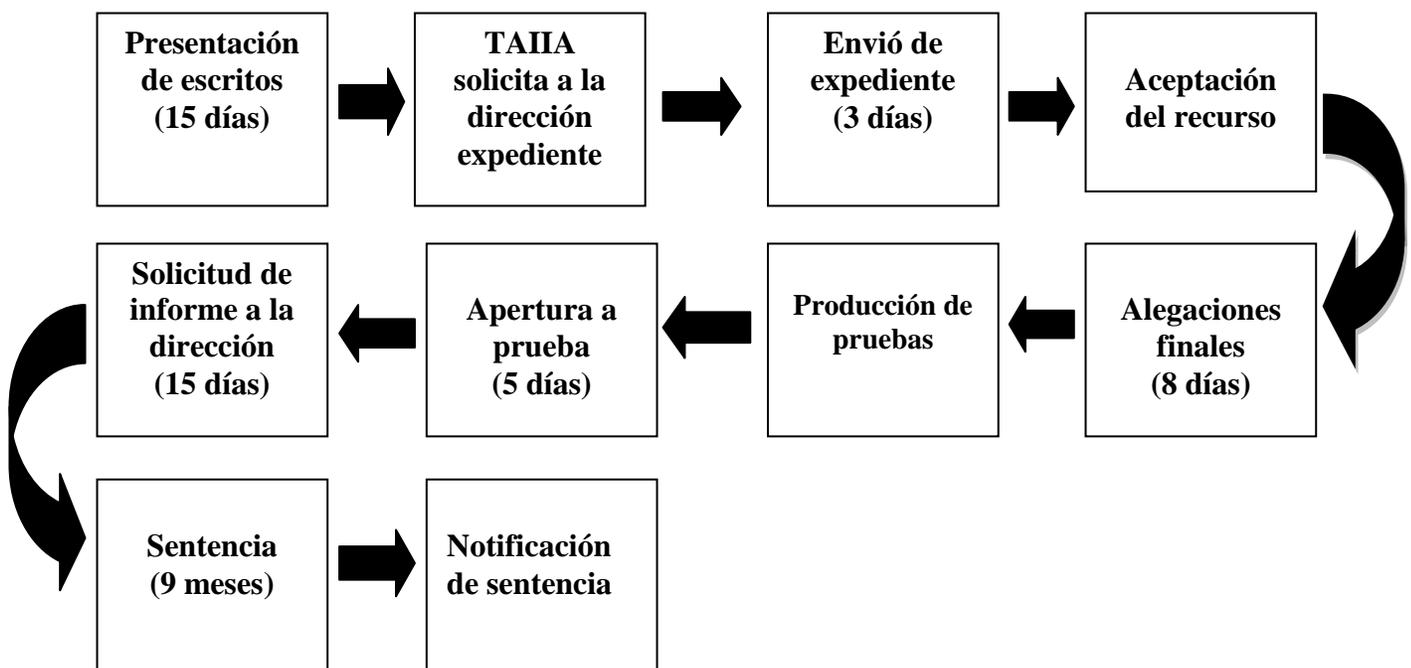
⁶ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, artículo 4 inciso 2°.

Vencido el plazo anterior si la DGII no ha devuelto el expediente se mandará a recoger y se abrirá a pruebas el incidente por el término de cinco días contados a partir de la notificación respectiva con el propósito que el contribuyente presente las pruebas de descargo ofrecidas.

Vencido el plazo anterior mandará oír al apelante para que presente sus alegatos finales en el término improrrogable de ocho días a partir del siguiente al de la notificación; transcurrido el plazo y no habiendo otras diligencias que practicar, el Tribunal tendrá como plazo para resolver el recursos de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses contados a la interposición de dicho recurso.

Luego que el tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos haya emitido sentencia, y si el contribuyente considera ilegal los actos administrativos y no estuviere de acuerdo con lo pronunciado, puede interponer demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas



Fuente: Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas

1.3.3 PROCESO DE DEMANDA EN LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEFINICIÓN

Es la demanda que se puede interponer contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, cuando ponen fin a esa vía.⁷

Corresponderá a la Sala de lo Contencioso Administrativo el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la ilegalidad de los actos de la Administración Pública.

Casos en las que no se admite acción contenciosa:

- a) Aquellos en que no se haya agotado la vía administrativa, es decir, cuando no se haya hecho uso de los recursos pertinentes.
- b) Los que sean reproducción de actos ya definitivos o firmes.

Los contribuyentes que no estuvieren satisfechos con la sentencia emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, podrán demandar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo sus inconformidades en los actos que consideren infringidos por parte de la Administración Pública, para ello contarán con un plazo de sesenta días, que se computarán a partir del día siguiente al de la notificación, y desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial si no hubiese sido notificado.

Recibido el escrito de la demanda, la Sala admitirá si reuniere los requisitos correspondientes, en caso que éstos no estuvieran completos, el contribuyente tendrá tres días hábiles a partir de la notificación para presentar las correcciones o requisitos pendientes.

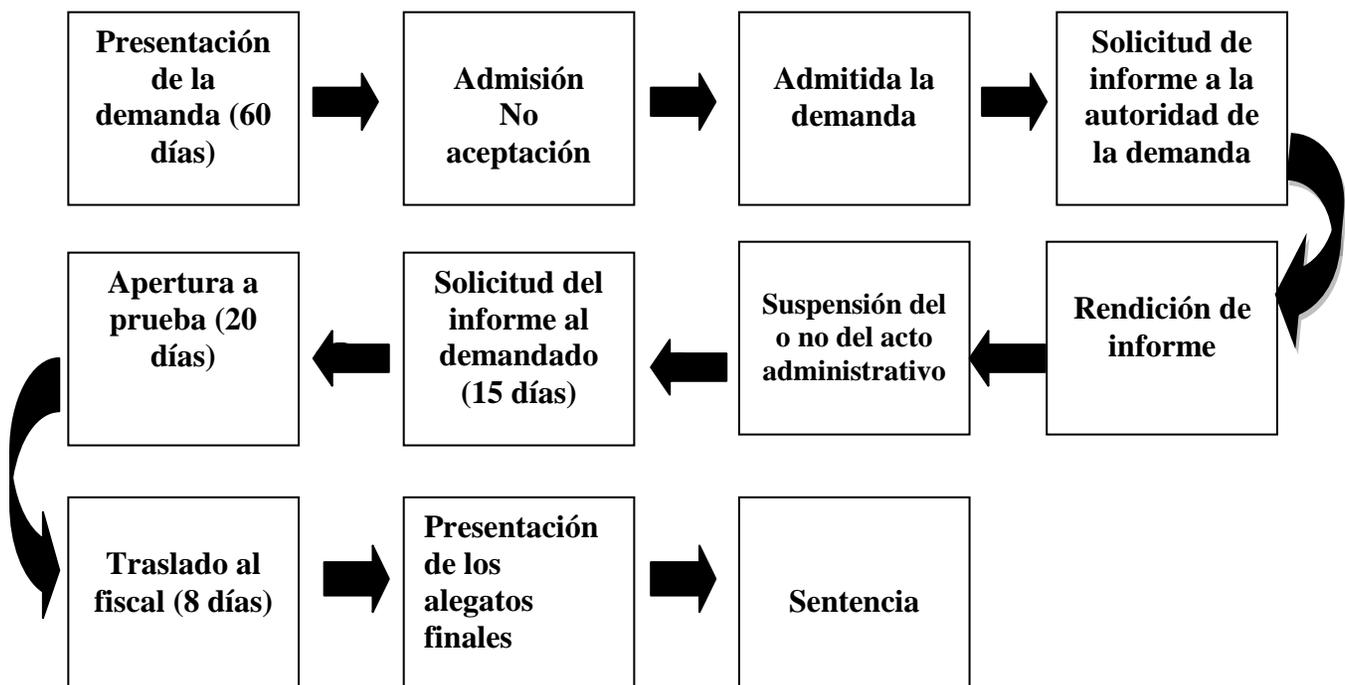
⁷ OSSORIO. Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires. Pág. 644

La Sala al admitir la demanda en el mismo acto podrá resolver sobre la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna, ésta debe notificarse.

