



MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

San Salvador, 25 de Enero de 2007



ADMINISTRAMOS TUS IMPUESTOS  
CON DEDICACION Y TRANSPARENCIA

12101-OPJ-028-2007.

San Salvador, 19 de enero de 2007.

Asunto: Opinión jurídica sobre aplicación de la proporcionalidad contenida en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

SEÑOR:

REPRESENTANTE LEGAL DE  
PRESENTE.

#### CONSULTA PLANTEADA

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, el día siete de diciembre de dos mil seis, en su calidad de Representante Legal de la sociedad **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, cuya actividad económica es el transporte público de pasajeros, mediante el cual expone:

1. Que su representada y todos los empresarios que la conforman, han venido atravesando una crisis económica que los ha tenido al borde de la desesperación durante los últimos cinco años, más sin embargo, han logrado con mucho esfuerzo, dedicación y mucha austeridad, darle cumplimiento a todas las exigencias legales establecidas por el Gobierno de la República, tributando correctamente.
2. Que ha consecuencia de la crítica situación económica que el sector transporte esta experimentando, y como producto de una serie de diálogos sostenidos con el



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



Gobierno de la República, se acordó que para no incrementar las tarifas al pasaje de transporte público, el Estado les otorgaría un valor compensatorio al elevado costo del combustible de \$375.00 mensuales por unidad de transporte. Agregando que dicho valor se encuentra exento de todo tipo de impuestos, según lo dispuesto en el artículo 9-A del Decreto Legislativo No. 761 de fecha 28 de julio de 2005.

3. Que en vista que un auditor de esta Administración Tributaria, les manifestó verbalmente que por la referida compensación, tenían que efectuar la proporcionalidad de los costos de operación, tal como lo cita el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo que equivale a que dicha compensación se grave con el referido impuesto, desvirtuando lo establecido en el artículo 9-A del Decreto Legislativo No. 761, lo que les preocupa, ya que se encuentran en total desacuerdo con la posición del auditor.

Por lo anterior, es que acuden a esta Dirección General a efecto que les proporcione opinión jurídica respecto de tal situación.

### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Luego del análisis realizado a la consulta planteada por el señor \_\_\_\_\_, en su calidad de Representante Legal de la sociedad \_\_\_\_\_, S.A. DE C.V., mediante escrito presentado a esta Dirección General el día siete de diciembre de dos mil seis, esta Oficina 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:





MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS



Que el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es una disposición legal referida de manera exclusiva a la determinación de la Renta Neta.

De manera particular, la aludida disposición legal regula para efectos de determinar la renta neta, la posibilidad de admitir de forma general la deducción de los costos y gastos necesarios para la generación de la renta o la conservación de la fuente que la ley establece.

Dicha disposición legal se refiere especialmente, a la regulación en la deducibilidad de aquellos costos y gastos vinculados con la generación de rentas gravables.

Como premisa contraria a esa regla general, cabe advertir, que 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, ni con la conservación de la fuente generadora de los mismos.

Así pues, para garantizar que en efecto los contribuyentes no se deduzcan costos o gastos vinculados con la generación de rentas no gravadas, el legislador ha previsto en el inciso final del citado artículo 28, un mecanismo por medio del cual se determina el porcentaje de costos o gastos susceptibles de ser deducidos y consecuentemente, el porcentaje de aquellos que no es factible hacerlo.

En el caso concretamente planteado, dado que la actividad económica de la sociedad \_\_\_\_\_, S.A. DE C.V., es



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



el transporte público de pasajeros, se presenta el caso, que la misma a consecuencia del desarrollo de sus operaciones, obtiene de manera directa ingresos gravados, como también obtiene de manera subsecuente ingresos no gravados; estos últimos únicamente en atención al hecho, de que la referida sociedad contribuyente, al ostentar la calidad de concesionaria y prestataria del servicio público de transporte colectivo de pasajeros, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley Transitoria para la Estabilización en las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros, goza de los beneficios establecidos en dicha ley, entre los cuales se encuentran:

- a) La retribución económica de trescientos setenta y cinco dólares (\$375.00) mensuales por cada unidad de bus; o en su caso, ciento treinta y cinco dólares (\$135.00) mensuales por cada unidad de microbús (artículo 2 inciso segundo); y,
- b) La exención total de pago de todo tipo de impuestos, incluyendo el pago de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, que recaiga sobre la referida retribución (artículo 9-A).

