

San Salvador, 04 de febrero de 2005

12101-OPJ-0001FEB-2005

### **CONSULTA PLANTEADA**

En atención a escrito de fecha 6 de enero de 2005, mediante la cual solicita que esta Dirección General en síntesis, emita opinión respecto a la naturaleza jurídica que para efectos de lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 158 del Código Tributario ostentan los programas de televisión tales como: novelas, eventos, deportivos y otros programas de televisión que su representada adquiere en el exterior, independientemente el medio a través del cual se les hace llegar, entendiéndose por éstos, vía aérea, marítima, terrestre, internet o señal satelital y cualquier otra tecnología existente o por existir.

Asimismo, en el escrito en referencia expone su opinión sobre el tipo de bienes que considera son los programas de televisión, indicando que a su juicio tales programas son bienes tangibles por ser éstos susceptibles de percibirse por los sentidos.

Además, solicita que se le indique si al ser considerados bienes tangibles, no debe aplicarse en la adquisición de los programas el artículo 158 del Código Tributario en vigencia, en el sentido de retener el 20% de anticipo al impuesto sobre la Renta por los pagos hechos al exterior.



## **RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Sobre los aspectos consultados, luego de realizar el análisis pertinente, 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:

Que existe unanimidad en la doctrina del derecho en considerar que los bienes tangibles son todos aquellos que son perceptibles por los sentidos.

Otros doctrinarios del derecho civil, adicionan a los bienes tangibles atributos que facilitan su identificación como tales, especialmente en aquellos casos en que la corporeidad de los mismos se complementa por otros factores.

Uno de esos casos en los que la corporeidad del bien depende de otros factores, es el de la energía eléctrica, que requiere de un medio conductor de la misma, para adoptar corporeidad.

Algunos autores, principalmente alemanes, sostienen que las energías o fuerzas naturales no son cosas, por faltarles la naturaleza de objeto corporal.

Sin embargo, esa concepción alemana ha venido siendo superada en el tiempo por la doctrina moderna, al grado de atribuir a la energía eléctrica el estatus de un bien corporal cuando se adquiere por quien, ulteriormente la distribuirá.

Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga en su obra denominada "Curso de Derecho Civil" en la parte relativa a "Los Bienes y los Derechos Reales", manifiestan:



*“Que la energía eléctrica es perceptible a nuestros sentidos, puede aislarse y recogerse en acumuladores, puede ser medida, transportada y transformada a voluntad, de manera que es posible hacerla pasar del dominio de una persona al de otra, en la forma y cantidad que se desee, para prestar una utilidad al hombre. Todo esto es más que suficiente para calificar la energía eléctrica como cosa. Por lo demás, es de recordar que ya el Derecho Romano había admitido dentro del concepto de hurto el de energía genética. La energía eléctrica es posible que sea objeto de hurto.*

*Las cosas corporales tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos. Para que una cosa se considere corporal basta que sea perceptible por cualquiera de los sentidos, y no necesariamente por el tacto, en cambio las incorpóreas son las que se perciben mental o intelectualmente”.*

Después de la cita de los postulados sostenidos por los referidos autores, esta Dirección General considera pertinente aclarar que el tema de la energía eléctrica lo ha adoptado a manera ejemplificativa, para ilustrar como la doctrina del derecho la reconoce como bien tangible aunque en su recorrido hacia su receptor no sea visible, ya que en el caso de los programas televisivos, se presenta una situación similar, según se observa a continuación:

Los “programas” de Televisión son un conjunto de imágenes, audiovisuales que son conducidos mediante “señales” para ser presenciadas públicamente. La característica de la Televisión es la de constituir un medio de comunicación masivo.

La “señal” en tanto, no es más que el medio de transporte o conductor del programa, pues en la señal no se fijan las imágenes o sonidos, no hay grabación, simplemente hay traslado del mismo.



12101-OPJ-0001FEB-2005

Dentro de una "señal" portadora de un programa encontramos una serie de contenidos, imágenes fijas o en movimiento acompañadas de sonidos, que son protegidos por la disciplina del Derecho de Autor, protegiendo al artista o protagonista de esa obra audiovisual en su autoría y a quien realiza su transmisión en primera fase (organismo de difusión) respecto a sus derechos conexos.

El Convenio de Bruselas sobre "la Distribución de Señales Portadoras de Programas Transmitidos por Satélite", de fecha 21 de mayo de 1974, del cual si bien no es suscriptor aún nuestro país, aunque es un Estado miembro de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), constituye uno de los más autorizados instrumentos jurídicos internacionales que pueden citarse a manera de referencia como documentos especializados en la materia en análisis, ya que constituye el instrumento más relevante en el ámbito del derecho internacional público en el tema que nos ocupa, incorpora en el artículo 1, una serie de definiciones de carácter técnico atinentes a los programas de televisión definiendo entre otras a la "señal" como "Todo vector producido electrónicamente y apto para transportar programas".

A su vez, define "programa" como "Todo conjunto de imágenes, de sonidos o de imágenes y sonidos registrados o no, e incorporado a señales destinadas finalmente a la distribución".

De acuerdo a lo anterior, queda claro entonces, como la "señal" únicamente constituye el vehículo conductor de un programa de televisión de cualquier índole, es decir que el programa es transportado por medio de la señal.

Los programas de televisión son perceptibles por los sentidos, asumiendo así la consideración jurídica de bienes tangibles.



12101-OPJ-0001FEB-2005

Entonces, al tenor de lo expuesto puede acotarse, que lo inmaterial en este caso no es el programa, sino que resulta serlo el derecho de autor, que pertenece a los protagonistas o autores del mismo, que pueden ser los actores de una telenovela, o protagonistas de un evento deportivo, y también son inmateriales los derechos conexos, que pertenecen a las compañías internacionales a las que la Sociedad compra los programas de televisión, pero el programa que adquiere el es un bien tangible.

Un ejemplo que puede ayudar a ilustrar y comprender mejor la situación anterior, porque se presenta justamente la misma situación es la siguiente: quien elabora un libro realiza una obra inmaterial un bien intelectual e intangible (escritor, autor), quien edita la obra (la empresa editorial) adquiere un derecho conexo a los derechos de autor que aún es un bien inmaterial como lo es la edición del libro, pero quien adquiere el libro ya sea para leerlo o para venderlo (una biblioteca o una librería) adquiere un bien tangible y ya no los derechos de autor, de propiedad intelectual o derechos conexos que son bienes inmateriales o intangibles.

Dilucidada entonces la naturaleza jurídica de los programas televisivos se puede aseverar que, siendo los programas de televisión bienes tangibles al momento de su adquisición por parte del , para efectos de deducir el gasto incurrido por la adquisición de los mismos, no aplicaría practicar la retención del 20% a que se refiere el artículo 158 inciso segundo del Código Tributario, en relación con el artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Veamos a continuación las razones jurídicas por las cuales en el caso *sub examine*, no sería procedente aplicar la retención del 20% a que se refiere el inciso segundo del artículo 158 del Código Tributario:



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 enteraron al Fisco de la República.



12101-OPJ-0001FEB-2005

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 concretice 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 distingo 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.

No cabe duda entonces, que la condición-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 para los bienes intangibles y para los servicios, no así para los bienes tangibles.

En la conjunción del artículo 29-A numeral 14) de la Ley de Impuesto sobre la Renta con el artículo 158 inciso segundo del Código Tributario no debe incurrirse en la imprecisión de formular interpretaciones apartadas de los principios básicos de la hermenéutica, valoración, construcción y aplicación de las normas, como lo son la razonabilidad y la equidad, ya que apartarnos de tan elementales principios nos llevaría a concluir con imprecisión que si el artículo 158 no hace alusión a bienes tangibles, entonces:



12101-OPJ-0001FEB-2005

no son deducibles los costos y gastos provenientes de la adquisición de tales bienes en paraísos fiscales.

Sin embargo, jurídicamente no sería factible arribar a esa conclusión, ya que ello sería desproporcional al principio de necesidad del gasto que inspira al Impuesto sobre la Renta en materia de deducciones.

Y es que, la deducibilidad de los costos y gastos está supeditada al cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28 y 29 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 como los programas de televisión, sino únicamente a los bienes intangibles y a los servicios provenientes de paraísos fiscales, razón por la cual



12101-OPJ-0001FEB-2005

los valores que su representada pague por la adquisición de programas de televisión 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 y 29 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**