Luego se solicitará al demandado o autoridad el informe donde se señalen si son ciertos o no los actos que se le atribuyen.

A continuación se presenta de forma gráfica el proceso para la interposición de demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, se ha señalado para una mayor comprensión los casos donde la demanda procede y cuando no procede conforme a lo establecido en la legislación.

Sala de lo Contencioso Administrativo



1.3.4 OPINIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Por otra parte la Administración Tributaria atiende consultas las cuales a pesar de que no llegan a formar parte de la Jurisprudencia ayudan al contribuyente al respecto de una duda o en una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, en relación a la aplicación de las Leyes tributarias, realizándosele dicha consulta por medio de un escrito, el cual está regulado en el artículo 26 del Código Tributario.

Para que la consulta tributaria surta sus efectos es necesario que exista identidad, claridad y precisión para que pueda ser respondida dicha consulta y consignar la opinión, la presentación de la consulta no suspende el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La respuesta al escrito es firmada por el Director General de Impuestos Internos, la cual no tiene carácter de resolución, y deja de ser vinculante para la Administración Tributaria cuando hayan sido modificadas las condiciones que motivaron a presentar el escrito.

CAPITULO II

2. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

2.1. ESTRUCTURA DE CONTENIDO DEL CAPÍTULO

En éste capítulo se plantean diferentes fallos, sentencias y opiniones que han sido emitidas por la Corte Suprema de Justicia, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas y por la Administración Tributaria respectivamente, con respecto a la Ley de Impuesto sobre la Renta relacionando la jurisprudencia emitida por dichas instancias con la referida Ley.

En primer lugar se fundamenta el aspecto legal contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta para relacionarlo con los pronunciamientos emitidos por los Organismos mencionados en el párrafo anterior, y se planteará la controversia resultante entre el contribuyente y la institución involucrada.

En segundo lugar se expresa, el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, y de la Administración Tributaria, sobre la controversia planteada. Es de considerar que en algunos casos se puede tener sólo el pronunciamiento de una de las partes, o dos de ellas.

Y por último, se concluye con un comentario basado en los tres pronunciamientos emitidos por las instancias respectivas y aquellos artículos que no hayan sido objeto de consulta o que, implícitamente, no se encuentren involucrados en sentencias o fallos; se toman como referencia algunas definiciones o doctrinas.

2.2. DESARROLLO DE CASOS

2.2.1 PRODUCTOS EXCLUÍDOS DEL CONCEPTO DE RENTA

El presente caso trata del Art 3 Numeral 1) que establece cuales son aquellos productos que no constituyen renta para quien las recibe. Y se plantea un caso entre un empleador y patrono.

Fundamento Legal: Art 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 28 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art. 3 No constituyen rentas para los efectos de la ley de Impuesto sobre la Renta:

- 1) Los valores recibidos por el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono en concepto de viáticos para transporte, siempre que las actividades a las que se destinen dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de renta del patrono o para la conservación de la fuente de dichas rentas.

Controversia: El empleado expresa que la empresa para la que presta sus servicios como Técnico Vacunador, no le proporciona transporte para visitar a sus clientes por lo que utiliza su vehículo, dicha empresa le paga la depreciación, pero a dichos ingresos la sociedad le realiza la respectiva retención junto con la remuneración percibida, por lo que el empleado solicita a la Administración Tributaria le explique si dicha depreciación se debe de considerar como renta excluida de acuerdo al artículo 3 numeral 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como viático ya que esto afecta su presupuesto familiar.

De acuerdo al artículo 3 numeral 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta la Administración Tributaria emitió su opinión referente a la **depreciación del vehículo en caso de un asalariado**, establece que no constituyen rentas para efectos de dicho impuesto, los valores que reciba el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono, tales como: viáticos, herramientas de trabajo y equipos de oficina, siempre que las actividades a las que se destinan dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de rentas para el patrono o para conservar la fuente

de dichas rentas; ahora bien, la depreciación no se puede considerar como viático, ya que este representa una retribución hecha por el empleador a su empleado, destinado a cubrir los gastos de este cuando tienen que realizar su trabajo fuera de su lugar habitual, por lo que el empleado necesita para realizar su trabajo son jeringas, aguja, el medicamento; pero no un vehículo, en atención a que la vacunación puede realizarla aun sin ese medio de transporte, por lo que no pueden considerarse como productos o utilidades excluidos del concepto de renta, ya que es aplicable en todo sentido lo señalado en el numeral 1) inciso tercero del artículo antes citado.⁸

Comentario: La Administración Tributaria en lo referente a la consulta realizada expreso que la empresa actúa correctamente al efectuar la retención correspondiente a las remuneraciones pagadas al contribuyente, las cuales no corresponden a depreciación sino más bien a renta gravada obtenida por el contribuyente.

2.2.2 RENTAS NO GRAVABLES

El siguiente caso muestra un ejemplo de rentas no gravadas que se encuentran reguladas en el Art 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, específicamente aquellas que son declaradas como tal, por la Asamblea legislativa.

Fundamento legal: Art 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 29 y 30 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art. 4.- Son rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

- 1) Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto sean declaradas no gravables.

⁸ Consulta a la Administración Tributaria Ref 1201-OPJ-049-2006

Controversia: El contribuyente contrató servicios de consultoría a un proyecto del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), el cual sería financiado en un porcentaje por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y otra parte por el MAG, por lo que el contribuyente declaró como ingresos no gravados los que obtuvo por dicha prestación de servicio, por proceder el pago de un organismo que goza de exención de impuestos (BID).

