

## **CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA**

Licda. Jacqueline Carolina Hernández Castro  
Lic. Adonai Eliseo Hernández Escobar

I. INTRODUCCIÓN. II. EL CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS. III. LA INCIDENCIA DEL CONTRATO INTERNACIONAL DE COMPRAVENTA DE MERCANCÍAS EN LA TRIBUTACIÓN NACIONAL. IV. CONCLUSIÓN

### **I. INTRODUCCIÓN**

El comercio, en su dimensión más esencial, constituye el motor que impulsa las relaciones económicas entre los seres humanos en sociedad. Desde las primeras formas de intercambio hasta las complejas operaciones mercantiles de la actualidad, la necesidad de regular dichas transacciones ha sido una constante en el desarrollo de los sistemas jurídicos.

Es precisamente en ese contexto donde el contrato emerge como el instrumento jurídico por excelencia: el vehículo que transforma los acuerdos de voluntades en obligaciones dotadas de plena exigibilidad legal; aquel canal que conduce las voluntades de las partes, dentro del sentido regulado por una norma expresa, vigente y reconocida, la cual puede ser exigible a través de medios coercitivos.

En el ordenamiento jurídico salvadoreño, el contrato en su expresión más básica encuentra su fundamento normativo en los artículos 1308 y 1309 del Código Civil, disposiciones que lo conciben como una convención mediante la cual una o más personas se obligan recíprocamente a dar, hacer o no hacer alguna cosa; esa concepción se extiende al ámbito mercantil por regulación en el artículo 945 del Código de Comercio, lo que evidencia coherencia sistémica en el abordaje de la materia contractual en el ordenamiento salvadoreño y unidad sustancial entre las obligaciones civiles y comerciales.

Dentro de la clasificación contractual, el contrato de Compraventa tiene gran relevancia, por ser un instrumento que, por excelencia, es considerado como un acuerdo bilateral, oneroso, cuyo fin es transferir el dominio de una cosa a cambio de un precio; sin embargo, en el ámbito comercial, su trascendencia no se encuentra limitada a una circunscripción territorial específica, pues con la dinámica e interconexión de las economías, la facilidad de los medios tecnológicos y de comunicaciones que permean las fronteras comerciales, la compraventa trasciende los límites territoriales del Estado y se proyecta en el plano internacional, dando origen al Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías.

Esta modalidad contractual, toma como base la figura básica del Contrato de Compraventa ordinario, pero su evolución y especialidad ha devenido en la incorporación de elementos específicos de las relaciones comerciales internacionales.

Este contrato se perfecciona entre partes domiciliadas en Estados diferentes y tiene por objeto la circulación transfronteriza de bienes,



lo cual genera el planteamiento de interrogantes sobre la regulación aplicable, la determinación de obligaciones, distribución de riesgos, la resolución de controversias e implicaciones tributarias.

Tales interrogantes adquieren relevancia para El Salvador, en tanto es Estado parte de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías —conocida como la Convención de Viena de 1980—, instrumento al cual el país se adhirió mediante Decreto Legislativo número 759, y que establece un régimen uniforme destinado a reducir los obstáculos jurídicos que dificultan el desarrollo del comercio internacional.

A la complejidad jurídica propia de este tipo de contratos, se suma la relevancia práctica de los Términos de Comercio Internacional o “International Commercial Terms” (INCOTERMS), desarrollados por la Cámara de Comercio Internacional, los cuales cumplen una función técnica indispensable al delimitar con precisión y certeza, las obligaciones de cada parte en cuanto a la entrega de la mercancía, la distribución de costos, la asunción de riesgos y el cumplimiento de los trámites aduaneros correspondientes.

El presente estudio jurídico tiene por objeto examinar de manera sistemática, el régimen jurídico aplicable al Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías, con especial atención a su configuración normativa en el ordenamiento salvadoreño, la Convención de Viena de 1980, los INCOTERMS y su implicación

o incidencia dentro de la tributación salvadoreña.

Para ello, se acudirá tanto al análisis dogmático teórico, como el legal de las disposiciones aplicables y la jurisprudencia nacional sobre dichas materias, con el propósito de ofrecer una visión integral que resulte de utilidad tanto para la práctica forense como para la comprensión académica.

## II. EL CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS

En las distintas operaciones comerciales que ejecutan las personas —tanto naturales como jurídicas— surgen obligaciones, que por lo general son plasmadas en Contratos, los cuales se constituyen en la más emblemática fuente de obligaciones y dotan de exigibilidad jurídica a los acuerdos pactados.

Para comprender su alcance, debemos remitirnos a la definición de Contrato, el cual, de conformidad al jurista y civilista chileno Arturo Alessandri Rodríguez, en el libro titulado *“De los Contratos”*, es *“el acuerdo de voluntades entre dos o más partes destinadas a crear una obligación”*,<sup>1</sup> cuya definición ha sido retomada por la Cámara de lo Civil de la Primera Sección de Oriente, en sentencia con referencia SFG-44-17-08-22, emitida a las catorce horas treinta y cinco minutos del veintidós de septiembre de dos mil veintidós.

En mismo orden, en sentencia con referencia APC-17-24, de las nueve horas del quince de

<sup>1</sup> Arturo A. Rodríguez. *De los Contratos*, 1ra. Edición. (Chile: Editorial Jurídica Ediar-ConoSur Ltda., 1988) pág. 6



agosto de dos mil veinticuatro, la Cámara de la Tercera Sección de Occidente, expresó: *"Un contrato es el acuerdo de voluntades creador de obligaciones, la fuente de donde la obligación nace. La obligación es el efecto o consecuencia del contrato"*.

El concepto de Contrato en nuestra legislación se encuentra regulado en el artículo 1309 del Código Civil, el cual expresa: *"Contrato es una convención en virtud de la cual una o más personas se obligan para con otra u otras, o recíprocamente, a dar, hacer o no hacer alguna cosa."*; tal definición es extensiva a los Contratos mercantiles, pues en el artículo 945 del Código de Comercio se establece: *"Las obligaciones, actos y contratos mercantiles en general se sujetarán a lo prescrito en el Código Civil"*.

Por ello, el Contrato se sitúa como el documento jurídico por excelencia, donde las partes determinan acuerdos que, al poseer la cualidad de consensuadas, libres y voluntarias, se vuelven obligaciones entre las partes, las cuales no están dispuestas al libre albedrío, sino que toman como base la regulación civil y mercantil, donde se definen los principios en los cuales dichos acuerdos deben enmarcarse.

Dentro de los distintos tipos de contrato, tenemos el de Compraventa, el cual conforme el artículo 1597 del Código Civil, es definido como: *"...un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio."*

Para Roberto Lara Velado, en su Libro *"Introducción al Estudio del Derecho Mercantil"*, la compraventa *"...es un contrato*

*mediante el cual una de las partes, que se llama vendedor, se compromete a traspasar a la otra, que se llama comprador, la propiedad de un bien, a cambio del pago de un precio"*; de esta definición, es relevante destacar la derivación de dos elementos u obligaciones: la primera, la de traspasar la cosa vendida o acordada a vender, acción que le corresponde al vendedor y, la segunda, la de pagar el precio acordado sobre la cosa, la cual le corresponde al comprador.

En el ámbito mercantil, la compraventa se encuentra regulada en el Capítulo I, Título III del Código de Comercio, específicamente en sus artículos del 1013 al 1037, en los cuales se regula principalmente las operaciones comerciales de compra y venta de bienes y Mercancías, la forma de efectuarse una compraventa mercantil, las obligaciones del comprador y del vendedor, la forma de fijar el precio, condiciones de entrega de la mercancía, quién asume los riesgos de pérdida o daño, así como, las consecuencias legales del incumplimiento del contrato.

En ese contexto, el contrato se posiciona como el instrumento jurídico propicio e idóneo para realizar y garantizar las obligaciones contraídas en una relación comercial; no obstante, la figura jurídica del Contrato no solo es aplicable a nivel nacional, pues con los avances tecnológicos del comercio, transporte, interconexiones y telecomunicaciones, también es utilizado en operaciones realizadas entre personas ubicadas en diferentes países, dando lugar a la existencia del Contrato Internacional, figura definida por el jurista Cabello González, como *"aquel acuerdo entre voluntades suscrito entre dos o más partes, con*



*domicilio en Estados diferentes, tendientes a la realización de una operación comercial”.*<sup>2</sup>

De la definición anterior, podemos destacar los siguientes elementos:

- Autonomía de la voluntad de las partes, lo cual implica que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que consideren convenientes, siempre que no sea contrarios a las leyes a las que se someten.
- Domicilio en Estados diferentes, para ser considerado como contrato internacional.
- El objeto del contrato es una operación comercial o transacción mercantil.

