



TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

WEBINAR

**Las notas de crédito
y su incidencia en
la determinación
de tributos internos
complementarios**



Determinación de Ingresos Omitidos ISR Bases Legales

I *Arts. 1, 2b y 12 de LISR, en relación con el Art. 9 literal c) del RLISR*

II Arts 107 Inc. 7° CT Los doctos establecidos en esta sección... también servirán p/sustentar las operaciones relacionadas con los demás tributos que regula este Código.

III Art. 110 Inc 3° El deber de hacer referencia en la N/C al número de CCF que es sujeto de modificación y cumplir con los mismos requisitos que establece el Art. 114.

CÓDIGO TRIBUTARIO:

Título I CAPÍTULO I Finalidad, Ámbito de Aplicación

- ▶ ART. 1 El presente Código contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria.
- ▶ ART 2. Este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en la legislaciones aduaneras y municipales.

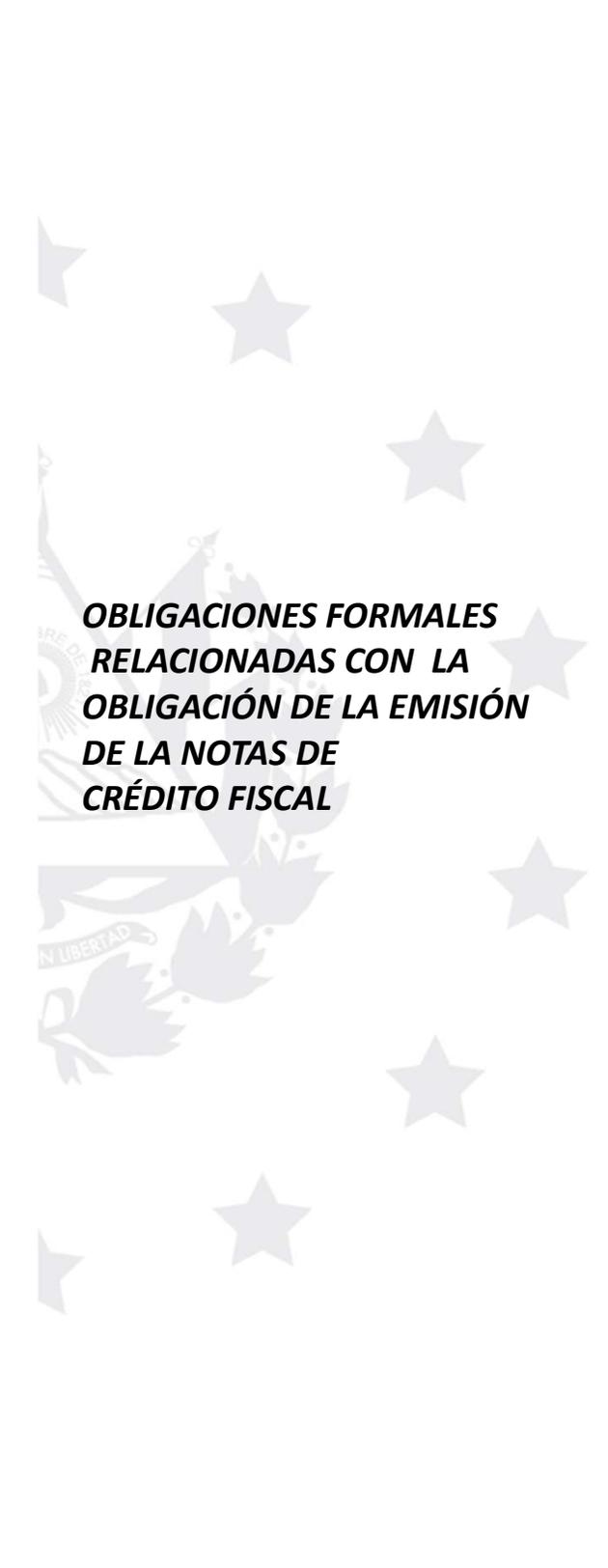
CÓDIGO TRIBUTARIO: CAPÍTULO III

SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABILIDAD

- ▶ ART 38 Son contribuyentes **quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.**
- ▶ ART 39 Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al **cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las leyes tributarias respectivas,** así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar.