Con respecto a lo anterior la Sala de lo Contencioso Administrativo expresó que la exención tributaria de la que gozan las operaciones y transacciones que realice el BID, según el Convenio Constitutivo del BID, se refiere a las operaciones activas y pasivas propias del BID, y que para gozar de esa exención los pagos los debe efectuar directamente el BID a la prestadora del servicio. En este caso en particular el contrato fue entre el MAG y el Contribuyente en el cual se estableció que los pagos por los servicios de consultoría derivados del contrato serían financiados con fondos del contrato de préstamo otorgado por el BID al Gobierno de El Salvador, es decir, que el BID pago los servicios no con recursos propios, sino que los pagos se hicieron con recursos propios del Gobierno de El Salvador, que no gozan de exención tributaria, provenientes del préstamo otorgado ya que el contribuyente prestó los servicios al MAG y no al BID.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es de la opinión que los alcances del Convenio celebrado entre el BID y el gobierno de la República de El Salvador, contiene exenciones tributarias dirigidas al BID, en el sentido que si los "recursos" para efectuar los proyectos contratados salen del patrimonio del BID, la exención se concreta, no así, si los "recursos" eran del Gobierno de El Salvador. En este punto sí coincidió el Tribunal con la interpretación dada por la Dirección General para fundamentar la liquidación de oficio, pues no cabe duda que los "recursos" para cubrir tales erogaciones, a pesar de pagarse directamente desde el exterior, eran recursos propios del Gobierno, eso sí, obtenidos mediante Préstamo

Internacional. Por lo antes expuesto se confirmó la liquidación de oficio, por no existir exención alguna.⁹

Comentario: El Art. 4 establece los tipos de rentas que se consideran no gravables de impuesto sobre la renta, una de ellas son las rentas que provienen de contratos aprobados por la Asamblea Legislativa, pero en el caso que un contribuyente tenga relación directa o indirecta con organismos que gocen de exención de impuestos, provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo, el Art 4 numeral 1) no especifica cuáles deben ser algunos de los requisitos que se deben cumplir para poder gozar de la exención.

2.2.3 GANANCIA DE CAPITAL

El siguiente caso se trata de la figura de la ganancia de capital, específicamente la manera de determinar el período de posesión del bien para calcular el impuesto, cuando se trata de bienes recibidos en herencia

Fundamento Legal: Art 14 y 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art 15,16 y 17 Reglamento de la Ley de impuesto sobre la Renta.

Art. 14.- La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas:

3) El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará en el caso de que sea adquirido a título oneroso deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley. El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante.

⁹ Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, ocho de julio de dos mil cuatro. Ref. 57-0-2002

Controversia: El contribuyente vende bienes que ha recibido en donación, y para determinar si hay ganancia o pérdida de capital, calcula el plazo de posesión, a partir de la fecha en que adquirió los bienes el donante.

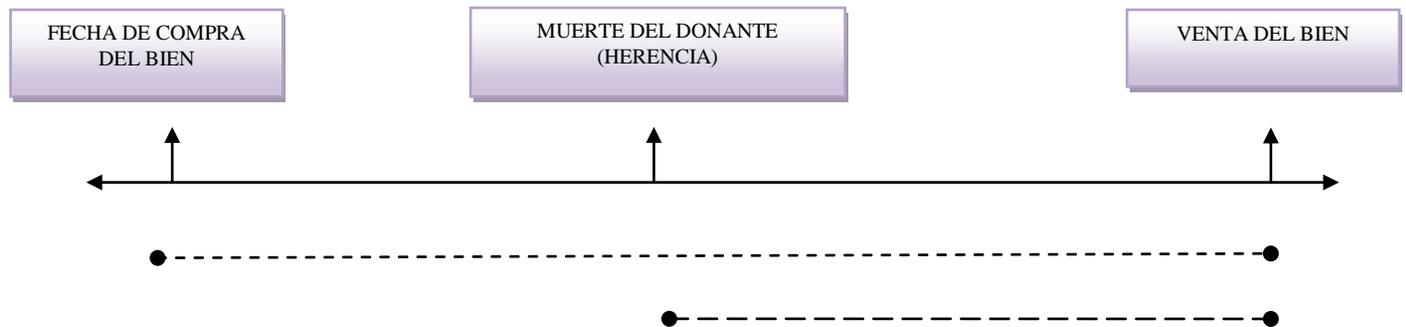
La Sala de lo Contencioso Administrativo expresa con respecto a la ganancia de capital bajo la figura de la Herencia o Donación, que es una de las formas en que se puede dar la transferencia de bienes muebles e inmuebles no habituales, en donde, si estos fueran los casos, el costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia a que se refiere el Art. 14 numeral 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, será el costo básico del donante o causante, y para sustentar el plazo de la posesión de los bienes se debe contar a partir de la fecha en que los adquirió la persona causante, por lo tanto, lo previsto en dicho inciso no es más que una regla para efectos de gravar la ganancia de capital cuando los bienes de que se traten sean adquiridos por donación o herencia. En ese sentido, en caso que los bienes que originan dicha ganancia hayan sido adquiridos por donación o herencia, se gravará con base a tal regla.¹⁰

CASO PRÁCTICO

El contribuyente recibe un bien en herencia, y cuando decide venderlo, calcula el plazo de posesión del bien desde la fecha de compra del donante, para efecto de la determinación de ganancia o pérdida de capital.

¹⁰ Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, veinte de diciembre de dos mil cuatro. Ref. 254-A-2002.

CÁLCULO DEL PLAZO DE POSESION DE LOS BIENES RECIBIDOS EN HERENCIA PARA CÁLCULO DE GANANCIA DE CAPITAL



----- Plazo de posesión considerado por el contribuyente

----- Plazo de posesión que se debe considerar cuando el bien es heredado.

Comentario: La Ley de Impuesto sobre la Renta, no explica de manera amplia, la regla para calcular el período de posesión de un bien adquirido por herencia y es vendido posteriormente. Por lo que para la determinación de la ganancia o pérdida de capital, el plazo de posesión del bien, deberá calcularse desde la fecha de recibido el bien y no la fecha que lo adquirió la persona que lo dio en herencia.

2.2.4 RENTAS OBTENIDAS EN EL SALVADOR

El presente caso trata de un contribuyente que no declaró ingresos que fueron obtenidos dentro del territorio nacional.

Fundamento Legal: Art 16 Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 11 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art. 16.- Se reputan rentas obtenidas en El Salvador, las que provengan de bienes situados en el país, así como de actividades efectuadas o de capitales invertidos en el mismo, y de servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República.

Controversia: Según la DGII, el contribuyente no declaró ingresos por servicios provenientes de la venta de licencias de uso de software, asesoría técnica, capacitaciones al personal, instalación y mantenimiento, por considerarlos rentas obtenidas en el exterior, ya que el certificado de registro del software se encuentra fuera del país (matriz).

Al respecto la Sala de lo Contencioso Administrativo expresa que son rentas obtenidas en el país cuando provengan de actividades realizadas en el territorio nacional, no importando el domicilio del prestador del servicio, ni donde se paga la remuneración, sino donde se presta. En este sentido, los servicios en la mayoría de ocasiones se reciben y se prestan simultáneamente, es decir, que si la persona que los recibe se encuentra en el país, es imposible que la persona que los presta no los haya realizado en el territorio nacional. La sociedad actora realiza la entrega del software, por lo tanto, debe separarse el lugar donde se realiza la distribución y comercialización del software, del lugar en donde son adquiridos por el contribuyente para poder realizar su trabajo.

Por su parte el Tribunal de Apelaciones en su calidad de ente contralor de la legalidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, al conocer del recurso interpuesto por la sociedad apelante, siguió el procedimiento conforme a la ley, para el ofrecimiento de pruebas, pero la parte actora no presentó ningún tipo de pruebas, por lo que confirmó lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos, la cual expresó que sobre la aplicación del principio de territorialidad, la sociedad demandante obtuvo ingresos en territorio salvadoreño; asimismo

argumenta que cuando el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las rentas provenientes de bienes situados o de actividades realizadas en el país se consideran rentas obtenidas en El Salvador, se está refiriendo “al criterio de vinculación del lugar de la realización de los hechos generadores y no al domicilio del sujeto que haya obtenido los ingresos que constituyen renta”.¹¹

Comentario: El art. 16 de la ley de impuesto sobre la renta, establece que las rentas que se considerarán obtenidas en el territorio nacional, son todas aquellas rentas provenientes de servicios prestados o utilizados en el país, independientemente se reciban o se paguen en el extranjero. Es decir, no importa donde se encuentre el domicilio del sujeto pasivo, sino que siempre y cuando el servicio haya sido realizado dentro del territorio nacional, la renta se considera obtenida en El Salvador.

2.2.5 PROPORCIONALIDAD

El siguiente caso trata de un contribuyente que debe aplicar factor de proporcionalidad, ya que obtiene ingresos gravados como no gravados.

Fundamento Legal: Art 28 Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 32 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art 28 Inciso Tercero. Los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la Ley deberán proporcionalizarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no

¹¹ Sala de Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia San Salvador, veintinueve de mayo de dos mil seis. Ref. 27-2005

constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Controversia: El contribuyente realiza operaciones gravadas como no gravadas ya que opera con incentivos de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización según acuerdo número 137 de fecha 25 de marzo de 1999, emitido por el Ministerio de Economía, por lo que para efectos de la Ley de Impuesto según el artículo 28 inciso tercero, debe aplicar proporcionalidad, por lo que en tal sentido la contribuyente solicita a la Administración Tributaria, que proporcione opinión respecto a la forma de aplicar el factor de proporcionalidad de dicho artículo en referencia.

La administración Tributaria expresa referente a la proporcionalidad, que si la contribuyente obtiene ingresos gravados y no gravados o que no constituyen rentas y puede identificar claramente los costos y gastos relacionados con la producción de ingresos gravados y vinculados con la generación de ingresos no gravados, deberá identificar claramente los costos y gastos que se relacionen con tales actividades generadoras de ingresos, a efectos de que sean deducibles de la renta obtenida, de conformidad a lo previsto en los incisos primero y segundo del artículo antes mencionado, únicamente los vinculados con los ingresos gravados, y es que, lo que la ley ha previsto evitar es que se produzcan deducciones indebidas de costos y gastos que no han generado ingresos gravados, y justamente el mecanismo de la proporcionalidad pretende contrarrestarlo en los casos en los cuales no sean identificable ni separable hacer esa discriminación de costos o gastos para una y otra fuente de ingresos gravados, y ello facilite o promueva la deducción de costos o gastos que no produzcan rentas gravadas.¹²

¹² Consulta a la Administración Tributaria. Ref 1201-OPJ-0101-2006.

CASO PRÁCTICO

PROPORCIONALIDAD DE LOS COSTOS Y GASTOS VINCULADOS CON RENTAS GRAVADAS Y NO GRAVADAS

En el caso en que la contribuyente no puede identificar claramente los costos y gastos relacionados con la producción de ingresos gravados y con la generación de ingresos no gravados, por lo que deberá aplicar la proporcionalidad del gasto según lo establecido al artículo 28 inciso último de La Ley de Impuesto sobre la Renta.

A continuación se detallan los ingresos que posee el contribuyente, y como se debe de realizar la proporcionalidad de costo y gasto:

Ingresos no gravados Determinados.....\$144,216.18

Ingresos Gravados Determinados para efectos

de la Proporcionalidad.....\$238,700.85

Ingresos por Arrendamiento Declarados	\$ 154,179.10
Ingresos por Imprenta	\$ 21,508.99
Por Sueldos	\$ 25,542.90
Por arrendamientos determinados	\$ 37,063.27
Ingresos por venta de viruta	<u>\$ 406.59</u>

TOTAL INGRESOS OBTENIDOS DETERMINADOS.....\$382,917.03

De los ingresos Gravados Determinados para efectos de la proporcionalidad, no se consideran los siguientes: Ingresos por Arrendamiento declarados, Ingresos por Sueldos ni los Ingresos por arrendamiento determinados, debido a que en la obtención de dichos ingresos no se incurren en costos y gastos, esto se efectúa del análisis a lo establecido en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual tiene por norma general admitir aquellos costos y gastos, que sean necesarios para la generación de la renta o la conservación de su fuente; en el que se

establece el mecanismo a través del cual se pretende evitar que costos o gastos que no son deducibles se incorporen como tales en la declaración, a efecto de disminuir la base imponible y producir una reducción o neutralización del impuesto a pagar.

El inciso final del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece un mecanismo por medio del cual se determina el porcentaje de costos o gastos susceptibles de deducción y aquello que no es factible deducirse. Este mecanismo resulta aplicable en los casos de contribuyentes que como producto de la realización de su actividad económica obtienen tanto ingresos gravados como no gravados o ingresos que no constituyen renta, lo cual sirve para garantizar que los contribuyentes no se deduzcan costos o gastos no vinculados con la generación de rentas gravadas.

Para determinar el factor a aplicar a los costos y gastos vinculados con rentas gravadas y no gravadas se efectúa lo siguiente:

Se divide el valor de rentas gravadas entre el total de rentas obtenidas en la investigación así:

Ingresos por Imprenta + Ingresos por Venta de Viruta

Total Ingresos Obtenidos Determinados

Con valores se obtiene: $\$21,915.58 / \$382,917.03 = 0.0572 \times 100 = 5.72 \%$

Porcentaje que corresponde a rentas gravadas del total de rentas obtenidas por la contribuyente, dicho porcentaje es utilizado para establecer los costos y gastos que le corresponde deducirse a la contribuyente fiscalizada por la generación de rentas gravadas, tal como se muestra a continuación:

Concepto	Costos y Gastos determinados como vinculados con rentas gravadas y no gravadas	Monto deducible 5.72%	Valor no deducible 94.28%
Costo de Ventas	\$59,566.72	\$3,407.22	\$56,159.50
Gastos de Venta	\$4,287.86	\$245.27	\$4,042.59
Gastos de Administración	\$22,326.58	\$1,277.08	\$21,049.50
Total	\$86,181.16	\$4,929.57	\$81,251.59

Por lo que el contribuyente le corresponde deducirse el valor de **cuatro mil novecientos veintinueve dólares cincuenta y siete centavos (\$4,929.57)** en concepto de costo y gastos, estableciéndose que del valor consignado como deducible en la declaración de impuesto sobre la renta en el ejercicio impositivo de dos mil cinco el cual asciende al valor de **ciento dos mil ochocientos ocho dólares (\$102,808.00)** por la sociedad, el valor de **noventa y siete mil ochocientos setenta y ocho dólares cuarenta y tres centavos (\$97,878.43)** corresponde a costo no deducible de la renta gravada obtenida por la contribuyente, por lo que se establece objeción a los costos y gastos reclamados así:

Costos y Gastos Declarados	Costos y Gastos Deducibles Determinados	Costos y Gastos No Deducibles Determinados
\$102,808.00	\$4,929.57	\$97,878.43

Comentario: La proporcionalidad a que se refiere el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta debe ser aplicada en aquellos casos en que no sea posible identificar si las erogaciones se relacionan con actividades generadoras de rentas gravadas, no gravadas o que no constituyan renta. Las demás erogaciones deben separarse entre las que sean necesarias para la generación de la renta gravada y las no gravadas, en cuyo caso las primeras serán deducibles, no así las segundas.