Considerando lo anterior, se pueden definir a los contratos internacionales como acuerdos entre partes ubicadas o domiciliadas en Estados distintos que regulan relaciones comerciales transfronterizas con efectos jurídicos nacionales e internacionales. Dichos acuerdos o contratos, pueden ser regulados internacionalmente por distintos instrumentos legales, en dependencia de su naturaleza, tales como los Principios de UNIDROIT sobre los Contratos Comerciales Internacionales, Términos de Comercio Internacional (INCOTERMS), entre otros.

Asimismo, dentro de los Contratos Internacionales, encontramos diversos tipos, como los siguientes: Contratos de Compraventa Internacional, Arrendamiento Internacional, Distribución, Financiamiento,

Franquicia, Licencia, Transporte Internacional, Representación, Seguros, entre otros.

De forma general, los Contratos Internacionales comparten elementos claves que estarán siempre presentes en cada uno de éstos, los cuales son:

- Capacidad para contratar entre las partes: concibiéndose como la aptitud legal de una persona (natural o jurídica) para celebrar contratos válidamente en situaciones de comercio internacional.
- Objeto lícito: el objeto del contrato debe ser la realización de un negocio jurídico mercantil conforme a derecho, al orden público y a las buenas costumbres.
- Causa: es el fin o motivo jurídicamente relevante que impulsa a las partes a contratar, tradicionalmente entendido como la realización de una transacción internacional de carácter onerosa o con ánimo de lucro.
- Consentimiento libre: referido al libre consentimiento de las partes para efectuar el negocio jurídico mercantil.
- Respaldo contractual físico: si bien, algunos de los negocios jurídicos internacionales pueden perfeccionarse con el mero consentimiento de las partes, es necesario un respaldo físico para hacer oponible ante terceros las obligaciones y derechos contraídos.

---

<sup>2</sup> José M. Cabello González. La Contratación Internacional, 1ra. Edición. (Madrid: ESIC Editorial, 2000) pág. 22



- Ley aplicable: conforme al Principio de la Autonomía de la Voluntad, las partes pueden elegir la legislación a aplicar en caso de controversias en el negocio jurídico pactado.

Enunciados algunos tipos de contratos internacionales y sus elementos de forma general, a los efectos del presente estudio, retomaremos el análisis del Contrato de Compraventa Internacional.

Dicho contrato es uno de los más antiguos y frecuentes en las operaciones económicas internacionales para la circulación de mercancías a través de distintas fronteras, desde las pertenecientes al Estado en el cual se encuentra domiciliado el vendedor, quien puede ser productor o simple exportador de las Mercancías, hasta las fronteras del Estado donde se encuentra domiciliado el comprador, quien puede ser el consumidor directo o un simple importador de las Mercancías.

El Contrato de Compraventa Internacional es el acuerdo por el cual el vendedor, quien usualmente en el esquema transfronterizo es el exportador, se obliga a transferir la propiedad de una mercancía a cambio de un precio pactado, al comprador quien en dicho esquema suele ser también el importador.

La internacionalidad del Contrato de Compraventa puede basarse en dos criterios:<sup>3</sup>

- a) El domicilio de los contratantes. Si éstos, independientemente de su nacionalidad, tienen su domicilio comercial en países distintos, la compraventa será

internacional, pues las obligaciones derivadas de contrato se ejecutarán en el marco de Estados diferentes.

- b) El objeto del contrato. Se considera internacional la compraventa que implique la entrega de la cosa vendida, nacional o extranjera, en un país distinto al que se encuentra la misma en el momento de conclusión del contrato, de manera que implique la salida efectiva de un país (exportación) y la entrada en otro (importación).

Los elementos que deben estar presentes un contrato de compraventa internacional son los siguientes:

- Fecha y lugar de celebración.
- Identificación de los contratantes: nombre legal, domicilio, representación legal y capacidad jurídica de las partes.
- Objeto y descripción detallada de la mercancía: clase, tamaño, cantidad, calidad, especificaciones técnicas, estándares aplicables (ISO, etc.), embalaje, etc.
- Condiciones de entrega: fecha de expedición o de entrega, medio de transporte, etc.
- INCOTERM y transferencia de riesgo: determinación del momento en que el riesgo pasa del vendedor al comprador conforme al Incoterm pactado, que define

<sup>3</sup> Marta de la Fuente, Et al. Modelos de Contratos Internacionales, 3ra. Edición. (Madrid: FC Editorial, 1999) pág. 26



también el reparto de los costos y responsabilidades logísticas.