CT. Título III Deberes y Obligaciones Tributarias.

- ▶ Capítulo 1 OBLIGACIONES FORMALES
- ▶ Obligados Formales.
- ▶ Art.85 Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos **que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del Impuesto.**



**OBLIGACIONES FORMALES
RELACIONADAS CON LA
OBLIGACIÓN DE LA EMISIÓN
DE LA NOTAS DE
CRÉDITO FISCAL**



***Emisión de Documentos Artículos 107
al 119 del Código Tributario .***



***Obligación de Llevar Contabilidad Formal Art. 139
del Código Tributario.***



***Registros para Contribuyentes Inscritos del Impuesto a
la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación
de Servicios. Ar 141 del Código Tributario.***



***Registros de Control de Inventarios Art. 142 y
Requisitos del Registro del Control de Inventarios
Art. 142-A***

Los contribuyentes del IVA están Obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos de este Código, se denominara CCF, tanto por transferencia de bienes muebles como por la prestación de servicios, sean por operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en el artículo 65 y 65-A de la LITBMPS

Cuando se trate de operaciones realizadas con consumidores finales, deberán emitir y entregar, un documento que se denominará "Factura", la que podrá ser sustituida por otros documentos equivalentes autorizados por AT.

En el caso de las operaciones de Exportación se deberá emitir y entregar Factura, la cual en ningún caso podrá ser sustituida por documentos equivalentes..

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

**COMPROBANTES DE
CRÉDITO FISCAL
Art. 107 Ct**



GOBIERNO DE
EL SALVADOR

TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

Reemplazo de los Comprobantes de Crédito Fiscal Art 110 CT.

Quando con posterioridad a la emisión de los CCFs ocurran ajustes o diferencias de 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 hubiere calculado erradamente el débito fiscal, quienes transfieran bienes y los prestadores de servicios deben expedir nuevos CCFs o Notas de Débito o de Crédito según corresponda, que modifiquen los documentos emitidos anteriormente.

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

Las Notas de Débito y de Crédito deberán hacer referencia al número de CCF que es sujeto a modificación y cumplir con los mismos requisitos que establece el art. 114 de este Código, respecto de los CCFs.

Reemplazo de Facturas o Documentos Equivalentes Art 111 CT.

1) Cuando con posterioridad a la emisión de las Facturas o documentos equivalentes autorizados por AT, ocurran ajustes que disminuyan, anulen o rescindan operaciones, quienes transfieran bienes y presten servicios deberán anular dichos documentos y emitir nuevas facturas

2) Se deberá emitir nuevas facturas que modif. los documentos expedidos inicialmente, consignando en ellas el monto de la operación, dejando constancia al reverso del documento anulado de la identificación del cliente, nombre completo y firma, NIT o en su defecto número de DUI debiendo agregar al documento anulado la copia correspondiente.

3) Los ajustes a las ventas que rebajen el débito fiscal deben hacerse dentro del plazo de tres meses...

4) Para el ajuste de las exportaciones se deberán hacer dentro del mismo plazo y respaldarse con la documentación que establece la legislación aduanera y la emitida por el exportador

De los Comprobantes de Crédito Fiscal:

- 1) Imprimirse en talonarios y estar prenumerados en forma correlativa...**
- 2) Emitirse en triplicado, entregándose el original y segunda copia al adquirente..**
- 3) Indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente emisor, giro o actividad, dirección...**
- 4) Separación de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas;**
- 5) Fecha de emisión;**
- 6) Los mismos datos del No. 3 relativos al adquirente de bienes o prestatario de los Servicios;**
- 7) Descripción de b y s, 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. (...)**
- 11) Píe de imprenta (...)**

Obligación de Consignar datos en los documentos de Sujetos Excluidos. (Factura de Sujeto Excluido. Art 119)



***Nombre del sujeto excluido del impuesto.
Dirección,
Número de Identificación Tributaria. (...)
Número correlativo del docto, según la
númeración autorizada por la AT.
El mismo requisitos establecido en el Art. 114
literal a) numeral 11) de este Código. (Pie de
imprensa.)***



La AT asignará y autorizará a los contribuyentes inscritos que lo soliciten las numeraciones de las facturas reguladas en este artículo, para que respalden las adquisiciones de bienes o servicios que realicen a los sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes.