2.2.6 GASTOS DEDUCIBLES

Se consideran gastos deducibles de la renta obtenida, según el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los siguientes:

- Remuneraciones
- Gastos de viaje al Exterior y viáticos al interior del país.
- Intereses
- Mantenimiento

Dichos gastos mencionados anteriormente se desarrollaran a continuación:

2.2.6.1 REMUNERACIONES

El siguiente caso trata sobre la deducibilidad de las indemnizaciones provisionadas por arriba de lo permitido en el Código de Trabajo

Fundamento Legal: Art 29 Numeral 2) y Art 4 Numeral 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art 29 Numeral 2) Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios, comisiones, aguinaldos, gratificaciones, y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta gravada. Las cantidades pagadas por indemnizaciones laborales por despido y las bonificaciones por retiro voluntario, cumpliendo con los establecido en el Art 4 numeral 3 inciso segundo de la Ley de Impuesto

sobre la renta que expresa que las indemnizaciones no deben exceder de un salario básico de treinta días por cada año de servicio..

Controversia: El contribuyente declaró como gasto deducible una provisión de pago de indemnización a los directivos de la empresa, por un monto mayor al permitido por el Código de Trabajo.

La Sala de lo Contencioso Administrativo es de la opinión que la provisión para pagar indemnizaciones concedidas a los directivos de la empresa, no constituyen indemnización sino un reparto de los ingresos obtenidos durante el ejercicio bajo la figura de indemnización, ya que no existió ruptura de la relación laboral, que es ahí cuando surge el derecho al pago de una indemnización. Agregando también que el contribuyente se dedujo en concepto de indemnización, un monto mayor que lo debido, es decir, el que establece el Código de Trabajo, que para efectos de indemnización éste establece que será el equivalente al salario básico de treinta días por cada año de servicio. Por lo tanto en razón de que no constituye un gasto necesario para la producción y conservación de la fuente de ingresos es un gasto no deducible de la renta obtenida.

Sobre esto el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas expresó que los gastos por indemnización reclamados por el contribuyente, no son deducibles de la renta obtenida, por la razón de que tales indemnizaciones otorgadas al personal sobrepasan los límites establecidos en la legislación laboral, así también porque no existe un término de la relación laboral y menos aún son necesarios si éstos tienen carácter de voluntarias en donde no media coercibilidad alguna para su otorgamiento, además que no existe una disposición expresa en la ley vigente, que establezca que son deducibles, de tal manera que si el receptor de la indemnización goza de no gravabilidad o exención del impuesto por permitirlo el Art 4 de la ley, no implica que por inferencia también resulten con igual tratamiento para el dador. Por lo tanto, tales erogaciones no califican como gastos deducibles de la renta obtenida, primero por no encontrarse expresamente establecida por la ley como deducibles y por no responder al carácter

de ser gastos necesarios para la obtención de la renta ni la conservación de la fuente, aún cuando se haya pagado o provisionado las mismas.¹³

Comentario: La ley de Impuesto sobre la Renta establece que serán deducibles de la renta obtenida las indemnizaciones que se paguen a los empleados de acuerdo a lo establecido en las leyes competentes, que en este caso sería el Código de Trabajo, que establece que la indemnización será el equivalente al salario básico de treinta días por cada año de servicio y que ésta figura procede cuando se ha dado una ruptura de la relación laboral entre el patrono y el trabajador.

También en lo referente al artículo 29 numeral 2 la Administración Tributaria ha emitido opinión referente al pago del personal en concepto de indemnización, aun cuando dicho personal continúa trabajando, por lo que ha sido ni despedido ni se retira voluntariamente.

Controversia: Mediante escrito realizado por un contribuyente a la Dirección General de Impuestos, por medio del cual solicitan que se le aclare si es deducible para el Impuesto sobre la Renta, el pago que les hacen al personal en concepto de indemnización, aclarando que dicho personal continúa trabajando, quiere decir que no se despiden ni se retira voluntariamente.

La indemnización constituye un ingreso para el trabajador, pero es de aclarar que este tipo de ingresos tiene una particularidad, está clasificado como renta no gravada, esto siempre y cuando cumpla con los requisitos del artículo 29 numeral dos inciso primero los cuales son que para ser deducibles deben de haberse realizado las correspondientes retenciones de seguridad social, provisionales y de impuesto sobre la renta siempre y cuando se encuentren sujetas a ellas,

¹³ Sala De Lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, veintiocho de julio de 2000. Ref 26-T-98

además de que sean percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, también por despido o bonificaciones por retiro voluntario, si no cumplierse con estos requisitos no se consideraran deducibles del impuesto respectivo.¹⁴

Comentario: Es deducible del Impuesto sobre la Renta según el artículo 29 numeral uno inciso primero, las indemnizaciones, las cuales son percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedades, también por despidos o bonificaciones por retiro voluntario, siempre y cuando sean compensaciones por servicios prestados directamente en la producción de renta gravada, será deducible de acuerdo al artículo 29 numeral dos inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debiendo cumplirse con los requisitos de haberse realizado y enterado las correspondientes retenciones de seguridad social, previsionales y de Impuesto sobre la Renta, de lo contrario no serian deducibles del impuesto respectivo.

2.2.6.2 GASTOS DE VIAJE AL EXTERIOR Y VIÁTICOS AL INTERIOR DEL PAÍS

El contribuyente, en este caso, se deduce gastos por pasajes aéreos a nombre de él y su familia.

Fundamento Legal: Art 29 numeral 3) Ley de Impuesto sobre la Renta.

Art 29 Numeral 3) El costo de los pasajes pagados por el patrono estrictamente vinculados con viajes realizados en actividades propias del negocio. Esta deducción únicamente es procedente cuando el viajero sea el contribuyente, su representante legal o empleados del contribuyente cuyo vínculo laboral pueda ser comprobado.

¹⁴ Consulta a la Administración Tributaria Ref 1201-OPJ-129-2007.

Controversia: El contribuyente se deduce gastos de viaje por compra de pasajes aéreos que corresponden, según documentación, al contribuyente y a su familia.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas expresa que el Costo de los pasajes, impuestos, alimentación, hospedaje comprobados con documentos y que estén vinculados con la realización de viajes indispensables en el negocio o producción, son deducibles de la Renta Obtenida según el Art 29 numeral 3) siempre y cuando el pasajero sea el contribuyente, el representante legal o sus empleados. Pero el documento probatorio de la compra de los pasajes aéreos que muestra el contribuyente, por si mismo, no establece ni mucho menos justifica que exista vinculación de dicho gasto con la fuente generadora de ingresos, por el hecho de que los pasajes aéreos están a nombre del mismo contribuyente y de sus familiares.¹⁵

Comentario: Los gastos en concepto de viajes, según la ley de impuesto sobre la renta serán deducibles siempre que se compruebe que son necesarios con la fuente productora de los ingresos, y que tengan una estrecha vinculación con el tipo de negocio, por lo que no serán deducibles todos aquellos gastos de viajes que paguen los familiares del contribuyente bajo éste concepto ya que no tendrán relación con la renta obtenida.

