

LAS NOTAS DE CRÉDITO Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS INTERNOS COMPLEMENTARIOS

Lic. Mario Portillo Alvarado
Jefe Departamento de Peritajes Contables.

El Código Tributario, establece una serie de deberes y obligaciones tributarias de carácter formal, las cuales tienen como destinatarios, a contribuyentes, responsables y demás sujetos que por prescripción de la ley deben dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación sustantiva, es decir el pago del impuesto. (Art. 85 del CT).

En esta oportunidad, se abordará el tema relacionado a la emisión de uno de los documentos que se incluyen en la Sección Quinta del Código Tributario, me refiero a la Nota de Crédito Fiscal, y su incidencia en el control de los tributos internos, y los efectos que produce, el incumplimiento de los requisitos formales prescritos en la normativa tributaria, en la determinación de los impuestos complementarios en materia de Impuesto sobre la Renta, y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sin embargo, antes de reflexionar sobre el tema, resulta elemental, primero hablar de la emisión de los Comprobantes de Crédito Fiscal, y de la Facturas a Consumidor Final, documentos que poseen características muy particulares, determinadas a partir de la realización de un hecho generador del impuesto entre contribuyentes o bien entre un contribuyente y un consumidor final.

Así las cosas, el Comprobante de Crédito Fiscal, es el documento que los contribuyentes del impuesto, tienen la obligación de expedir, por cada operación que realizan con otros contribuyentes, en el cual se consigna el débito fiscal, que el emisor del documento tendrá que considerar en declaración correspondiente al período en que se emitió, a su

vez genera un crédito fiscal al contribuyente al que se le emitió el referido comprobante.

El documento en referencia debe reunir una serie de requisitos formales, "especificaciones y menciones", las cuales están contenidas en el artículo 114 del Código Tributario, tales como:

""a) Comprobantes de Crédito ...

1) Deben imprimirse en talonarios y estar prenumerados en forma correlativa... 2) Emitirse en triplicado; entregándose el original y segunda copia al adquirente del bien o prestatario del servicio, conservándose la primera copia para su revisión posterior por la Administración Tributaria..., 3) Indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente emisor, giro o actividad, dirección del establecimiento u oficina y de las sucursales, si las hubiera,... 4) Separación de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas, 5) Fecha de su emisión, 6) Los mismos datos del No 3 relativo al adquirente de bienes o prestatario de los servicios; 7) Descripciones de los bienes y servicios, especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad y monto total de la operación, todo en concordancia con su control de inventarios. Si con anterioridad se hubiera emitido la nota de remisión, puede omitirse el detalle de los bienes y servicios y el precio unitario de los mismos; ...""

El inciso penúltimo del artículo 114 en comento, establece: ""Todos los documentos a que se refiere esta Sección, que deban ser impresos por imprenta autorizada, además de los requisitos establecidos en este Artículo deberán contener de manera preimpresa el número de autorización de asignación de numeración correlativo otorgado por la Administración Tributaria. (...)"

En cuanto a la emisión de Facturas a Consumidor Final, la obligación surge para el contribuyente cuando transfieren bienes muebles o



presta servicios a un consumidor final, los requisitos de los referidos documentos, los prescribe el Código Tributario, en el literal b) del artículo indicado en párrafo anterior.

En lo que respecta la Emisión de la Notas de Débito y Crédito Fiscal, el Código Tributario en el artículo 110 prescribe lo siguiente: "Cuando con posterioridad a la emisión de los Comprobantes de Crédito Fiscal ocurran ajustes o diferencias en los precios, descuentos, intereses devengados, bonificaciones y otras modificaciones en la operación, o cuando se produjeran devoluciones de dinero, de bienes, envases, depósitos, o se anulen o rescindan operaciones efectuadas o se hubiera calculado erradamente el débito fiscal, quienes transfieran bienes y los prestadores de servicios deberán expedir nuevos Comprobantes de Crédito Fiscal o Notas de Débito o de Crédito, según corresponda, que modifiquen los documentos emitidos anteriormente.

Se emitirán Notas de Débito por las cantidades que aumentan tanto los valores como el impuesto antes documentado. En cambio, se emitirán Notas de Crédito cuando se produzcan disminuciones en éstos.

Las Notas de Débito y de Crédito deberán hacer referencia al número de Comprobante de Crédito Fiscal que es sujeto a modificación y cumplir con los mismos requisitos que establece el artículo 114 de este Código, respecto de los Comprobantes de Crédito Fiscal."

El Artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece en que situaciones procede los ajustes al Débito Fiscal:

"Para el cálculo del débito fiscal del período tributario, al monto del impuesto determinado se le debe:

1) Restar el impuesto correspondiente a las siguientes deducciones, en cuanto hubiere lugar, y

no se hubiere efectuado al emitirse los comprobantes de crédito fiscal:

a) Monto del valor de los bienes, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período tributario, pero dentro de los tres meses de la entrega de los bienes o de la percepción del pago de los servicios, siempre que se pruebe que ese valor ha sido considerado para el cálculo del débito fiscal en el mismo período o en otro anterior, lo que deberá comprobar el contribuyente; y

En las transferencias de medicamentos y especialidades farmacéuticas perecederos para uso y consumo humano, el referido plazo podrá ser ampliado hasta dos años; en tal caso, se entenderá extendido el plazo de caducidad de las facultades de fiscalización y liquidación oficiosa por dos años, contados desde el período tributario al que pertenecen las operaciones originales ajustadas; asimismo, los contribuyentes deben llevar registro detallado de los productos vendidos y de las devoluciones de los mismos. (...)

b) El monto de las rebajas de precio, bonificaciones y descuentos u otras deducciones normales del comercio, no condicionadas y de carácter general, bajo la misma comprobación requerida en el numeral anterior. A este efecto, el contribuyente deberá demostrar la forma y condiciones en que ellas se han concedido, los comprobantes de crédito fiscal con que se relacionan y el período tributario a que corresponde la operación respectiva. (...)"

Los incisos 6 y 7 del Artículo 107 del Código Tributario establece que: "Los contribuyentes deberán emitir y entregar los documentos señalados en el presente artículo en todo caso, cuando se cause el impuesto de conformidad a lo estipulado en los artículos 8, 12, y 18 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.



Los documentos establecidos en esta Sección también servirán para sustentar las operaciones relacionadas con los demás tributos internos que regula este Código. ""

El Código Tributario establece otras obligaciones formales para los sujetos pasivos del impuesto, tales como el llevar contabilidad formal, la cual se complementa con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, entre los cuales se encuentran los Comprobantes de Crédito Fiscal, Facturas de Consumidor Final, Facturas de Exportación, Notas de Crédito, Nota de Débito, Declaraciones de Mercancías por Internaciones o Importaciones, los cuales permiten establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en la leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria. Inciso tercero del artículo 139 CT.

La legislación tributaria determina que no podrá modificarse un asiento o un registro de manera tal, no sea determinable su contenido primitivo. Tampoco podrán llevarse a cabo modificaciones tales que resulte incierto determinar si han sido hechas originariamente o con posterioridad. Inciso quinto del artículo antes citado.

Las partidas contables deberán poseer la documentación de soporte que permita establecer el origen de las operaciones que sustentan; lo anterior también es aplicable a la partida de ajuste. Inciso sexto de la disposición legal en comento.

El Código Tributario prescribe en su artículo 140, la obligación de llevar registros especiales, para aquellos sujetos pasivos tales como: Comerciantes que no están obligados a llevar contabilidad, Importadores, inversionistas, representantes de casas extranjeras, entre otros.

Asimismo, el artículo 141 establece la obligación a los contribuyentes inscritos del

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de llevar los libros o registros de Compras y de Ventas relativo al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto.

Los Artículos 142 y 142-A del Código Tributario, prescriben que los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales, tienen la obligación de llevar Registros de Control de Inventarios, reflejando clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

El traer a cuenta, los requisitos formales a los cuales se ha hecho referencia, tienen el propósito de ilustrar, como cada uno de ellos constituye un eslabón dentro de la cadena de eventos que inicia con la realización del hecho generador del impuesto, y finaliza con el cumplimiento de la obligación sustantiva o pago del impuesto.

Así las cosas, las Notas de Crédito Fiscal sirven para documentar exclusivamente, aquellas operaciones realizadas entre contribuyentes, consistentes en transferencias de bienes muebles y/o prestaciones de servicios, las cuales serán objeto de alguna modificación como resultado de ajustes o diferencias en precios, descuentos, intereses devengados, bonificaciones u otras modificaciones en la operación, o cuando se produjeren devoluciones de dinero, de bienes, envases, depósito o se anulen o rescindan operaciones efectuadas o se hubiera calculado erradamente el débito fiscal.

Cuando ocurre una transferencia de un bien mueble entre contribuyentes, se desencadena una serie de obligaciones formales, iniciando con la emisión del comprobante de crédito fiscal, el cual



debe cumplir con una serie de requisitos legales, tales como la fecha, identificar al contribuyente al que se transfiere el bien, la descripción de los bienes, especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad y monto total de la operación, entre otros requisitos, no menos importantes.