*Obligación de
Consignar datos
en los
documentos de
Sujetos
Excluidos. Art
119*



El documento original quedará en poder del adquirente de los bienes y/o servicios; y la copia en poder del sujeto excluido.

Los doctos que respalden las operaciones con sujetos excluidos, constituirá único y suficiente para la deducción de los costos y gastos del contribuyente adquirente, toda vez cumpla con los requisitos regulados en la Ley de Impuesto sobre la Renta y este Código.

(17) DL No 191, del 28 de Noviembre de 2018.



GOBIERNO DE
EL SALVADOR

TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

**Autorización del
correlativo de
documentos
Art.115-A CT.**



La AT tiene la facultad de asignar y autorizar los números correlativos de los documentos a que se refieren los artículos 107, 108, 109, 110 y 112 de este Código, que deban elaborarse por imprenta, así como los formularios únicos, por medios electrónicos, facturas de venta simplificada...

Se faculta a la AT para que habilite la consulta individualizada por medio del sitio electrónico del Ministerio de Hacienda o de cualquier otro medio, de los números correlativos autorizados, número de autorización, nombre, denominación o razón social de los contribuyentes a los que se les haya asignado y autorizado números correlativos. ...



GOBIERNO DE
EL SALVADOR

TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

***Obligación de Llevar Contabilidad Formal.
Art. 139 CT.***

...se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose...a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.

Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad... al Código de Comercio o en leyes especiales están obligados a ellos.

**Obligación de
Llevar
Contabilidad
Formal Art.139**

La Contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, las estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria.

Los asientos se harán en orden cronológico, de manera completa y oportuna, en idioma castellano y expresado en moneda de curso legal. Las operaciones serán asentadas a medida que se vayan efectuando, y sólo podrá permitirse un atraso de dos meses para efectos tributarios.

***Obligación de Llevar Contabilidad Formal
Art.139 CT***

No podrá modificarse un asiento o un registro de manera que no sea determinable su contenido primitivo. Tampoco podrá llevarse a cabo modificaciones tales que resulte incierto determinar si han sido hechas originariamente o con posterioridad.

Las partidas contables y documentos deberán conservarse en legajos y ordenarse en forma cronológica, en todo caso, 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 las partidas de ajuste.

***Obligación de
Llevar Registro
para
Contribuyentes del
IVA.
Art. 141 CT***

Deberán llevar los libros o registros de Compras y de Ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales, que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto. (...)

Deberán cumplir con las siguientes obligaciones :

a) Las anotaciones que resulten de sus operaciones... que efectúen, amparados en los documentos obligatorios establecidos en la sección EMISIÓN DE DOCUMENTOS de este capítulo, que emitan o reciban, deben efectuarse diariamente y orden cronológico...

***Obligación de
Llevar Registros
de Control IVA.
Art. 141***

b) Anotar los CCF, Notas de crédito y débito, facturas de exportación y comprobantes de retención, ..., que emitan o reciban, en forma separada e individualizada, la fecha del documento emitido o recibido, los números de series correlativos preimpresos del documento, número de declaración de mercancías o mandamiento de ingreso, nombre del cliente

c) Anotar para el caso de operaciones a consumidor final las facturas o documentos equivalentes que emitan, la fecha ..., el rango de los números correlativos preimpresos por establecimiento, negocio, centro de facturación ...

d) Los libros del IVA deben llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría,... sus anotaciones deben totalizarse por período tributario y servir de base para la elaboración de la declaración. En la hoja que conste el total de las operaciones deberá firmar el Contador del contribuyente...



**Obligación de Llevar Registro Control de Inventarios.
Art 142.**

Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen 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 identificarlo plenamente.

Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación ganadería,..., adquisición o enajenación de materias primas , mercaderías,..., ya sean para la venta o no, están obligado a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.

Obligación de
Llevar Registro
de Inventarios.
Art.142

Las obligaciones antes citadas, también son aplicables a contribuyentes que tengan por actividad la producción o fabricación de bienes muebles corporales, construcción de obras materiales muebles o inmuebles bajo cualquier modalidad, así como también aquellos prestadores de servicios cuya actividad se materialice en la entrega de bienes muebles o inmuebles.

Del inventario físico practicado se elaborará un detalle, consignando y agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo, indicándose claramente la cantidad, la unidad que se toma de medida, la denominación del bien y sus referencias o descripción; el precio unitario neto de IVA el valor total de las unidades.



Obligación de Llevar
Registro de Inventarios
Art.142. CT

El detalle elaborado deberá constar en acta ..., la cual servirá como soporte del comprobante y registro contable, asimismo deberá registrarse un resumen del inventario practicado en el Libro de Estado Financieros legalizado, o en el registro especial, cuando se trate de comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal.

Durante los dos primeros meses de cada año, los sujetos pasivos con ingresos iguales o superiores a 2753 salarios mínimos, deberán presentar ante la AT, formularios firmados por el contribuyente, Representante legal o Apoderado y el contador (...)

El registro de inventarios a que se refiere el inciso primero... debe llevarse de manera permanente y constituye un registro especial e independiente de los demás registros.



**Requisitos del
Registro de Control
de Inventarios
Art.142 -A**

- 1.- Un encabezado que identifique el título del registro; nombre del contribuyente, período que abarca , NIT y NRC.**
- 2.- Correlativo de la operación;**
- 3.- Fecha de la operación**
- 4.- Número del CCF, NC, ND, Factura de Consumidor Final, documento de sujeto excluido a que se refiere el art. 119 del CT, Declaración de Mercancía o Formulario Aduanero correspondiente, según el caso.**
- 5.- Nombre, razón social o denominación del proveedor;**
- 6.- Nacionalidad del proveedor**



**Requisitos del
Registro de Control
de Inventarios
Art.142 -A**

7.- Descripción del producto comprado, especificando las características que permitan individualizarlo e identificarlo plenamente.

8.- Fuente o referencia del libro de costos de retaceos o de compras locales de donde ha sido tomado el costo correspondiente, o en su caso la referencia de la hoja de costos o informe de donde ha tomado el costo de producción de las unidades producidas ;

9.- Número de unidades que ingresan,

10.- Número de unidades que salen,

11.- Saldo en unidades



**Requisitos del
Registro de Control
de Inventarios
Art.142 -A**

12. Importe monetario o precio de costo de las unidades que ingresan;

13. Importe monetario o precio de costo de las unidades que salen;

14. Saldo monetario del importe de las unidades existentes, a precio de costo

Cualquier ajuste a los inventarios como descuentos, rebajas e incrementos de precio, bonificaciones, también deberá incluirse en el registro de Control de Inventarios.

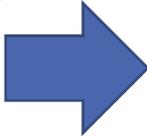


**Requisitos del
Registro de Control
de Inventarios
Art.142 -A**

Las unidades e importe monetario a precio de costo de c/u de los bienes que refleje el registro de control de inventarios al treinta y uno de diciembre de cada año, se confrontará con los valores de costo del inventario físico valuado de c/u de los bienes levantado al final del ejercicio o período fiscal, determinado de conformidad al artículo 142 del CT, justificando cualquier diferencia que resulte de su comparación y aplicando a ésta el tratamiento fiscal que corresponda.

Los contribuyentes deberán llevar un registro que contenga el detalle de los bienes retirados o consumidos. Igual obligación tendrán los contribuyentes respecto de las mermas, evaporaciones o dilataciones. Los registros a que se refiere el presente inciso formarán parte del Registro de Control de Inventarios. (....)

AJUSTES DEL DÉBITO Y
CRÉDITO FISCAL
Art. 62 LIVA



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. (...)



★ **Facultades de Fiscalización e Investigación** **Art.173. CT**

La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios.
(...)

Liquidación de Oficio del Tributo

Art 183. CT

La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que está obligado;
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos, y,
- c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad..., no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria. (...)

LA DGII en el ejercicio de sus facultades de fiscalización determinó lo siguiente:

- ▶ La sociedad Contribuyente durante el ejercicio fiscalizado omitió declarar ingresos, con fundamento en lo establecido en los artículos 1, 2 literal b) y 12 de la LISR, en relación con el Art 9 literal c) del RLISR y los Arts. 107 inciso 7º, 110 y 203 inciso primero del CT; debido a que realizó ajustes de manera improcedente a los ingresos gravados, los cuales fueron documentados por medio de notas de crédito que no hacen referencia al Comprobante de Crédito Fiscal objeto de ajuste.
- ▶ Sobre el caso el Tribunal confirmó la determinación de la DGII y la recurrente nos demandó ante la Cámara de lo Contencioso Administrativo

Caso fue resuelto por la Cámara de lo Contencioso Administrativo de Santa Tecla. referencia 00008-18-ST.COPC-CAM 8H 3M DEL 17/12/18

- ▶ El argumento de la sociedad demandante “(...) la ausencia de un mero requisito formal,... no es motivo suficiente... para determinar ingresos gravados...; además no existe base legal... en materia de ISR, que permita sostener... en cuanto a que la falta de un requisito formal que rige en materia IVA, pueda ser causal de consecuencia en materia de ISR...; lo anterior en relación al art. 62 de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Cámara da respuesta a los agravios de la demandante en los siguientes términos

- ▶ La Cámara sostiene que en virtud de lo establecido en el Código Tributario artículo 1: “(...) contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria; y que el artículo 2. (...) al señalar el ámbito de aplicación, señala : este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado”, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”; **por tanto al integrar la normativa tributaria, pueden perfectamente aplicarse para el caso de autos(impuesto s/renta,), los requisitos que dicho Código establece para las Notas de Crédito.(...)**

La Cámara da respuesta a los agravios en los siguientes términos...

Al respecto el artículo 110 CT señala: “Cuando con posterioridad a la emisión de los CCF ocurran ajustes.... Se deberán expedir nuevos CCF o notas de débito o de crédito, según corresponda, que modifiquen los documentos emitidos anteriormente. (...)

Las notas de Débito y Crédito deberán hacer referencia al número de CCF que es sujeto a modificación y cumplir con los mismos requisitos que establece el artículo 114 de este Código, respecto de los CCF.”

La Cámara da respuesta a los agravios en los siguientes términos...

- ▶ La Cámara, establece que la relación del número de comprobante de crédito fiscal que se modifica, **es una obligación tributaria de carácter formal**; la cual según criterio de la Sala de lo Constitucional, en sentencia de la 14H 15 M del 3/12/14 en el proceso 21-2011; establece respecto de las obligaciones formales lo siguiente:

La Cámara da respuesta a los agravios en los siguientes términos...

► Las obligaciones formales son: "Prestaciones no pecuniarias exigidas por la ley en ocasión del ejercicio de las facultades tributarias, es decir, se trata de obligaciones distintas a la entrega de dinero, cuyo fin es facilitar a la Administración el ejercicio de las potestades en el ámbito tributario.

De tal manera, se caracterizan porque no tienen una naturaleza monetaria- a diferencia de las obligaciones materiales que si poseen éste carácter- Así, una obligación tributaria formal tiene su origen, mediato o inmediato en la ley. Por tanto, acaece cuando en la realidad fáctica se producen ciertos hechos o circunstancias contemplados en la norma a los cuales ésta vincula un deber a cargo del particular de realizar una prestación concreta y determinada. **El citado presupuesto de hecho formal no debe coincidir con el presupuesto de un tributo o hecho imponible.**

Sin embargo, las obligaciones tributarias formales siempre han de suponer hechos cuya realización se considera relevante para la gestión tributaria, de manera que su práctica contribuya a los fines del poder tributario."

La Cámara da respuesta a los agravios en los siguientes términos...

La Cámara, sostiene que la Sala de lo Constitucional en sentencia Ref. 21-2011 ha indicado: “(...) en virtud del cumplimiento de las competencias de comprobación y recaudación de la Administración Tributaria, los contribuyentes en general, y particularmente los sujetos que practican actividades de relevancia económica, se ven obligados a realizar determinadas prestaciones no monetarias, tales como solicitar el NIT, los registros como contribuyentes o la presentación de declaraciones de naturaleza informativa”.

En ese sentido y dado que el principio de capacidad económica consiste: “En que el Estado solamente puede establecer tributos cuando se produce acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica” (SCA, sentencia 14h 25mn del 14/1/2008, ref 189-2006)



GOBIERNO DE
EL SALVADOR

TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

La Cámara da respuesta a los agravios en los siguientes términos...

► La Cámara establece que la obligación que se analiza se considera formal por los siguientes aspectos:

i Tiene su origen expresamente en la Ley.

ii Tiene vinculación con una modificación sustantiva.

iii Dichas transacciones están sujetas al ejercicio de las potestades de fiscalización de la Administración Tributaria, a criterio de la Cámara el contribuyente debe relacionar el número de comprobante de CCF que se va a modificar, por ser esta una obligación tributaria formal que debe cumplirse; ello obedece, además a la seguridad jurídica y al orden que debe imperar en materia tributaria.

Sentencia de la SCA de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ La SCA establece que de conformidad con los artículos 1, 21 y 107 inciso séptimo, del Código Tributarios y 1 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos , cuando el Código Tributario hace referencia a la Administración Tributaria, debe entenderse que es el Ministerio de Hacienda a través de las Direcciones respectivas, y que conforme al art. 1 de la Ley Orgánica de la DGII, dicha dependencia como órgano adscrito al Ministerio de Hacienda es competente respecto a todas las actividades relacionadas con-entre otros- el Impuesto sobre la Renta.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ Con base a las disposiciones legales antes citadas, se entiende que el impuesto sobre la renta es uno de los tributos internos regulados por el CT, bajo competencia de la DGII, por lo que los documentos establecidos en la Sección Quinta, del Capítulo 1, Título III del CT, sirven para sustentar las operaciones relacionadas con el mencionado impuesto.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ Esta Sala, considera que si bien las NC son documentos relativos al control de IVA, estos documentos además sustentan la modificaciones que se realizan a aquellas operaciones que constituyen como fuente de renta, las cuales se amparan en los CCF.
- ▶ La función de la NC es respaldar la modificación de las operaciones amparadas en un CCF, por disminución del valor e impuesto (IVA) documentado.
- ▶ Es así que, al emitirse una NC según el Art. 110 CT directamente se modifica una operación previa , amparada en un CCF disminuyendo su valor, lo cual implica **una reducción de la renta obtenida , generada por la misma** (entiéndase operación inicial u operación modificada) .
- ▶ En consecuencia, es innegable la incidencia que reporta la emisión de las NC en la renta obtenida, ya que de conformidad al Art. 12 de la LISR, ésta se determina sumando los Productos o Utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo, valores los cuales pueden estar amparados en documentos relativos al control del IVA, tal como CCF.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ La emisión de las NC, como documentos de soporte, se perfila como una de las obligaciones formales previstas en el CT, encaminada a asegurar tanto el cumplimiento de la obligación tributaria prevista en la LIVA, así como la estipulada en la LISR, y es válida la exigencia de los requisitos aplicables a dichos instrumentos (NC) a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ Por la función de la NC, es necesario que se especifique de forma clara cuál es la operación objeto de modificación, tal es así que el legislador la estableció de forma imperativa que se hiciera referencia en la misma del CCF que es sujeto a modificación, como garantía del interés fiscal.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- ▶ También como garantía al interés fiscal, la AT está facultada para investigar y fiscalizar, con base al Art. 173 y siguientes, y liquidar de oficio el tributo e imponer sanciones de conformidad al Art. 183, ambos del CT.
- ▶ “La AT deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos: (...) b) Cuando las declaraciones presentadas o **la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud** presentara errores aritméticos **o ella no cumpliere con todos los requisitos y datos exigidos...**”

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA.

- Lo anterior se traduce que cuando la declaración y/o documentación de soporte proporcionada a la AT durante la fiscalización genere dudas sobre el apego a la realidad, ésta puede proceder a liquidar de oficio el tributo.
- Entre la documentación complementaria a que hace referencia el Art. 183 CT y que puede generar dudas sobre lo declarado, se encuentra las notas de crédito, el contenido de éstas influye directamente en la determinación de la renta obtenida, y posterior fijación de la renta neta o imponible y consecuente liquidación del tributo.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref. 15-19-RA-SCA

- ▶ La normativa tributaria no establece que, cuando una nota de crédito no cumpla con todos los requisitos y datos exigidos, ésta será inválida o inválido el ajuste realizado; sin embargo, la ausencia de estos requisitos o datos, tal como no hacer referencia al CCF sujeto de modificación, las vuelve cuestionables por no demostrar por sí mismas la relación de causalidad entre la documentación de soporte (CCF-NC).
- ▶ No relacionar el número de CCF sujeto a modificación implica un ajuste en abstracto a la renta obtenida, lo cual conforme al artículo 110 CT resulta improcedente... pues... **la naturaleza y función de las NC es la de modificar documentos emitidos con anterioridad...**

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA

- ▶ Cuando se cumple la exigencia legal de relacionar el CCF que se modifica, **permite hacer los cruces de información necesarios para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.**
- ▶ Para ratificar un ajuste a la renta obtenida, no basta con comprobar la existencia de una disminución de ingresos obtenidos, pues tal circunstancia *per se* implica suponer que el mismo se realizó conforme a la ley, sino que será necesario-para su procedencia- contar con la documentación de soporte que dé certeza de que dicha disminución se realizó bajo las condiciones y por los supuestos previstos en la normativa aplicable.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref. 15-19-RA-SCA

- ▶ Por todo lo antes expuesto, las exigencias legales respecto a los datos que debe contener una NC, **no deben verse como un simple formalismo**, ya que pueden hacer incurrir al contribuyente en un incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, cuando el pago del tributo- a causa de esta- no se realice en la cuantía que conforme a su capacidad contributiva corresponda.
- ▶ La AT al proceder a la liquidación de oficio **corresponderá al sujeto pasivo probar que los ajustes invocados fueron realizados conforme a derecho, de conformidad a lo estipulado en el artículo 203 inciso uno del CT, relativo a la carga de la prueba.**

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref 15-19-RA-SCA

- Sobre el alegato de la inobservancia por parte de la Cámara de los Arts. 1 y 2 de la LISR. Dichas disposiciones legales establecen qué debe entenderse por hecho generador del impuesto sobre la renta y la renta obtenida. (...)

Al respecto la SCA estableció lo siguiente:

La Cámara no ha determinado hechos generadores; sino que confirmó la objeción de la DGII a los ajustes realizados por la sociedad apelante a los ingresos mediante la emisión de las notas de crédito...

La AT en ejercicio de sus facultades puede ratificar - o no- cualquier ajuste que se haga por los contribuyentes a la renta obtenida. Ello en atención a que la disminución a la renta obtenida no opera de manera automática,...



GOBIERNO DE
EL SALVADOR

TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS



Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref. 15-19-RA-SCA

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 ésta se realizó conforme a la ley, sino que será necesario -avaluar su procedencia- contar con la documentación de soporte que dé certeza de que dicha disminución se realizó bajo las condiciones y supuestos previstos en la normativa aplicable.

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref. 15-19-RA-SCA

En suma, a criterio de esta Sala, **una reducción a la renta obtenida, realizada mediante NC, puede ser comprobada a partir de la conexión o vínculo que debe existir entre éstas y los CCF objeto de modificación, y no en el valor autónomo que la apelante le pretende atribuir a las nota de crédito.**

Para efectos meramente aclaratorios, **se estima que el hecho de considerar improcedente un ajuste realizado a la renta obtenido, por disminución de ésta, tiene como consecuencia para el contribuyente, la de entender los ingresos en su totalidad; es decir, sin la disminución pretendida.**



TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

Sentencia de las 12H 30M del 11/12/2019, Ref. 15-19-RA-SCA

Es así, que cuando las notas de crédito son insuficientes para demostrar que la disminución de ingresos gravados se realizó bajo las condiciones y 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 CCF.

En ese sentido, no existe la inobservancia de los artículos 1 y 2 de la LISR bajo las condiciones y por los supuestos previstos en la normativa aplicable; en consecuencia se confirma el fallo de la Cámara de lo Contencioso Administrativo sobre este punto.



TRIBUNAL
DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS
INTERNOS
Y DE ADUANAS

MUCHAS GRACIAS