2.2.6.3 INTERESES

En el presente caso el contribuyente se dedujo intereses provenientes de un préstamo que no fué utilizado en su totalidad en la fuente generadora de ingresos.

Fundamento Legal: Art 29 Numeral 10) Ley de Impuesto sobre la Renta.

¹⁵ Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. San Salvador, diecisiete de agosto de dos mil uno. Inc. R00003012 TyM

Art 29 Numeral 10) Los intereses pagados por cantidades tomadas en préstamo siempre y cuando sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable. Cuando se adquiera un financiamiento y se utilicen esos fondos para otorgar financiamientos totales o parciales, pactando una tasa de interés más baja que la asumida, únicamente serán deducibles los intereses asumidos en el financiamiento fuente, hasta el monto de la tasa de interés más baja convenida en el o los financiamientos otorgados.

Controversia: El contribuyente se dedujo gastos por intereses provenientes de un préstamo que le otorgó una institución financiera, del cual a su vez una parte de ese préstamo recibido lo otorgo como préstamo sin intereses a otra sociedad relacionada, es decir, que el contribuyente no invirtió el préstamo en su totalidad en la fuente generadora de los ingresos.

Sobre lo anterior la Sala de lo Contencioso Administrativo se expresa que son deducibles de la renta obtenida únicamente los intereses generados por la parte del préstamo que si se invirtió en la fuente productora de ingresos, por consiguiente, es claro que la deducción de los intereses pagados al Banco respecto de las sumas que el contribuyente otorgó en calidad de préstamo sin intereses a la otra sociedad no procede debido a que dicho monto no fue invertido en la fuente generadora de ingresos del contribuyente. Lo anterior significa que el contribuyente debió considerar como gastos no deducibles del impuesto sobre la renta, la proporción de los intereses que él pago al Banco y que correspondían al préstamo otorgado a la otra sociedad, o cobrar tal proporción de intereses a la sociedad deudora.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas es de la opinión que el hecho que el pacto entre el contribuyente y la sociedad que se le dio parte del préstamo, se haya estipulado que se iba a tener un fondo en común y que no se cobrasen intereses , no tiene trascendencia en el pago de los impuestos , cual es el caso de deducir de la renta obtenida la totalidad de los intereses, por manifestar que fue para invertir en la fuente generadora de la renta gravable por el simple hecho de manifestar que son personas jurídicas afines, cuando debe

entenderse que legalmente cada sociedad es independiente una de la otra, y no significa que sean la misma contribuyente, sino que son diferentes y por ende cada una de ellas tiene obligaciones independientes para con la administración tributaria, por lo tanto los intereses serán deducibles toda vez que los recursos obtenidos de los préstamos hayan sido invertidos en la fuente productora del contribuyente que pretende reclamarlos.¹⁶

CASO PRÁCTICO

En el año 2009 el contribuyente realizó un préstamo por \$200,000.00 con una institución financiera, del cual solo invirtió en la fuente generadora de ingresos gravados la cantidad de \$75,000.00 y el resto lo dio en préstamo a una compañía relacionada sin intereses.

DATOS:

MONTO PRESTAMO	\$ 200,000.00
TASA DE INTERES	6% ANUAL
PLAZO	4 AÑOS
CUOTAS ANUALES	\$ 57,718.30

La tabla de amortización del préstamo en su totalidad es la siguiente:

TABLA DE AMORTIZACION

CUOTA	PAGO TOTAL	INTERESES	AMORTIZACION	SALDO
				\$ 200,000.00
1	\$ 57,718.30	\$ 12,000.00	\$ 45,718.30	\$ 154,281.70
2	\$ 57,718.30	\$ 9,256.90	\$ 48,461.40	\$ 105,820.30
3	\$ 57,718.30	\$ 6,349.22	\$ 51,369.08	\$ 54,451.22
4	\$ 57,718.29	\$ 3,267.07	\$ 54,451.22	\$ 0.00
TOTALES		\$ 30,873.19	\$ 200,000.00	

¹⁶ Sala de Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia: San Salvador, veintiocho de julio de dos mil tres. Ref. 220-M-2001

El contribuyente se dedujo \$ 30,873.19 en concepto de intereses durante el ejercicio, de los cuales únicamente tenía derecho a deducirse la proporción de los intereses generados por la parte del préstamo invertido en la fuente generadora de ingresos gravados, según el Art. 29 numeral 10). Es decir solamente \$ 11,577.45 que son los intereses provenientes de \$75,000.00 que fueron los realmente utilizados en la generación de renta gravada. (Ver Tablas separadas)

TABLA DE AMORTIZACION (USO EN LA FUENTE GENERADORA DE INGRESOS)

CUOTA	PAGO TOTAL	INTERESES	AMORTIZACION	SALDO
				\$ 75,000.00
1	\$ 21,644.36	\$ 4,500.00	\$ 17,144.36	\$ 57,855.64
2	\$ 21,644.36	\$ 3,471.34	\$ 18,173.02	\$ 39,682.62
3	\$ 21,644.36	\$ 2,380.96	\$ 19,263.40	\$ 20,419.22
4	\$ 21,644.37	\$ 1,225.15	\$ 20,419.22	\$ (0.00)
TOTALES		\$ 11,577.45	\$ 75,000.00	

TABLA DE AMORTIZACION (USO PARA PRESTAMOS A TERCEROS)

CUOTA	PAGO TOTAL	INTERESES	AMORTIZACION	SALDO
				\$ 125,000.00
1	\$ 36,073.94	\$ 7,500.00	\$ 28,573.94	\$ 96,426.06
2	\$ 36,073.94	\$ 5,785.56	\$ 30,288.38	\$ 66,137.68
3	\$ 36,073.94	\$ 3,968.26	\$ 32,105.68	\$ 34,032.00
4	\$ 36,073.92	\$ 2,041.92	\$ 34,032.00	\$ 0.00
TOTALES		\$ 19,295.74	\$ 125,000.00	

Los intereses pagados (\$19,295.74) a la institución financiera por los restantes \$125,000.00 no son deducibles para el contribuyente ya que no fueron invertidos en la fuente, por lo tanto, el 25% de \$19,295.74 es el impuesto dejado de pagar en su correspondiente ejercicio por haberse reclamado deducibles la totalidad de los intereses pagados al banco.

Bajo el supuesto de que el contribuyente obtuvo ingresos gravados durante el ejercicio 2009 por \$100,000.00, se obtienen los siguientes comparativos de resultados.

Según contribuyente

Ingresos	\$ 100,000.00
Menos:	
Gastos Deducibles	\$ 30,873.19
Intereses	
Base Imponible	\$ 69,126.81
25% ISR	\$ 17,281.70

Según DGII

Ingresos	\$ 100,000.00
Menos:	
Gastos Deducibles	\$ 30,873.19
Intereses	
Mas:	
Gastos No Deducibles	\$ 19,295.74
Intereses	
Base Imponible	\$ 88,422.55
25% ISR	\$ 22,105.64

Diferencia de Impuesto

\$ 4,823.94

Comentario: En el presente caso muestra que el pago de los intereses del préstamo otorgado por el Banco, de haberse utilizado el 100% del préstamo en la fuente, indiscutiblemente se hubiese considerado todo el pago de los intereses como un gasto deducible y por constatar que parte de ese dinero se trasladó a otras personas sin que ello le produjera renta, es lógico que el pago de intereses por dichas sumas no constituye un gasto deducible según el Art. 29 numeral 10).