También implica efectuar una serie de registros, el asiento correspondiente en el libro de ventas a contribuyentes, el descargo del bien o bienes en el Registro de Control de Inventarios versus el reconocimiento del costo, así como el registro contable del reconocimiento de la venta, del débito fiscal y del ingreso a la caja en caso de ser una operación de contado o bien el reconocimiento de la cuenta por cobrar, en caso de una operación al crédito.

Al final del período tributario mensual, de los libros para el control de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se obtendrá el total de los débitos fiscales de los libros de ventas y el crédito fiscal del libro de compras, así como las retenciones o percepciones correspondientes, trasladando los valores a la declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, determinando el impuesto a pagar o bien el remanente de crédito fiscal para el próximo período, al cual tendrá derecho el contribuyente.

Para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, existen requisitos legales que deben cumplirse para realizar los ajustes del débito fiscal, al respecto, el artículo 62 inciso primero, prescribe:

“Para el cálculo del débito fiscal del período tributario, al monto del impuesto determinado se le debe:

1) Restar el impuesto correspondiente a las siguientes deducciones, en cuanto hubiere lugar, y

no se hubiera efectuado al emitirse los comprobantes de crédito fiscal:

- a) Monto del valor de los bienes, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período tributario, pero dentro de los tres meses de la entrega de los bienes o de la percepción del pago de los servicios, siempre y cuando se compruebe que ese valor ha sido considerado para el cálculo del débito fiscal en el mismo período o en otro anterior, lo que deberá comprobar el contribuyente; (...)

De conformidad con la disposición legal antes citada, los bienes devueltos de una operación documentada con comprobante de crédito fiscal, activa el cumplimiento de una serie de obligaciones formales, las cuales tienen el propósito de garantizar el cumplimiento de la obligación sustantiva; implica por una parte, la emisión de la nota de crédito fiscal que documenta la operación, la cual contiene los mismos requisitos legales del comprobante de crédito fiscal, como por ejemplo la identificación del contribuyente que devuelve los bienes, su número de identificación tributaria, número de registro de contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la descripción detallada de los bienes, su precio unitario y total, entre otros requisitos; lo que implica registrar la operación en el libro de ventas a contribuyentes, lo cual representa una disminución de los débitos del período en que se emite la nota de crédito fiscal, la anotación del ingreso de los bienes al Registro de Control de Inventario, y el registro contable disminuyendo las ventas y revirtiendo el débito fiscal, así como el ingreso a caja o la cuenta por cobrar, y revirtiendo el costo de los productos, lo cual tiene su efecto en el pago del impuesto en el período que se realiza.

Resulta importante señalar, la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultades de fiscalización de los tributos internos, a través de su cuerpo de auditores desarrolla una serie de procedimientos de auditoría con el propósito de



establecer la verdadera situación tributaria de los contribuyentes, y en lo que respecta a la emisión de las Notas de Crédito Fiscal, verifica por ejemplo la nota de crédito fiscal haga referencia al comprobante de crédito fiscal que está siendo ajustado, la descripción del producto en los términos mencionados anteriormente, su precio unitario, la fecha de la nota de crédito, entre otros requisitos; el contribuyente está obligado a comprobar que procede la deducción o ajuste efectuado al débito fiscal, de ahí la exigencia en la nota de crédito fiscal se consigne el número de crédito fiscal, pues permite a la Administración Tributaria constatar que el débito fiscal ajustado fue declarado en su oportunidad, dicho de otra manera, el débito fiscal ajustado resulta fácil identificar corresponde al débito fiscal contenido en un comprobante de crédito fiscal específico, y permite verificar se efectuó dentro del plazo legal, es importante reiterar la deducción de la nota de crédito no es automática, pues está sujeta a que la Dirección General de Impuesto Internos, durante un proceso de fiscalización verifique su procedencia.

En materia del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como del Impuesto sobre la Renta, la Administración Tributaria en fiscalizaciones realizadas ha detectado incumplimientos en las Notas de Crédito, relativas a no relacionar el comprobante de crédito fiscal, incumpliendo los contribuyentes su obligación de comprobar que el ajuste efectuado fue considerado como débito fiscal en el período o en otro anterior, procede a objetar los montos consignados en las notas de crédito fiscal, los cuales representan deducciones a los débitos fiscales o ingresos gravados, dependiendo del impuesto fiscalizado; constatado el incumplimiento, corresponde al contribuyente la obligación de comprobar la deducción efectuada a los débitos fiscales o de la disminución de ingresos, según el caso.

