

## **IMPLEMENTACIÓN DE LAS FACTURAS DE SUJETO EXCLUIDO EN OPERACIONES CELEBRADAS CON NO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

Roberto Javier López Castellanos  
Jefe de Departamento de Análisis Jurídico y  
Sentencias

### I. NOCIONES GENERALES

El Código Tributario contenido en el decreto legislativo número 230 del catorce de diciembre, publicado en el diario oficial número 241, tomo número 349 del veintidós de diciembre del año dos mil, cuya entrada en vigencia fue a partir del uno de enero del año dos mil uno, en su Art. 1 regula las disposiciones normativas aplicables a los tributos internos que se encuentran bajo la competencia de la Administración Tributaria.

En atención a ello, la normativa en cuestión establece los aspectos esenciales relacionados con la configuración de la relación jurídico tributaria, entendida esta como *el vínculo jurídico integrado por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario generados por la aplicación de los tributos*<sup>1</sup>, que se pueden suscitar entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes o responsables como sujetos pasivos de dicha relación jurídico tributaria.

Derivado de la relación jurídico tributaria, nace la obligación tributaria, definida en el artículo 16 CT, como *el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando*

respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen<sup>2</sup>.

Lo anterior se encuentra regulado en el artículo 85 CT, pues se reconoce el valor instrumental de las obligaciones formales, como los medios idóneos creados para verificar el cumplimiento de la obligación sustantiva y a la vez como forma de control para la Administración Tributaria en la constatación de lo anterior.

Como corolario, el Código Tributario a partir del artículo 86, regula el listado de las obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir para efectos de no tener problemas con la Administración Tributaria, entre dichas obligaciones formales se encuentra la obligación de emitir documentos tributarios contemplada a partir del artículo 107 CT.

### II. OBLIGACIÓN FORMAL DE EMITIR DOCUMENTOS TRIBUTARIOS

Del artículo 107 CT, hasta el artículo 119 CT, se encuentra regulada la obligación formal de emitir documentos que le asisten a los sujetos pasivos para respaldar las operaciones celebradas que tienen incidencia en materia tributaria, cuya finalidad principal es evitar la evasión tributaria y documentar todas las operaciones generadoras de tributos y su respectiva declaración.

Precisamente, el Código Tributario, ha establecido un régimen exhaustivo, tanto para garantizar el cumplimiento de la obligación sustantiva del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como del Impuesto sobre la Renta y en general para todos los tributos vigentes en el país.

<sup>1</sup> Collado Yurrita, Miguel Angel, Luchena Mozo, Gracia María, y otros. Derecho Financiero y ditorial Atelier. Barcelona, España. Página 257-258.

<sup>2</sup> Decreto Legislativo número 230, del catorce de diciembre del año dos mil, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349, del veintidós de diciembre del año dos mil, el cual contiene el Código Tributario.



Para ello, el referido artículo 107 CT, regula los principales documentos tributarios, siendo: 1) Comprobante de crédito fiscal; 2) Facturas de Consumidor Final; 3) Facturas de venta simplificada; 4) Facturas de sujeto excluido; 5) Notas de crédito y notas de débito; 6) Notas de remisión; 7) Comprobante de liquidación; 8) Comprobantes de retención; 9) tiquetes de Máquinas registradoras; 10) Facturas de exportación, entre otros.

Cada uno de los documentos antes citados contemplan una función particular, pues los comprobantes de crédito fiscal, respaldan operaciones celebradas entre dos sujetos pasivos que ostentan la calidad de contribuyente del IVA, mientras que las facturas de consumidor final y la factura de ventas simplificadas, se deben emitir cuando uno de los sujetos en la operación es un consumidor final, es decir, la cadena de valor del IVA termina en aquel que adquiere el producto o recibe el servicio para consumirlo o agotarlo con su uso.

El resto de documentos, también tienen un objetivo particular, pues en el caso de las notas de crédito o débito, pretenden acreditar modificaciones o ajustes efectuadas a comprobantes de crédito fiscal ya emitidos con anterioridad (Art 110 CT); los comprobantes de liquidación son utilizados en operaciones realizadas por un tercero en nombre de otras personas a quienes representan (Art 108 CT); las notas de remisión, se presentan cuando el comprobante de crédito fiscal no es emitido en la entrega real o simbólica de los bienes para efectos de amparar la circulación o tránsito de los bienes y mercaderías (Art 109 CT), y los comprobantes de retención sirven para acreditar las retenciones o percepciones efectuadas por los sujetos responsables en los diferentes tributos (Art 112 CT).

En adición a los anteriores documentos tributarios, hay una categoría especial de documentos regulados por el Código Tributario, que debe emitirse entre un contribuyente del IVA, y un

comerciante que a pesar de dedicarse a la explotación de una actividad económica, no supera los umbrales para ser considerado contribuyente de IVA según la normativa de dicho tributo; dichos documentos son denominados como facturas de sujeto excluido, los cuales se encuentran regulados en el artículo 119 del Código Tributario.

### III. ¿QUIÉNES SON CONSIDERADOS COMO SUJETOS EXCLUIDOS O NO CONTRIBUYENTES DEL IVA?

Previo a desarrollar la temática en comento, resulta imprescindible conocer, quienes de acuerdo con la normativa pueden ser considerados como sujetos excluidos de la calidad de contribuyente. Al respecto, los artículos 28 y 29 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios<sup>3</sup> -en adelante LIVA-, dispone estarán excluidos de la calidad de contribuyentes quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cinco mil setecientos catorce dólares con veintiocho centavos de dólar (USD\$5,714.28), o cuyo activo total sea inferior a dos mil doscientos ochenta y cinco dólares setenta y un centavos de dólar (USD\$2,285.71).

Lo anterior significa, si un comerciante supera dichos umbrales, se encuentra obligado a inscribirse como contribuyente del IVA, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas derivadas de dicho tributo, entendiéndose, para tener la obligación, bastará con superar cualquiera de los dos rubros, pues si sus ingresos no superan el monto mínimo pero su activo sí, la obligación nacerá para el contribuyente en cuestión, y viceversa, así lo señala de igual manera el artículo 9 del Reglamento de La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios -en adelante RLIVA-.

<sup>3</sup> Decreto Legislativo número 296, del treinta de julio de mil novecientos noventa y dos, publicado en el diario

oficial número 143, tomo número 316, del treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y dos.



La exclusión de la que hablamos, no es de aplicación para todos los comerciantes, pues como lo indica el artículo 28 inciso 3º LIVA, los umbrales establecidos no aplican para 1) comerciantes sociales, 2) Importadores independientemente sean comerciantes sociales o individuales; y 3) comerciantes que posean más de un local comercial cuando superen el total de ingresos o el total de activos, entendiéndose, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 2 del Código de Comercio como comerciantes individuales a las personas naturales, y como comerciantes sociales a las sociedades mercantiles.

Conforme a lo expuesto, todo aquel comerciante que se dedique a la explotación de una actividad económica (generalmente los comerciantes individuales que inician operaciones, aquellos que forman parte del sector informal, o quienes realicen prestaciones de servicios de forma ocasional), en principio, no tiene la calidad de contribuyente del IVA, y como consecuencia todas las operaciones celebradas con estos con alguien que si ostenta la calidad de contribuyente, deberá emitirse la factura de sujeto excluido, para efectos de documentar la operación efectuada.

La ley además dispone en el artículo 30 LIVA, la opción de un sujeto excluido de inscribirse como contribuyente de IVA de forma voluntaria, aun cuando no supere los umbrales previamente establecidos, para esos efectos, conforme lo señala el artículo 10 RLIVA, deberán acreditar sus ventas o ingresos con un libro de gastos, compras y ventas, autorizado por el registro de comercio y su activo a

través de un inventario valorado de bienes u otro medio que considere la Administración Tributaria.

#### IV. FACTURAS DE SUJETO EXCLUIDO. PRESUPUESTOS.

Con el objetivo de acreditar las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios recibidas o prestadas por un sujeto excluido de IVA a favor de un contribuyente debidamente inscrito, el artículo 119 del Código Tributario, establece la obligación formal al contribuyente de emitir, el documento denominado factura de sujeto excluido. En los referidos supuestos, la obligación formal, no es como en los casos de la emisión de comprobante de crédito fiscal o facturas de consumidor final, pues la regla general considera obligado a emitir el documento a quien vende el bien o presta el servicio, pero en el caso de operaciones celebradas con sujetos excluidos, dicha obligación se invierte, pues el obligado a cumplir la obligación formal es el adquirente del bien o el prestatario de los servicios.

El contexto para la aplicación de la regulación antes señalada, se tiene que hasta antes del año dos mil dieciocho, la obligación de emitir el documento de respaldo de la operación recaía sobre el sujeto excluido, sin embargo, a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario, se evidenciaron una serie de dificultades relacionadas con el cumplimiento de la emisión del documento, pues dependía directamente sobre la voluntad del comerciante que no le significaba ninguna ventaja o beneficio el emitir o no el referido documento<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Soto, A. L. R. (2015). Sector informal, economía informal e informalidad. Revista Iberoamericana para la Investigación y el Desarrollo Educativo: RIDE, 6(11), 1-12. Uno de los problemas principales en toda economía, ha sido precisamente el **comercio informal**, el cual en palabras del autor al citar lo establecido por la Organización Internacional del Trabajo (OIT), se entenderán como comercio informal “*todas las actividades económicas realizadas por los trabajadores y*

*las unidades económicas que – en la legislación y la práctica – no están cubiertas o que están insuficientemente cubiertas por los sistemas formales*”. Caracterizándose principalmente por ser a pequeña escala, con una organización rudimentaria, que existe poca o nula distinción entre el trabajo y el capital como factores de producción y no tienen ningún interés en documentar sus operaciones comerciales, pues al no tributar no le significa ninguna ventaja.



Dicha circunstancia fue evidenciada en precedentes emitidos por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas -en adelante TAIIA-, citando por ejemplo sentencia con referencia R2105004TM, de las ocho horas treinta minutos del día treinta de septiembre del año dos mil veintiuno, al conocer de una contribuyente que elaboraba por su propia cuenta los documentos de sujeto excluido y el referido sujeto solo firmaba los mismos, aclarando en dicho pronunciamiento el TAIIA, el problema legislativo al conferirle la obligación al no contribuyente, y no existiendo vulneración al interés fiscal, en el caso que sea el contribuyente la persona que elabora el documento de respaldo de la operación.

El texto del citado artículo 119 antes de la reforma disponía "*...los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios deberán exigir que se consigne, tanto en el original como en la copia de los recibos, facturas u otro tipo de documentos que reciban de sujetos excluidos de la calidad de contribuyente de dicho impuesto, los siguientes datos...*"; denotando, el obligado era el sujeto excluido, quien debía elaborarlo, cumplir con los requisitos mínimos contenidos en la disposición referida y entregarlo al contribuyente.

No obstante, por medio de decreto legislativo número 191 de fecha veintiocho de noviembre de dos mil dieciocho, publicado en el diario oficial número 233, tomo 421 de fecha doce de diciembre de dos mil dieciocho, cuya entrada en vigencia fue ocho días después de su publicación en el diario oficial, se reformó el mencionado artículo 119, al establecer "*...los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, cuando adquieran bienes o servicios de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, deberán emitir para respaldar las operaciones efectuadas con sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes, una factura, que se denominará "factura de sujeto excluido"...*".

Los cambios implementados a través de la reforma en cuestión fueron los siguientes: **1)** Creación del documento denominado factura de sujeto excluido, y la obligación del contribuyente de elaborarla, emitirla y entregarla; **2)** Potestad de la Administración Tributaria de asignar y autorizar las facturas requeridas por los contribuyentes mediante resolución de autorización de numeración de correlativos y con dicha autorización proceder a su impresión en cualquier imprenta autorizada para ello; y **3)** la obligación de resguardar el documento original al contribuyente y entrega de copia al sujeto excluido.

Asimismo, los requisitos que deben cumplir las facturas de sujeto excluido, comprenden: a) nombre del sujeto excluido del impuesto; b) Dirección y número de teléfono en caso de poseer del sujeto excluido del impuesto; c) número de identificación tributaria o documento único de identidad del sujeto excluido; d) fecha de emisión del documento; e) nombre, dirección y número de identificación tributaria del contribuyente; f) descripción de los bienes o servicios de forma detallada y clara; g) firma del sujeto excluido; h) número correlativo del documento; y i) información de la imprenta donde se imprimió el talonario de facturas.

Los anteriores requisitos, han sido parcialmente modificados en atención a la reforma al Código Tributario, efectuada mediante decreto legislativo número 487 del treinta de agosto del año dos mil veintidós, publicado en el diario oficial número 175, tomo 436 del veinte de septiembre del año dos mil veintidós, la cual introdujo la implementación de los documentos tributarios electrónicos (DTE), señalando en el artículo 119-G literal i) los mismos requisitos del artículo 119 CT, añadiéndole, la inclusión del código de generación único del documento electrónico, número de control consecutivo del documento electrónico, datos de los intervinientes, fecha, hora de generación y la forma de pago.



Dichos requisitos son imprescindibles, pues no solo basta con emitir el documento, sino que además deben cumplir con todos los requisitos señalados en la normativa tributaria; así lo ha determinado el TAIIA en sentencias con referencias R1504015TM de las siete horas cincuenta minutos del día veintidós de junio del año dos mil dieciséis y sentencia con referencia R1612004 de las trece horas cincuenta y un minutos del día once de marzo del año dos mil dieciocho, al evidenciar la entrega de documentos que no cumplen con los requisitos señalados en el artículo 119 CT (vigente en el momento de efectuada la operación), lo que genera como consecuencia la no deducibilidad de costos o gastos respecto del impuesto sobre la renta.

Para el caso del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, es importante documentar las operaciones realizadas con sujetos excluidos para efectos de registro, pues aun cuando los artículos 31 y 32 LIVA, disponen expresamente que en las transferencias de bienes muebles y prestaciones de servicios no es posible trasladar por concepto de impuesto ningún crédito fiscal deducible para sus clientes, ni mucho menos a las cantidades que se les carguen a título de impuesto no pueden ser considerados como crédito fiscal para efectos del IVA, resultará necesario para el contribuyente registrar la operación en el respectivo libro de compras y declarar dicha operación en la respectiva declaración del impuesto conforme a los formularios preestablecidos.

El referido artículo 32 LIVA, se encuentra regulado conforme a una concepción previa a la reforma al artículo 119 del Código Tributario, pues le atribuye la obligación al sujeto excluido la obligación de emitir el documento, sin embargo, tomando en cuenta la citada reforma, se entenderá dicha disposición legal hace referencia a la factura de sujeto excluido emitido por el contribuyente,

subsistiendo la prerrogativa de consignar el precio de la operación sin ningún recargo a título de IVA.

El razonamiento anterior, responde a la misma estructura del IVA, pues si el contribuyente compra bienes o recibe servicios de un sujeto excluido, al momento de pagar por dicha operación, no paga el impuesto, y como consecuencia no existirá crédito fiscal que liquidar posteriormente con el débito fiscal por sus operaciones de venta; por su parte, para el sujeto excluido tampoco le generará débito fiscal por no tener la obligación de pagar derivadas del impuesto en estudio.

Para el caso del impuesto sobre la renta, la circunstancia es diferente, pues al tratarse de una erogación efectuada por el contribuyente, de conformidad a artículo 119 inciso 4º CT, las facturas de sujeto excluido constituyen el único y suficiente documento de soporte de la operación, el cual le puede servir al mismo para efectos de deducibilidad como un costo o gasto conforme a los parámetros del artículo 28 de la ley del impuesto sobre la renta<sup>5</sup>.

Precisamente, si un contribuyente al momento de adquirir bienes o recibir servicios de un no contribuyente de IVA, no emite la factura de sujeto excluido, se vuelve un costo o gasto no deducible, conforme al artículo 29-A numeral 18) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para ello, no solo basta que se emita la factura respectiva, pues, además, dicho documento debe cumplir con todos los requisitos formales señalados en el artículo 119 y 119-G literal i) del Código Tributario.

También, al tratarse de prestaciones de servicios recibidos de sujetos excluidos, el contribuyente debe efectuar la retención correspondiente al momento de pagar el servicio recibido, conforme al régimen de retenciones establecidos desde el artículo 156 al 160 CT, pues de no hacerlo, la erogación pagada a un sujeto excluido se vuelve no

---

<sup>5</sup> Decreto Legislativo número 134, del dieciocho de diciembre del año mil novecientos noventa y uno, publicado en el diario oficial número 242, tomo número

313, del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno.



deducible de conformidad a lo señalado en el artículo 29-A numeral 12) de la Ley del Impuesto sobre la renta.

Además, otro punto de vital importancia es acreditar por parte del contribuyente que la adquisición de bienes o el servicio recibido por parte del contribuyente sea necesario para la generación de rentas gravadas y mantenimiento de la fuente de rentas para considerarlo como deducible para efectos de dicho impuesto, según lo dispuesto en el ya citado artículo 28 de la ley de Impuesto sobre la Renta.

La jurisdicción contencioso administrativo ha emitido pronunciamientos en relación a la deducibilidad de costos y gastos derivados de operaciones con sujetos excluidos, para citar un caso, se encuentra la sentencia con referencia 00097-22-ST-COPA-3CO del diecinueve de marzo de dos mil veinticuatro, del Juzgado Tercero de lo Contencioso Administrativo, en donde ratifica los presupuestos antes señalados.

En cuanto al régimen sancionatorio, el Código Tributario contempla en los artículos 239 y 239-A, el régimen de infracciones y sanciones que se le pueden atribuir al contribuyente cuando celebre operaciones con sujetos excluidos y no se emita la factura correspondiente, o que haya sido emitida sin cumplir con los requisitos regulados en el artículo 119 o 119-G letra i) CT, emitir documento con numeración duplicada y no declarada entre otros. En consecuencia, podrá iniciarse el respectivo procedimiento sancionatorio al responsable de cometer alguna de las conductas tipificadas como infracciones y responder conforme a los parámetros establecidos por la ley.

## V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Toda persona que tenga la calidad de contribuyente se encuentra en el deber de cumplir con todas sus obligaciones tributarias, sean sustantivas o formales y aun cuando adquieran bienes o presten servicios de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes, les asiste la obligación de

documentar dichas operaciones a través de las facturas de sujeto excluido, para el registro, control y declaración de las operaciones celebradas y para efectos de deducibilidad del respectivo costo o gasto en materia de impuesto sobre la renta.

El cumplimiento de dicha obligación también es de utilidad para la Administración Tributaria, pues permite identificar al conglomerado de sujetos que no están calificados como contribuyentes y en su caso, monitorear el volumen de sus operaciones y de resultar alguno que supera los umbrales previamente establecidos, ejercer la potestad de inscribirlo de oficio conforme a lo contemplado en el artículo 89 del Código Tributario, tal como ha sido ya desarrollado en sentencia emitida por el TAIJA con referencia R2202011TM de las nueve horas cincuenta y siete minutos del día veintisiete de octubre del año dos mil veintidós.

Actualmente, con la implementación de proyectos de innovación y modernización, que potencian la emisión de documentos tributarios en modalidad electrónica, se pretende contribuir a la eliminación de los obstáculos o inconvenientes que se suscitaron en el pasado en relación a la temática expuesta, y propiciar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, a través de canales electrónicos, lo cual resulta de gran trascendencia para garantizar una eficaz recaudación tributaria al beneficio del país y los ciudadanos.