2.2.7 PÉRDIDAS DE CAPITAL

El siguiente caso trata de un contribuyente que se dedujo gastos por pérdidas en sus inventarios, procedente de cambio de productos por estar próximos a vencerse.

Fundamento Legal: Art 29-A Numeral 10) Ley de impuesto sobre la Renta.

Art 29-A Numeral 10) Las pérdidas de capital, sea que éstas provengan de las transacciones a que se refieren los artículos 14 y 42 de la Ley de impuesto sobre la Renta, así como todas aquellas que provengan de transacciones distintas a las antes citadas;

Controversia: El contribuyente reclama como gastos deducibles la pérdida que tiene por la destrucción de los productos vendidos que le devuelven sus clientes por estar próximos a vencerse y ya no estar aptos para el consumo.

Respecto a lo anterior, el Tribunal de apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas advierte en primer lugar, que las operaciones de retiro se realizan después de transferirse los bienes y por ende, después de obtenerse la ganancia operacional. Por lo que, de conformidad al Art. 31 del Reglamento de la Ley de la materia, es afín al principio de que el Fisco no comparte los riesgos de las empresas cuando de pérdidas de trata, sea de activos o de operaciones, –debiendo entenderse que cuando se alude a la expresión “pérdida de capital, lo expresa en el sentido de tratarse de pérdida de activo” y para nada de pérdida bajo el concepto de Ganancia de Capital– no pudiendo así aceptarse la consideración de gasto sobre aspectos en los que la asunción de riesgos es voluntaria de la empresa que lo realiza, siendo que en principio quien debería cargar con esa responsabilidad es la adquirente de los bienes, según fuere la relación de tales bienes y la rotación en sus inventarios y otros factores propios de su política empresarial. En segundo lugar, no es viable considerar que el gasto lo sea para preservar la fuente de ingresos, porque aparte de consistir en una operación extemporánea, ello no es indispensable para su mantenimiento, sobre todo, cuando es la empresa la que voluntariamente asume el riesgo justificando razones de imagen empresarial, pero que en sí resulta la erogación correspondiente no indispensable, ni para obtener la renta ni conservar su fuente de conformidad al Artículo 29 numeral 13) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En tercer lugar, al adquirir los bienes deteriorados o por vencer, lo que se está adquiriendo son bienes de activo realizable que no llegarán a formar parte del costo por su condición percedera y su inminente exclusión de los inventarios, por cuya desafectación ya no sería posible calificarle de costo de venta. Por lo tanto, para el Tribunal, los efectos devolutivos de los bienes por vencer para nada constituyen un gasto de venta o costo, como para aceptar su deducción, sino más bien viene a redundar en pérdidas efectivas del activo realizable, de hacerse realidad el riesgo, el impacto económico denotaría

siempre en una pérdida de activo, y no un gasto o costo de venta, como para permitir su deducción a los efectos de imposición de Renta¹⁷.

CASO PRÁCTICO

El contribuyente reclama como gastos deducibles la pérdida que tiene por la destrucción de los productos vendidos que le devuelven sus clientes por estar próximos a vencerse y ya no estar aptos para el consumo por un valor de \$40,000.00, por lo que lo registra como gasto de venta y se lo deduce como gasto necesario para producción de renta gravada, por lo que el pago del impuesto se determino de la siguiente manera:

SEGÚN CONTRIBUYENTE	
RENTA OBTENIDA	\$ 100,000.00
TOTAL DE DEDUCCIONES	\$ 80,000.00
RENTA IMPONIBLE	\$ 20,000.00
IMPUESTO COMPUTADO	\$ 5,000.00
IMPUESTO DECLARADO	\$ 5,000.00

Por lo que la Dirección General de Impuestos Internos establece que esto no son gastos deducibles para le Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que estas erogaciones no son necesarias para la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos, por lo que se determina el impuesto que tuviese que pagar el contribuyente de acuerdo a la DGII:

¹⁷ Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. San Salvador, diez de marzo de dos mil cinco. Inc. R0405011TM

SEGÚN DGII	
RENDA OBTENIDA	\$ 100,000.00
TOTAL DE DEDUCCIONES	\$ 40,000.00
RENDA IMPONIBLE	\$ 60,000.00
IMPUESTO COMPUTADO	\$ 15,000.00
IMPUESTO DECLARADO	\$ 5,000.00
DIFERENCIA ENTRE LO DECLARADO Y DETERMINADO	\$ 10,000.00

Por consiguiente la DGII objeta ese gasto porque lo considera como una pérdida de capital, la cual no es deducible de la Renta obtenida, ya que los mismos son bienes de naturaleza de capital, por lo que no es deducible para efecto de la Ley de Impuesto sobre la Renta artículo 29-A numeral 10.

Comentario: En lo que se refiere a la pérdida de capital proveniente de las Devoluciones de Bienes vendidos por parte de los Clientes a su Proveedor, la ley de impuesto sobre la renta establece que no son deducibles las pérdidas de capital que sean distintas a las provenientes por ventas de bienes muebles o inmuebles, lo que significa que toda pérdida por destrucción de productos vencidos es resultado de las labores de mercadeo y no constituye un gasto necesario para la generar ingresos gravables.

También en lo referente a este artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta la Administración Tributaria ha emitido opinión referente a la pérdida de capital el cual lo expresamos en la siguiente controversia.

Controversia: La sociedad solicita a la Administración Tributaria que emita opinión si las pérdidas de producto en mal estado que genera, puede considerarse dentro de los costos y gastos necesarios para la producción de la renta gravada.

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria, advierte que las operaciones de retiro que realiza la sociedad consultante después de transferirse los bienes y por ende de obtener la ganancia operacional, va orientada a mantener una política de conservación de clientes, que en definitiva se orienta a mantener el prestigio de la empresa, por lo que no se pueden deducir de la Renta obtenida, en virtud del artículo 29-A numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que la Administración Tributaria no comparte los riesgos de la empresas cuando de pérdida se trate, sea de activo o de operación, no pudiendo aceptarse gastos sobre aspectos en los que el riesgo es aceptado voluntariamente por la sociedad consultante.

Por lo tanto, las devoluciones de los bienes por vencer o deteriorados no constituye un gasto de venta ni costo, sino más bien una pérdida efectiva de activo realizable, ya que solo será deducible de la renta obtenida, el costo de las mercaderías y productos vendidos, y no el costo por devoluciones de bien por parte de los clientes, no pudiendo considerarse como un costo de venta, ya que en lo referente al costo, este debe estar relacionado directamente con la venta por lo que se enmarca en una pérdida de activo, es por este motivo que no es deducible conforme al artículo 29-A numeral 10 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Comentario: La Administración Tributaria en lo referente a la consulta realizada concluyó que el costo debe estar relacionado directamente con la venta, de lo contrario se tratará de una pérdida de activo, lo cual es recuperable vía precio, no vía costo, por lo que no es deducible de la renta gravada.