En ese sentido, al contemplarse la figura jurídica de la exención al amparo de la Ley Transitoria para la Estabilización en las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros; la remuneración otorgada por el Estado de la República de El Salvador, a favor de los concesionarios del servicio público de transporte, goza de la eliminación de toda obligación tributaria sustantiva, es decir, del pago de impuestos; lo que genera que dicha remuneración se constituya como un ingreso no gravado con el Impuesto sobre la Renta.

No obstante advierte esta Oficina Fiscal, que la aplicación del factor proporcional al que hace referencia el inciso último del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable únicamente en los casos de





MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS



contribuyentes que como producto de la realización de sus diversas actividades económicas, obtienen tanto ingresos gravados como no gravados (o que no constituyen rentas), y que respecto de éstos últimos, existen egresos que se vinculan con ellos.

En ese sentido, en el caso sub júdice se vislumbra que la obtención de dicho ingreso por parte de la referida sociedad contribuyente, **no le hace incurrir en ningún costo o gasto que incida en la obtención del mismo**, y por lo tanto, no se adaptaría a los parámetros previstos por la ley, para la determinación y aplicación de la referida proporcionalidad; en otras palabras, la consultante en efecto no se encuentra sujeta a la aplicación del factor proporcional a que hace referencia el inciso final del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; lo anterior, en atención a que materialmente la referida sociedad contribuyente no incurre en costo o gasto alguno para la generación de dicho ingreso.

De ahí que, sólo ante la existencia y realización de costos y gastos generadores de ingresos no gravables o que no constituyen renta, cobre vida la aplicación del inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que el objeto esencial del mecanismo de proporcionalidad que establece dicho inciso, subyace en evitar que tales costos o gastos sean incorporados en la masa global de gastos deducibles, contrarrestándose de esa forma la disminución indebida de la base imponible para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.



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



Cabe acotar, que desde una perspectiva de aplicación aislada del referido inciso, podría llegarse de manera equivocada a la conclusión que el mecanismo de proporcionalidad es aplicable de manera automática por la sola obtención de ingresos no gravados o que no constituyen renta; sin embargo, al ubicarse y ponderar su aplicación en el contexto general de todo ese artículo 28 de la precitada ley, la conclusión resulta ser otra, de tal suerte que, para que ello acontezca, deben coexistir costos o gastos realizados para generar tales ingresos.

Por lo que se infiere, que si bien la remuneración otorgada por el Estado de la República de El Salvador, a favor de los concesionarios del servicio público de transporte, constituye renta no gravable en virtud de lo dispuesto en el artículo 9-A de la Ley Transitoria para la Estabilización en las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros, esta Dirección General considera pertinente aclarar que, por ese único hecho no puede arribarse a la conclusión que deba aplicarse el método de la proporcionalidad a que se refiere el inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que como anteriormente se acoto, dicho procedimiento le sería aplicable, si existiesen costos o gastos generadores de dicho ingreso, ya que uno de los presupuestos de aplicación de la proporcionalidad, se fundamenta en la coexistencia de dos componentes propios del Impuesto sobre la Renta, como son por un lado los ingresos y por otro los costos y gastos generadores de los mismos.

En ese orden de ideas, puede aseverarse que, si la obtención de los ingresos antes mencionados, es decir, la remuneración otorgada por el Estado de la República de El Salvador, a favor de los concesionarios del servicio público de transporte, no hace incurrir a la consultante en costo o gasto alguno, dicha contribuyente social no estaría obligada a aplicar el factor de proporcionalidad.





MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS



ADMINISTRAMOS TUS IMPUESTOS  
CON DEDICACION Y TRANSPARENCIA

Resultando oportuno agregar, que en virtud de que las rentas no gravables se encuentran excluidas del computo de la renta obtenida, según lo dispuesto en el artículo 4 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ello no las excluye de ser objeto de declaración en los espacios que para su efecto aparecen en el anverso del Formulario F-11, en el que los administrados hacen constar las operaciones no gravadas del ejercicio.

Por lo que, en atención a lo antes expuesto en la presente respuesta 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 no ha incurrido en ningún costo o gasto que incida en la obtención de ingresos gravados como no gravados.

Así lo queda en respuesta de esta Dirección General.



LUIS ALONSO BARAHONA AVILES.  
DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACION

