

San Salvador, 28 de enero de 2005.

San Salvador, 21 de enero de 2005

12101-NEX-0047-2005

PRESENTE.

CONSULTA PLANTEADA

En atención a su escrito, presentado a esta Dirección General el día trece de enero de dos mil cinco, mediante el cual en síntesis manifiesta:

Que su representada adquiere productos en el exterior para ser comercializados en sus establecimientos, los cuales son adquiridos de proveedores cuyas operaciones se encuentran asentadas en países considerados paraísos fiscales, entre los cuales se encuentran las Repúblicas de Guatemala, Panamá ó Costa Rica.

Asimismo manifiesta, que por la compra de dichos productos su representada paga los Derechos Arancelarios a la Importación y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que los productos



amparados por dichas compras a empresas en países considerados paraísos fiscales son legalmente internados en el territorio nacional y sobre los mismos se pagan los derechos o tasas correspondientes.

De tal manera que, no permitir a su representada deducir el costo que es el principal generador de la renta es contrario a la equidad fiscal y resulta hasta confiscatoria pues grava en exceso la fuente de renta del contribuyente.

Por lo anterior, solicita:

En base a lo expuesto, si los productos adquiridos en países considerados paraísos fiscales califican para el pago de Derechos Arancelarios de Importación y en efecto éstos son pagados, considere las referidas compras como hechas conforme a la Ley; y,

Si las Rentas obtenidas por la comercialización de los productos adquiridos de los paraísos fiscales serán considerados como rentas gravadas, considere los costos de adquisición de dichos productos como gastos deducibles.



RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que se ha tenido a la vista el escrito de fecha once de enero de dos mil cinco, y luego de realizar el análisis a los planteamientos efectuados en el mismo, esta Dirección General con base a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución de la República de El Salvador en relación con los artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario, le manifiesta:

El artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta no admite la deducción de la renta obtenida de los costos y gastos provenientes de la adquisición de bienes o de servicios en el exterior, efectuadas en países o territorios clasificados como paraísos fiscales. Esa es la regla general.

Como puede observarse, dicha disposición legal no hace referencia al tipo de bienes a que se refiere, lo que a priori, desde una apreciación parcial y limitada de la normativa tributaria haría aseverar con imprecisión que comprende tanto a los bienes tangibles como a los intangibles.

Sin embargo, el aludido artículo 29-A numeral 14), presenta elementos adicionales en el desarrollo del resto de su contenido, que permiten por la vía de la integración normativa en conjunto con el artículo 158 del Código Tributario delimitar el alcance de la misma, al grado de deslindar de manera concreta el tipo de



bienes a los que resultan aplicables tanto la restricción de no deducibilidad, como las excepciones a esa regla general.

Así, la disposición legal en referencia establece de manera particular dos casos de excepción a esa regla general, en la que permite la deducción de los costos o gastos aunque estos provengan de bienes o servicios adquiridos en paraísos fiscales.

Esas excepciones son las siguientes:

- 1) Cuando los países que se encuentren clasificados como paraísos fiscales hayan suscrito Convenios de Intercambio de Información con nuestro país y éstos se cumplan efectivamente al grado de permitir comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y,
- 2) Si en la adquisición de los bienes o servicios se efectuaron las retenciones a que se refiere el artículo 158 del Código Tributario y se hayan enterado al Fisco de la República.



Nuestro país a esta fecha no ha suscrito con ningún país Convenios de Intercambio de Información, en virtud de lo cual, la primera excepción citada no resultaría aplicable en tanto no se concrete la aprobación y ratificación de tales instrumentos internacionales.

Como se ha acotado precedentemente, el numeral 14) del artículo 29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, hace alusión de manera general a bienes y servicios, sin hacer distinción en el caso de los bienes a que tipo de ellos se refiere.

Sin embargo, la remisión que la segunda excepción a la regla general contenida en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta hace al artículo 158 del Código Tributario, es determinante a los efectos de dilucidar a que tipo de bienes se refiere la primera disposición legal en referencia, ya que el artículo 158 del Código Tributario, cuando puntualiza cuales son los bienes sujetos a retención enuncia exclusivamente los bienes intangibles, no así los bienes tangibles como las mercaderías o materias primas.

Lo anterior, obviamente atiende al sentido genuino que inspiró al legislador a estipular una restricción de tal naturaleza,



cuyo propósito central fue desalentar las prácticas de elusión fiscal a través del reclamo de gastos ficticios fundados en la adquisición de bienes intangibles y de servicios que no cursan ningún control aduanero que evidencie la existencia real de los mismos.

Los bienes tangibles que se someten a controles aduaneros satisfaciendo realmente los impuestos respectivos, no presentan ese indicador de riesgo, aunque en ese tipo de bienes tangibles pudiera presentarse alguna otra maniobra indebida basada en la alteración de precios en la importación, manifestada por variaciones en la base imponible, con el propósito de evitar el pago de impuestos internos, propiciar el pago de impuestos domésticos menores a los que corresponden, provocar el diferimiento de la tributación o producir la reclamación de un beneficio o incentivo fiscal superior al que corresponde, lo cual de acontecer sería susceptible de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 199-A y 199-B del Código Tributario, mas no del artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta o del artículo 158 del Código Tributario.

No cabe duda entonces, que la restricción estipulada en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 158 del Código Tributario ha



sido construida legislativamente sobre la base de la razonabilidad jurídica, y que únicamente resulta aplicable a los bienes intangibles y a los servicios, no así a los bienes tangibles tales como: mercaderías y materias primas.

Ahora bien, la deducibilidad de las mercaderías está supeditada al cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28, 29 numeral 11) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 139 inciso cuarto y 206 inciso primero del Código Tributario. Además, deben estar debidamente documentados y registrados contablemente, de lo contrario no resultan deducibles conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia proveída a las 9 horas del día 21 de enero de 2000, en el juicio contencioso administrativo identificado con la referencia 26-T-98, ha sostenido:

"...Debe tenerse en cuenta que la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación a las deducciones de los gastos para efectos de computar la renta neta, se inspira en el principio universal de que los gastos efectuados para ser deducibles,



deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de su fuente."

Así las cosas, como corolario de lo expuesto en la presente nota es pertinente reiterar, que los artículos 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 158 del Código Tributario, no resultan aplicables a los bienes tangibles, sino únicamente a los bienes intangibles y a los servicios provenientes de paraísos fiscales, razón por la cual, los valores que su representada pague por la adquisición de las mercaderías que importe a El Salvador inclusive de países, estados o territorios considerados como paraísos fiscales no se encuentran supeditados a la retención del impuesto sobre la renta y su deducción pende del cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28, 29 numeral 11) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 139 inciso cuarto y 206 inciso primero del Código Tributario.

Atentamente



LIC. LUIS ALONSO BARAHONA AVILÉS
DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS