

PRESUNCIONES LEGALES

Lcda. Evelyn Abigail Vásquez Martínez
Especialista en Peritajes Contables

El Estado como parte de sus políticas públicas principales requiere generar recursos que le permita el cumplimiento de sus objetivos, los cuales obtiene por medio de ingresos tributarios y no tributarios estos últimos provienen del cobro de tasas, contribuciones, rentas contractuales, multas y por la venta de bienes, producidos por las empresas públicas, por lo que ha conferido a la Administración Tributaria facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que tienen como propósito verificar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, permitiéndole liquidar de oficio los tributos en los casos en que se haya omitido la presentación de la declaración impositiva, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con los datos y requisitos exigidos; cuando no se llevare o llevare incorrectamente o con atraso la contabilidad, no la exhibiere, careciera de la debida documentación o no diere las aclaraciones solicitadas por la oficina fiscal.

La Administración Tributaria, según lo establece el artículo 184 del Código Tributario, podrá de acuerdo con los antecedentes que disponga utilizar para la liquidación de oficio de los tributos, sobre la Base Cierta, Presunta o Mixta.

Por lo anterior, antes de referirme a la base presunta, es preciso definir en primer lugar el término PRESUNCIÓN el cual viene del latín "praesumere", cuyo significado corresponde a la acción de presentir, resolver anticipadamente,

conjeturar o prever, es decir, dicho término da a entender por cierto algo de lo que no se tiene certeza bien sea de su ocurrencia o de su existencia. El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres¹ define la presunción como: conjetura, suposición, indicio, señal, sospecha, decisión legal salvo prueba en contrario, inferencia legal que no cabe desvirtuar.

Desde el punto de vista de la doctrina tributaria, se considera a la presunción como verdad legal provisional, como consecuencia de la ley o que el juzgador obtiene de un hecho conocido para establecer otro desconocido², respecto, a la normativa tributaria se justifica su utilización, debido a la debilidad que tiene la Administración Tributaria para conocer de todas las operaciones comerciales con incidencia en materia tributaria y que los contribuyentes puedan ocupar como mecanismos de evasión fiscal al no reconocerlas u omitir su determinación en un tiempo determinado; la cual según el artículo 189 del Código Tributario en síntesis dicta que cuando la DGII no pudiere por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

La estimación de oficio sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias que, por su vinculación normal con el hecho imponible o generador propio de cada tributo, permitan deducir en el caso particular la existencia y el monto de aquél. Para tales efectos la Administración Tributaria podrá utilizar indicios el cual es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, mejor dicho, debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido; es el hecho real, cierto (probado o notorio), del que se puede extraer críticamente la existencia de otro

¹ Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta S.R.L

² Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Sentencia emitida el dieciocho de febrero de dos mil veintiuno, con referencia R2105017.TM.



hecho no comprobable por medios directos, según el material existente dentro del proceso; tales como: el capital invertido en las explotaciones económicas, las fluctuaciones patrimoniales, el monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los valores que se importen, el valor y rotación de los inventarios, el movimiento de las cuentas bancarias, el monto de los intereses que se pagan, u otros elementos de juicio similares que obren en poder de la Administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

Es importante distinguir el indicio de la presunción, ya que ambos términos tienen un significado diferente desde el punto de vista doctrinario, es así que se puede afirmar, que el indicio es una circunstancia que por sí sola no tiene valor alguno, en cambio, cuando se relaciona con otras, y siempre que sean graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos.³

Respecto de lo anterior, es deber de las partes probar los hechos que alegan como fundamento de sus pretensiones. La carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna o contradice; sin embargo, cuando se trata de determinación impositiva, se rigen por reglas distintas en relación a que se invierte la carga de la prueba en la aplicación de las presunciones, se produce un desplazamiento, la parte que las niega debe probar, el responsable de demostrar que el ajuste es infundado o injusto y demostrar los errores que la descalifican es el contribuyente. A pesar de que la determinación de oficio se presume legítima, las pruebas que aporte el contribuyente podrían hacer desvanecer la determinación de la Administración Tributaria solamente en la justa medida de la prueba, cuya carga corre por cuenta del mismo.

³ Gámez Hernández, Y. M. (2012), La Determinación Impositiva sobre Base Presunta en El Salvador. Tesis de Licenciatura, Universidad de El Salvador.

El Código Tributario establece que las presunciones pueden ser de dos tipos, las llamadas legales cuando se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas, y si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por el referido Código Tributario (artículo 191 CT) y de derecho, son aquellas que no admiten prueba en contrario, por lo que el hecho establecido a través de la presunción tiene el carácter de definitivo (artículo 192 CT).

El Código Tributario señala las presunciones que la Administración Tributaria podrá practicar en la determinación de la obligación tributaria, entre estas se encuentran las siguientes:

CUADRO 1. UTILIZACIÓN DE LA BASE PRESUNTA



① RENTA PRESUNTA POR INTERESES (ART. 192-A CÓDIGO TRIBUTARIO)

Conforme lo dispone el artículo 192-A del Código Tributario: "Para los efectos tributarios en todo contrato de préstamo de dinero cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de un ingreso por intereses, que será la que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre créditos vigente durante los periodos tributarios mensuales o ejercicios o periodos de imposición de la operación de préstamo o crédito.



La tasa promedio a que se refiere es la referente a créditos o préstamos a empresas aplicada por el sistema financiero y publicada por el Banco Central de Reserva."

② PRESUNCIONES FUNDADAS EN DIFERENCIAS DE INVENTARIOS. (ART. 193 CÓDIGO TRIBUTARIO)

El Art.193 está orientado a determinar faltantes o sobrantes de inventarios, mediante un análisis técnico contable de la cuenta inventarios en el ámbito documental y si es posible, mediante un seguimiento de conteo físico de unidades.

a) FALTANTES DE INVENTARIO

Los faltantes de inventario una vez determinados por la Administración Tributaria según los procedimientos establecidos en el Art. 193 literal a) se considerarán mercaderías que constituyen parte de los inventarios finales y que, por lo tanto, al "faltar", deben presumirse como ventas que se han omitido declarar; el procedimiento a seguir para la determinación de los faltantes según la disposición legal antes citada es el siguiente:

"Se sumará al inventario inicial en unidades del ejercicio comercial que consten en detalles o registros de control de inventarios del sujeto pasivo, las unidades que ingresaron en dicho ejercicio que figuren en documentos legales respectivos, luego al total de unidades resultantes se le restarán las salidas de unidades con base a documentos legales emitidos. El resultado en unidades se comparará con las unidades del inventario final del ejercicio comercial que conste en detalles o registros de control, las diferencias resultantes, en caso se originen por faltantes de inventarios, se presumirá que constituyen transferencias de unidades omitidas de registrar y declarar en el ejercicio o período de imposición y períodos tributarios mensuales comprendidos desde el inicio hasta el final del ejercicio comercial.

El monto de las transferencias gravadas se determinará aplicando a las unidades faltantes el precio promedio de ventas del ejercicio comercial, el cual se determinará dividiendo el valor total de la venta de cada producto de la especie faltante entre el número de productos de los mismos que consten en los documentos legales emitidos, el resultado para fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta constituirá renta obtenida en el ejercicio o período impositivo comprendido en el ejercicio comercial en que se efectuó el procedimiento y generará el impuesto respectivo de acuerdo a las disposiciones de este Código y la ley referida; para el caso de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el resultado constituirá transferencias gravadas con dicho impuesto (...)" .

b) SOBRANTES DE INVENTARIO

En la aplicación del procedimiento establecido en el Art. 193 literal a) del Código Tributario, si el resultado obtenido corresponde a sobrante de inventarios, por disposición de ley se presumirá que el sujeto pasivo ha omitido registrar compras y reflejan el manejo de un negocio oculto, habilitando a la Administración Tributaria la utilización de la base presunta para efecto de determinar los hechos generadores en materia de IVA y de Impuesto Sobre la Renta, aplicando al sobrante de inventarios el siguiente procedimiento para establecer el monto de las transferencias gravadas: se multiplicará el costo del inventario sobrante por el índice de rotación de inventarios, el cual se obtiene de la división de las ventas en valores de los productos de la misma especie del sobrante entre el promedio del inventario inicial y final de estos mismos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento; el resultado de la operación para efectos del Impuesto sobre la renta, constituirá renta obtenida; respecto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, constituirán transferencias gravadas con dicho impuesto para los períodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento.



“En caso que no fuera posible establecer a que período atribuir las ventas por abarcar el procedimiento un año calendario, éstas se imputarán a cada período tributario que formó parte del procedimiento en forma proporcional a las transferencias declaradas, registradas o documentadas por período tributario, de los productos de la misma especie del sobrante. En caso de no existir ventas declaradas, registradas o documentadas de los productos de la misma especie del sobrante que permita establecer el índice de rotación de inventarios por cada especie de producto, se multiplicará el costo del inventario sobrante por el índice general de rotación de inventarios el cual se determinará dividiendo las ventas totales en valores entre el promedio de inventarios inicial y final totales reflejados en el Estado de Resultados correspondiente al ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento, el resultado constituirá renta obtenida para los efectos del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio o período de imposición incluido en el ejercicio comercial y para los efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, transferencias de bienes gravadas en los períodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial y se imputarán proporcionalmente en función del total de ingresos declarados, registrados o documentados por cada período tributario incluidos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento”.

③ CONTROL DIRECTO DE OPERACIONES (ART. 194 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO).

El artículo 194 establece que la Administración Tributaria tiene la facultad de ejercer control directo de operaciones de los contribuyentes, comúnmente uno de estos controles es el “Punto fijo” que consiste en controlar la emisión de facturación de una empresa en sus instalaciones o establecimientos; el procedimiento aplicable es el siguiente: Se realizará un promedio diario de ventas que se multiplicará por los días hábiles comerciales del mes, el resultado son las operaciones presuntas de un mes. Este control deberá ejercerse durante diez días continuos

de control o dos períodos fraccionados de cinco días con intervalos de 7 días en un mismo mes. Si el control directo de operaciones se realiza en no menos de cuatro meses continuos o alternos de un mismo ejercicio, el promedio de ventas se considerará representativo para todos los meses del ejercicio, inclusive los meses no controlados, existe la condicionante de tener en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate, determinando complementarias de impuestos para efectos de IVA e Impuesto sobre la Renta.

④ PRESUNCIÓN DE INGRESOS GRAVADOS POR COMPRAS NO REGISTRADOS DE BIENES PARA LA VENTA. (ART.196 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

Entre las presunciones establecidas por el CT se encuentra la de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, prevista en el artículo 196 del CT, la mencionada disposición legal establece: “Cuando se determine que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros que establece este Código y las Leyes tributarias o Leyes especiales, como resultado de comparar información recibida de terceros, se presumirá que constituyen transferencias de bienes y renta gravada omitidas de registrar para los diferentes hechos generadores. El monto de los ingresos se determinará para los diferentes tributos aplicando los precios promedio de ventas de las unidades de igual naturaleza que forman parte de la compra no registrada y a falta de éstos los precios corrientes de mercado.

En el caso que las obligaciones constatadas correspondan a períodos tributarios, el monto de los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirá al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas; cuando se trate del Impuesto sobre la Renta, los ingresos determinados conforme a las reglas anteriores se entenderán comprendidos dentro del ejercicio o período de imposición fiscalizado o en el siguiente ejercicio o período impositivo, según corresponda”.



La procedencia de la presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta tiene como presupuestos: 1) que se haya obtenido información de terceros; 2) que de esa información sea posible establecer la existencia de compras; y, 3) que se determine que dichas compras no fueron registradas, ya sea en la contabilidad u otro registro.⁴

⑤ PRESUNCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. (ARTÍCULO 198 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO).

Los ingresos registrados en la contabilidad de los sujetos pasivos deben de estar debidamente justificados mediante documentación legal y guardar relación con los libros de IVA, según la naturaleza de las operaciones, pues la diferencias entre estos, se presumirá venta o prestación de servicios omitidos de declarar, según lo establecido en el artículo 198 del Código Tributario.

⑥ PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR DOCUMENTOS EXTRAVIADOS Y NO INFORMADOS (ART. 199 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO).

Conforme a lo establecido en el artículo 199 del Código Tributario: "Se presume que los documentos legales establecidos en los artículos 107 y 110 del CT que no se encontraren en poder del sujeto pasivo, no hayan sido registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y no se hubiere comunicado su pérdida y extravío; han sido emitidos para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas. Para tal caso el monto de las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas se determinarán mediante un promedio de los valores documentados por dichos conceptos, de los

documentos del período mensual en que falte el o los correlativos del o los documentos extraviados o perdidos, en su caso. El valor resultante constituirá renta obtenida para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio o período de imposición que contienen los documentos utilizados para determinar el promedio, la que se agregará a las otras rentas; y transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas para los efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, omitidas de declarar en el período tributario mensual que se tomó de base para el cálculo del promedio."

⑦ INCREMENTOS DE PATRIMONIO Y GASTOS EFECTUADOS SIN COMPROBAR EL ORIGEN. (ART. 195 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

Los sujetos pasivos ante la Administración Tributaria están obligados a justificar sus ingresos y estos deben de guardar concordancia con sus gastos y con sus variaciones patrimoniales, de no ser así según lo establece el artículo 195 los incrementos patrimoniales y los gastos sin justificar el origen de los recursos serán base para la determinación presunta de hechos generadores para efectos del Impuesto sobre la Renta y para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, considerándose operaciones omitidas de declarar.

Para efectos tributarios considera incremento patrimonial el aumento cuantitativo en el valor del patrimonio de un contribuyente sin que pueda acreditar fehacientemente su causa, o la fuente que lo originó, los cuales no se encuentran registrados en su contabilidad ni declarados como ingresos en su declaración de renta; pero que reflejan una mayor capacidad económica del sujeto pasivo no acorde a los ingresos declarados. Como ejemplo de lo anterior se puede citar lo siguiente: depósitos en cuentas bancarias respecto de las cuales no se

⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia emitida el ocho de abril de dos mil veintiuno, con referencia 338-2012.



comprueba su origen; asimismo, que durante el ejercicio fiscalizado el contribuyente haya adquirido

PRODUCTO	CCF O FCF	FECHA	UNIDADES	PRECIO UNITARIO NETO	VALORES
A	CCF 015	23/1/2022	10,000	\$55.00	\$550,000.00
	FCF 351	12/3/2022	5,000	\$60.00	\$300,000.00
	FCF 352	18/6/2022	1,500	\$48.00	\$72,000.00
	CCF 16	10/8/2022	20,000	\$49.00	\$980,000.00
	CCF 017	16/9/2022	19,000	\$50.00	\$950,000.00
	CCF 018	23/11/2022	7,500	\$55.00	\$412,500.00
			63,000		\$3,264,500.00
B	FCF 353	16/2/2022	650	\$40.00	\$26,000.00
	FCF 354	15/5/2022	500	\$45.00	\$22,500.00
	CCF 015	13/7/2022	5,625	\$38.00	\$213,750.00
	CCF 020	25/11/2022	3,500	\$37.00	\$129,500.00
	CCF 021	4/12/2022	4,250	\$38.00	\$161,500.00
			14,525		\$553,250.00

un vehículo de lujo del año, adquisiciones de bienes inmuebles, que no tengan relación con el negocio únicamente para fines de uso personal, los cuales no se encuentran registrados en su contabilidad, pero que reflejan una capacidad económica superior del contribuyente, no acorde con los ingresos declarados en la declaración de renta de un ejercicio fiscal determinado. En estos casos la Administración Tributaria presume que el contribuyente posee otras fuentes de ingresos no informadas generadoras de rentas gravadas o que su fuente generadora de ingresos genera rentas superiores a las declaradas.

La determinación del incremento patrimonial se efectuará de la siguiente manera: a) para el Impuesto sobre la Renta se atribuirá, en el ejercicio o período de imposición en que se determine; b) para el impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios, se atribuirá para cada uno de los períodos tributarios mensuales que formen parte del periodo o ejercicio comercial en que se determine, en forma proporcional a las transferencias o prestaciones de servicios gravadas declaradas, registradas o documentados por período tributario, para lo cual se aplicará un factor que se obtendrá dividiendo las transferencias o prestaciones de servicios gravadas omitidas entre la sumatoria de las transferencias o prestaciones de servicios gravadas declaradas, registradas o documentadas por el contribuyente en el año calendario en el que se identificó el incremento patrimonial injustificado.

CASO PRÁCTICO

PRESUNCIÓN DE INGRESOS GRAVADOS POR COMPRAS NO REGISTRADAS

- La sociedad El Ejemplo I, S.A. de C.V., compra y vende los productos A y B en el año 2022.
- Ventas documentadas por la contribuyente durante el ejercicio del año 2022, son las siguientes:
- Se determinó compras no registradas en Libros I.V.A. y Contabilidad, obtenidas mediante información de terceros (Proveedores), las cuales se detallan a continuación:

PERÍODO TRIBUTARIO DE APLICACIÓN	PRODUCTO	COMPRAS NO REGISTRADAS		PRECIO DE VENTA	INGRESOS OMITIDOS
		FECHA	UNIDADES		
SEPTIEMBRE	A	9/8/2022	15,000	\$49.00	\$735,000.00
DICIEMBRE	B	21/11/2022	8,000	\$37.00	\$296,000.00
					\$1,031,000.00

DESARROLLO DE CONFORMIDAD AL ART. 196 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:

- Se presume que las compras no registradas constituyen transferencias de bienes y rentas obtenidas omitidas de declarar; para el caso las compras de los productos A y B, soportadas con los comprobantes 181105 y 987410 respectivamente.
- Se procedió a determinar el precio promedio de venta de las unidades de igual naturaleza que forman parte de los Comprobantes de Crédito Fiscal no Registrados, el cual se determina, dividiendo el valor total de las ventas de cada producto de la especie que no fue registrada entre el número total de productos de la misma especie que constan en las Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos en el mes que corresponde el crédito fiscal no registrado; por ejemplo para el producto A, se determinó que durante el período de agosto de



dos mil veintidós, el precio promedio de venta de dicho producto, corresponde a CUARENTA Y NUEVE DÓLARES (USD \$49.00) cada uno, el cual al multiplicarlo por las unidades no registradas que ascienden a 15,000 unidades, se obtuvo como resultado el valor de SETECIENTOS TREINTA Y CINCO MIL DÓLARES (USD \$735,000.00) en concepto de ventas omitidas de registrar y declarar de dicho producto en el período tributario siguiente, es decir septiembre de dos mil veintidós.

3. El precio promedio de venta determinado se multiplicó por las unidades de los productos detallados en los Comprobantes de Crédito Fiscal no registradas, determinando las ventas gravadas y los débitos fiscales no declarados para el período tributario siguiente al de la compra efectuada, dando como resultado las ventas omitidas no declaradas por compras no registradas, según se detalla a continuación:

PRODUCTO	CCF	FECHA	UNIDADES	PRECIO UNITARIO NETO	VALORES
A	181105	09/08/2022	15,000	\$35.00	\$525,000.00
B	987410	21/11/2022	8,000	\$23.00	\$184,000.00

4. Los valores omitidos determinados se consideran transferencias de bienes gravadas para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; para el caso particular constituyen ingresos gravados para los meses de septiembre y diciembre de 2022, es decir, en el mes siguiente de la compra, por las cantidades de \$735,000.00 y \$296,000.00 respectivamente, determinándose débito fiscal por las cantidades de \$95,550.00 ($\$735,000.00 * 13\%$) y \$38,480.00 ($\$296,000.00 * 13\%$) correspondientemente.
5. Los valores omitidos constituyen Renta obtenida para efectos del Impuesto sobre la Renta, en el caso particular la cantidad de \$ 1,031,000.00 deberá agregarse a las otras rentas del ejercicio impositivo del año 2022, lo cual generará impuesto complementario por el monto de \$ 309,300.00 ($\$1,031,000.00 * 30\%$).