La Cámara de lo Contencioso Administrativo, ha emitido pronunciamiento en relación a la determinación de impuesto complementario sobre la renta, que deviene de la

determinación de renta gravada omitida, por rechazar ajustes a los ingresos por la objeción de notas de crédito debido a que no se hace referencia al comprobante de crédito fiscal ajustado, en sentencia con referencia 00008-18-ST-COPC-CAM de las ocho horas tres minutos del día diecisiete de diciembre de dos mil dieciocho, señalando lo siguiente:

“...De conformidad con los artículos 1 y 2 del Código Tributario, que al integrar la normativa tributaria, pueden aplicarse para el caso de autos (Impuesto sobre la Renta), los requisitos que dicho Código establece para las Notas de Crédito, las cuales la Sala de lo Contencioso Administrativo define como comprobantes de índole contable y tributaria, que sirven para sustentar el otorgamiento de un descuento o bonificación, devolución de bienes, anulación de operaciones, etc., y cuyo objetivo es la modificación de comprobantes de pago emitidos con anterioridad.

La relación del número de comprobante de crédito fiscal que se modifica, es una obligación de carácter formal que tiene su origen en la ley, acaece cuando en la realidad fáctica se producen ciertos hechos o circunstancias contemplados en la norma, a los cuales ésta vincula un deber del particular de realizar una prestación concreta y determinada. El presupuesto de hecho de la obligación tributaria formal no debe necesariamente coincidir con el presupuesto de un tributo o hecho imponible. Sin embargo, las obligaciones tributarias formales siempre suponen hechos cuya realización se considera relevante para la gestión tributaria, de manera que su práctica contribuya a la ejecución de los fines del poder tributario.

Dentro de las facultades legales de la Administración Tributaria se encuentra la fiscalización y dado que el Principio de Seguridad Jurídica, implica la certeza que posee el individuo que su situación jurídica no será modificada más que por los procedimientos regulares y autoridad competentes.



Del análisis del caso, el Tribunal concluye que la sociedad demandante tenía conocimiento de lo exigido por el Código Tributario, en consecuencia debió haber cumplido con el requisito que deben llevar las Notas de Crédito, específicamente lo relacionado con el CCF y que la DGII debe cumplir con su función que únicamente puede ejercerla a través de los mecanismos que normativa señala y al constatar los incumplimientos en el proceso de fiscalización y realizar lo que conforme a la ley le compete.

Como consecuencia de lo anterior, la capacidad económica como garantía al derecho a la propiedad no se ve afectada en este caso, ya que de permitir que los contribuyentes incumplan con aquellas obligaciones tributarias formales, que son parte del Derecho Tributario Formal, el cual contiene las normas que el fisco utiliza para comprobar si corresponden que cierta persona pague un determinado tributo y -en su caso- cuál será su importe.

Todos los contribuyentes están en la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias; en consecuencia, no puede ser considerado como violación al Principio de Legalidad y de Capacidad Económica en materia tributaria, como garantía de los Derechos de Seguridad Jurídica y a la Propiedad, el incumplimiento a los requisitos formales tiene sus consecuencias...""

De igual manera, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, conociendo en grado de apelación pronunció sentencia con referencia 15-19-RA-SCA de las doce horas con treinta minutos del once de diciembre de dos mil diecinueve indicando lo siguiente:

""...Al objetarse las notas de crédito, no se han determinado hechos generadores; sino el rechazo de los ajustes realizados por la apelante a los ingresos gravados, debido a que éstas no cumplían las exigencias legales.

La Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades, puede ratificar o no cualquier ajuste a la renta obtenida que se haga por los contribuyentes, la disminución a la renta no opera de forma automática, pues está sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones y/o requisitos formales, y no es suficiente comprobar la existencia de su reducción, pues tal circunstancia per se no implica suponer que se realizó conforme a la ley, sino que será necesaria-avaluar su procedencia- contar con la documentación de soporte, dé certeza de que dicha disminución se realizó bajo las condiciones y por los supuestos previstos en la normativa aplicable...""

La reducción a la renta obtenida, realizada mediante notas de crédito, se comprueba a partir de la conexión o vínculo que debe existir entre éstas y los comprobantes de crédito fiscal objeto de modificación, y no el valor autónomo que la apelante le pretende atribuir a las notas de crédito.

Cuando las notas de crédito son insuficientes para demostrar que la disminución de los ingresos gravados se realizó bajo las condiciones y por los supuestos previstos en la normativa, tal ajuste deviene en improcedente; y en dicho caso, se deben reflejar como ingresos obtenidos aquellos que originalmente -constan en los comprobantes de crédito fiscal.

