



MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

San Salvador, 26 de julio de 2006



ADMINISTRAMOS TUS IMPUESTOS  
CON DEDICACION Y TRANSPARENCIA

San Salvador, 25 de julio de 2006.

12101-OPJ-0101-2006

**Asunto:** Respuesta sobre aplicación de proporcionalidad contenida en artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

### **CONSULTA PLANTEADA**

Se ha tenido a la vista el escrito de fecha treinta de agosto de dos mil cinco, presentado a esta Administración Tributaria el día treinta y uno del mismo mes y año, mediante el cual expresa lo siguiente:

Que su representada es una empresa que opera con los incentivos de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, específicamente como un Depósito para Perfeccionamiento Activo, según Acuerdo número de fecha emitido por el Ministerio de Economía.

Que tomando en cuenta las reformas al artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, expone que empresas como su representada, al realizar operaciones exentas, o no gravadas y gravadas para efectos del Impuesto sobre la Renta, se ven afectadas por la forma de



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION





proporcionar los costos y los gastos, en el sentido que no se pueda hacer una relación directa de costos y gastos de forma real, de tal manera que implica repercusiones en el pago del impuesto de una forma desproporcionada e irracional, ya que en cuanto a las cantidades de producción, es decir el número de cajas producidas, el 85% es para generación de ingresos gravados y únicamente un 15% es para actividades no gravadas, pero resulta que al cuantificar en valores monetarios el 85% de los ingresos, son por actividades no gravadas y el 15% para lo gravado, lo cual hace que la proporción de gastos sea desigual e implique un mayor pago del impuesto sobre la renta por el efecto de la aplicación del factor establecido en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es en tal sentido, solicita a esta Administración Tributaria, se le proporcione opinión jurídica respecto a la forma de aplicar el factor de proporcionalidad del artículo 28 de la ley en referencia.

### **RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Luego de haber practicado el estudio de las situaciones expuestas en el escrito de mérito y con base a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución de la República en relación con los artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario y disposiciones legales pertinentes, en respuesta a los hechos concretamente planteados en su escrito de consulta, en relación a lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, esta Dirección General le proporciona



opinión jurídica en los términos siguientes:

Que la Ley de Impuesto sobre la Renta tiene por norma general admitir la deducción de los costos y gastos necesarios para la generación de la renta o la conservación de la fuente que la ley establece. Obviamente, la ley se refiere a aquellos costos y gastos vinculados con la generación de rentas gravables.

Como premisa contraria a esa regla general, en materia de Impuesto sobre la Renta, no se admite la deducción de los costos y gastos que no están establecidos en la ley, ni de aquellos que no están relacionados con la generación de ingresos gravables.

Las tesis legales expuestas en los párrafos precedentes se encuentran reguladas de manera concreta en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La primera de esas tesis en los incisos primero y segundo, y la segunda de ellas, en los incisos tercero y cuarto de dicho artículo.

Para garantizar que en efecto los contribuyentes no se deduzcan costos o gastos no vinculados con la generación de rentas gravadas, el legislador ha previsto en el inciso final del aludido artículo 28, un mecanismo por medio del cual se determina el porcentaje de costos o gastos susceptibles de deducción y aquellos 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.

Ahora bien, en atención a la operatividad de las empresas, pueden presentarse casos, en los cuales éstas obtengan ingresos gravados y no gravados (o que no constituyan renta), y que éstas no puedan determinar ni identificar la relación de los costos o gastos con el tipo de ingresos que se genera.

Pero también pueden presentarse casos en los cuales los costos y gastos que inciden en la generación de ingresos gravados como en los no gravados, son identificables y pueden separarse.

Desde una perspectiva de aplicación aislada del inciso final del artículo 28 podría llegarse de manera equivocada a la conclusión, que el mecanismo de proporcionalidad contenido en el inciso final de esa disposición legal, es aplicable de manera automática a los casos expuestos en los dos párrafos anteriores, sin embargo, al ubicarse y ponderar su aplicación en el contexto general de todo ese artículo 28 la conclusión resulta ser otra.

Por tal razón y para evitar que se incurra en ese error, debe tenerse presente que el artículo 28 está constituido por un todo referido a un mismo aspecto, dentro del cual, el inciso primero establece básicamente los aspectos generales que deben caracterizar a los costos y gastos para que sean deducibles; el inciso segundo estipula de



manera genérica los requisitos que deben cumplir tales erogaciones para ser consideradas como deducibles; el inciso tercero por su cuenta, establece una restricción o prohibición para que no se puedan deducir los costos o gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta; y finalmente el último inciso que se liga indisolublemente con el inciso tercero cuando dice: "Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior...", 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.

Y es que, lo que la ley ha previsto evitar es que se produzcan deducciones indebidas de costos o gastos que no han generado ingresos gravados, y justamente el mecanismo de la proporcionalidad pretende contrarrestarlo en los casos en los cuales no sea identificable ni separable hacer esa discriminación de costos o gastos para una y otra fuente de ingresos gravados y la de no gravados, y ello facilite o promueva la deducción de costos o gastos que no produzcan rentas gravadas.

Lo anterior, obviamente atiende al sentido genuino que inspiró al legislador a estipular las condiciones de deducibilidad, cuyo propósito central fue admitir únicamente las deducciones de costos y gastos que legítimamente correspondan a la generación de la renta gravada o para la conservación de su fuente.



De ahí que, en casos en los que puede separarse e identificarse la fuente a la que se vinculan los costos y gastos y ello es comprobable fehacientemente ante la Administración Tributaria, no es extensivo aplicar el mecanismo de proporcionalidad estipulado en el inciso final del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sino que para esas situaciones, resultaría aplicable el método directo, a través del cual se identifican y separan los costos y gastos vinculados con la generación de ingresos gravados de aquellos que se vinculan con los ingresos no gravados, a efecto de deducir únicamente los primeramente citados.

Adoptar una interpretación limitada del inciso final del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sin atender al contexto integral de todo el artículo, excluyendo de la exégesis todos los incisos anteriores que lo componen, implicaría desconocer o rechazar la deducción de costos o gastos realmente incurridos, productores de ingresos gravados que la ley reconoce como deducibles, en los casos que estos sean identificables y separables de los que corresponden a los vinculados con rentas no gravables, lo cual devendría de la aplicación automática del factor establecido en el inciso final del artículo 28, produciendo desarmonía con el contenido mismo de esa norma, la cual como lo acota el inciso tercero, únicamente pretende excluir de la deducción aquellos costos y gastos que no estén vinculados con la generación de ingresos gravables (también los que la ley no estipule), más no evitar que se deduzcan los que legalmente resulten serlo.



En el caso que nos ocupa, según manifiesta el representante legal de la sociedad consultante en su escrito de mérito, la sociedad que representa se encuentra acogida al Régimen de Zonas Francas Industriales y de Comercialización y al vender en el mercado local y exportar, genera tanto ingresos gravados, como no gravados, lo cual ocasiona que tenga costos o gastos vinculados a la generación de ingresos gravados y costos o gastos vinculados con la producción de ingresos no gravados, en virtud de lo cual consulta, como aplicaría el factor a que se refiere el artículo 28 inciso final de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Sobre ese particular y fundada en los razonamientos y disposiciones legales que se han venido planteando en la presente respuesta, esta Dirección General le manifiesta, que si en su caso particular, como se colige del contenido de su escrito de mérito, puede identificar y separar a través del método directo los costos y gastos vinculados con la generación de rentas gravadas, así como los relacionados con la producción de rentas no gravadas, no le resultaría aplicable el factor previsto en el inciso final del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, si no que en su lugar estaría obligado a aplicar el referido método directo, de tal suerte, de darle cumplimiento a lo dispuesto en el inciso tercero del aludido artículo 28, en el sentido de no deducirse los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta.



En ese sentido, dependiendo la situación que se presente en su cotidiana operatividad la sociedad consultante, tendría que aplicar:

1) Si obtiene ingresos gravados, no gravados o que no constituyen rentas y puede identificar claramente los costos y gastos relacionados con la producción de ingresos gravados y los vinculados con la generación de ingresos no gravados, deberá identificar claramente los costos y gastos que se relacionan 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 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, únicamente los vinculados con los ingresos gravados.

2) Ante la concurrencia de costos y gastos que no sea posible identificar si tales erogaciones se relacionan con actividades generadoras de rentas gravadas, no gravadas o que no constituyan rentas, deberán proporcionarse con base en el factor a que se refiere el inciso cuarto del artículo 28 en mención.

No debe perderse de vista también, que la deducibilidad de los costos y gastos está supeditada al cumplimiento de los requisitos que estipulan los artículos 28 y siguientes 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.

Así las cosas, como corolario de lo expuesto en la presente nota es pertinente reiterar, que el factor de proporcionalidad a que se refiere el inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no resulta aplicable cuando el contribuyente puede identificar claramente los costos y gastos que se relacionan con actividades generadoras de ingresos gravados, distinguiéndolos de aquellos que se relacionan con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta.

Así la respuesta de esta Administración Tributaria.



*[Handwritten signature]*  
**DIC. LUIS ALONSO BARAHONA AVILES.**  
**DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.**