2.3 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

2.3.1 CONCLUSIONES

Luego de la investigación realizada, se ha llegado a las conclusiones que se detallan a continuación:

- Que el contribuyente recurra a los tribunales competentes para la recepción de recursos de apelación cuando considere que se han violentado sus derechos, o no se han aplicado correctamente las multas y complemento de impuestos de acuerdo a las leyes tributarias, ya que son recursos que se han implementado para dicho fin.

- Que a la jurisprudencia emanada por la Sala de Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, que se constituye doctrina legal según el Art 5 del Código Tributario, no se le da la debida importancia por parte del contribuyente como doctrina legal complementaria de aplicación impositiva, ya que al momento de realizar un cumplimiento de orden formal o sustantivo que pueda afectar su situación tributaria, solo toma en cuenta el contenido de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento de Aplicación, ya sea porque desconoce la existencia de esta jurisprudencia o de la utilidad que ésta le puede representar de ser tomada en cuenta.

2.3.2 RECOMENDACIONES

Como resultado del análisis a las conclusiones que se exponen en el numeral anterior, se proporcionan las recomendaciones siguientes:

- Se recomienda a los contribuyentes que al incurrir en incumplimientos tributarios opten por aperturar procesos de amparo ante los Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas y la Sala de lo Contencioso Administrativo, ya que con ello pueden interponer sus alegatos con respecto a los derechos que se consideran violentados.

- A los contribuyentes, profesionales de la Contaduría Pública y estudiantes se les recomienda que tomen en cuenta la jurisprudencia emanada por la Sala de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, ya que ésta abona a la aplicación del cuerpo legal ya que, en algunos casos, no se comprende esta parte. Es por eso que éste tipo de información adicional puede servirles para tomar en cuenta como antecedente y evitar incumplimientos que incurran en mayores costos.

BIBLIOGRAFIA

Alemán Bolaños, Víctor David; Galdámez López, Elsa Carolina; Cañenguez Linares, Carlos Enrique. Año 2004. Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes. Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador.

Alvarenga Gómez, Morena Emilia; Montiel Hernández, Gladis del Carmen; Sosa Mejía, Alberto Alexander. Año 2004. Sistematización del debido proceso de fiscalización de los impuestos internos, liquidaciones oficiosas e interposición de recursos de apelación y demandas. Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

Asamblea Legislativa de El Salvador. Año 2007. Recopilación de Leyes Tributarias. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.

Jovel Jovel, Roberto Carlos. Año 2008. Primera Edición. Guía básica para elaborar trabajos de investigación. Editorial e Imprenta Universitaria. San Salvador, El Salvador.

OSSORIO. Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires.

Rivas Cisneros, Edwin Govinny; Sánchez González, Elsa Vanessa; Cristina Beatriz. Año 2008. Violación a la Garantía de Audiencia en la Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta. Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador.

Sentencias del Tribunal de los Impuestos Internos y Aduanas y de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Villegas B. Héctor, Año 2001. Séptima Edición. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Desalma Buenos Aires Editores. Argentina.

Vizcaíno García, Catalina. Año 1997. Primera Edición. "El derecho Tributario Vigente, Análisis de la Legislación Doctrina y Jurisprudencia. Desalma Buenos Aires Editores. Argentina.

www.jurisprudencia.gob.sv/tcontencioso.htm

www.manografias.com/trabajos44/costosno-deducibles/costosno-deducibles.shtml

www.mh.gob.sv/portal/page/portal/mh_impuestos

ANEXOS

ANEXO No 1 DETALLE DE LAS REFERENCIAS UTILIZADAS EN EL CAPITULO II

1. Consulta realizada a la Administración Tributaria según referencia 1201-OPJ-049-2006
2. Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las quince horas del día ocho de julio de dos mil cuatro. Ref. 57-0-2002
3. Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de las quince horas y dos minutos del día veinte de diciembre de dos mil cuatro. Ref. 254-A-2002.
4. Sala de Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia San Salvador, a las diez horas cuarenta y cinco minutos del veintinueve de mayo de dos mil seis. Ref. 27-2005
5. Consulta realizada a la Administración Tributaria según referencia: 1201-OPJ-0101-2006.
6. Sala De Lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, a las quince horas del día veintiocho de julio de 2000. 26-T-98
7. Consulta realizada a la Administración Tributaria según referencia: 1201-OPJ-129-2007
8. Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas de las trece horas treinta minutos del día diecisiete de agosto de dos mil uno. Inc. R00003012 TyM
9. Sala de Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia: San Salvador, a las quince horas del día veintiocho de julio de dos mil tres. Ref. 220-M-2001
10. Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas de las ocho horas treinta minutos del día diez de marzo de dos mil cinco. Inc. R0405011TM
11. Sala De Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia: San Salvador, a las diez horas cuarenta y cinco minutos del veintinueve de mayo de dos mil seis. 119-L2004
12. Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas de las nueve horas del día once de marzo de dos mil cinco. Inc. R0405014TM

TIPO DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIO

INVESTIGACIÓN BIBLIOGRÁFICA

La información se obtuvo de las diferentes fuentes bibliográficas, el cual es el soporte y la base documental que permite la aplicación de los conocimientos técnicos relacionados a la investigación cumpliendo de ésta manera con los objetivos propuestos. Dicha información ha sido extraída de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Jurisprudencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de Impuestos internos y Aduanas.

FORMULACION DEL PROBLEMA

¿La Existencia de un documento de consulta sobre jurisprudencia y criterios emanados por la Administración Tributaria, Tribunal de Apelaciones y Corte Suprema de Justicia, posibilitara a que el profesional de la Contaduría Pública realice una eficiente gestión y a la vez favorezca al contribuyente al cual presta sus servicios?

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

OBJETIVO GENERAL

Formular una herramienta de consulta sobre las sentencias, fallos y opiniones emitidas por el Tribunal de Apelaciones, Corte Suprema de Justicia y la Administración Tributaria, para proceder a relacionarlas con los artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Recopilar cada uno de los artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como también las sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones y de Aduanas, las opiniones de la Administración Tributaria, para clasificar y analizar de acuerdo a su contenido y naturaleza.
- Investigar las infracciones más comunes cometidas por el contribuyente a la Ley de Impuesto sobre la Renta, debido a la mala interpretación y aplicación de su contenido, para dar a conocer la resolución emitida por las instituciones competentes en esta materia.
- Proporcionar al Contador Público un documento cuyo contenido contribuya a una aplicación eficiente y detallada de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en comparación con las reacciones frente a los casos llevados ante instituciones como el Tribunal de Apelaciones y la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

UTILIDAD SOCIAL

La propuesta beneficiará significativamente al conocimiento de los Contadores Públicos, a los contribuyentes y a los mismos estudiantes en el sentido de tener información útil referente a los artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relacionados con las sentencias y opiniones emitidas por la Administración Tributaria referente a dichos artículos, en solo documento, de manera ordenada y clasificada, teniendo así la información oportuna y precisa. Además ayudará a las personas interesadas en el tema a mejorar su nivel de conocimiento.

TÉCNICAS EMPLEADAS

La técnica que se implementó fue la bibliografía, la cual nos permitió estructurar nuestro caso práctico.