- Precio y forma de pago: moneda pactada, tipo de cambio de referencia, método (carta de crédito, transferencia, otros), plazos y condiciones.
- Garantías y conformidad: garantía de evicción, vicios ocultos, cumplimiento de especificaciones, plazo para notificar disconformidades.
- Penalidades: cláusula penal por incumplimiento o retraso en la entrega o en el pago acordado.
- Legislación aplicable y jurisdicción: elección de la Ley nacional, régimen internacional, jurisdicción, medios de solución alternos como arbitraje o mediación.
- Imprevisiones y fuerza mayor: definición de eventos exoneratorios, procedimiento de notificación y efectos sobre el contrato.

En el devenir del tiempo, la Compraventa Internacional de mercancías ha constituido uno de los ejes centrales del comercio exterior, por ello la Asamblea General de las Naciones Unidas auspició la creación de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, la cual elaboró la Convención de Viena de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, aprobada el 11 de abril de 1980, con el objeto de adoptar normas uniformes aplicables a los contratos de compraventa internacional de Mercancías y de contribuir a la supresión de obstáculos jurídicos en el

comercio internacional, promoviendo el desarrollo del mismo.

El ámbito de aplicación de dicha Convención son los Contratos de Compraventa de Mercancías entre partes que tengan sus establecimientos en Estados diferentes.

La Convención de Viena se divide en cuatro partes: La primera, se refiere al ámbito de aplicación y disposiciones generales, donde se especifican los requisitos que debe contener el contrato para que la Convención resulte aplicable; la segunda parte, trata el tema de la formación del contrato; la tercera, titulada como "Compraventa de Mercancías", regula algunos aspectos del contrato, obligaciones del vendedor y comprador, entrega de Mercancías, precio, acciones en caso de incumplimientos, entre otros aspectos; la cuarta parte, denominada "Disposiciones Finales", contiene aspectos relacionados con la administración del Tratado, Cláusulas de Reserva y restricción a las mismas, y su aplicación en el tiempo.

Conforme a dicha convención, pueden determinarse de forma general las principales obligaciones de la parte vendedora, las cuales consisten en: entregar la mercancía en el lugar/tiempo pactado, transferir la propiedad libre de gravámenes, proporcionar documentos de exportación y dar garantía de conformidad del bien; asimismo, las obligaciones de la parte compradora consisten en: pagar el precio en la forma acordada, recibir la mercancía en destino, inspeccionar para notificar defectos y obtener licencias de importación.

En el contexto nacional, dicha convención fue ratificada por la República de El Salvador, por medio de Decreto Legislativo número 759, y se adhirió por medio de Acuerdo Ejecutivo



número 553, de fecha dos de junio de mil novecientos noventa y nueve, aprobado por el Ramo de Relaciones Exteriores, a través del Acuerdo número 554, el cual fue emitido en la misma fecha de adhesión.

Respecto de la aplicación de la citada Convención en nuestro país, la Cámara Primera de lo Civil de la Primera Sección del Centro, en sentencia con referencia 152-69CM1-2014, emitida a las ocho horas diecisiete minutos del día cinco de noviembre de dos mil catorce, señaló: *"si bien, nuestro derecho positivo interno no establece de forma expresa" la aplicación de dicha Convención, "lo cierto es que en El Salvador, se ratificó por medio del Decreto Legislativo No 759", indicando entonces, cuando se trate de una Compraventa Internacional de mercancía y se acredite la misma, "no puede exigirse que los titulares del derecho se acomoden al ordenamiento jurídico salvadoreño, salvo que se vulnere el orden público, que es el límite reconocido por el Derecho Internacional".*

En ese entendido, debe considerarse siempre algunos aspectos importantes que siempre estarán presentes en la negociación de un contrato de Compraventa Internacional, los cuales son: la forma, lugar, condición, gastos, riesgos y documentación de la entrega de la mercancía objeto del contrato. Para la determinación de estos aspectos se pueden usar una serie de términos comerciales que permiten a los contratantes conocer el alcance de sus obligaciones, sin que sea necesario detallarlos minuciosamente en el contrato, siendo estos los Términos Internacionales de Comercio, en inglés International Commercial

Terms o comúnmente conocidos por su abreviatura INCOTERMS.

Los Términos Internacionales de Comercio constituyen *"un conjunto de reglas internacionales de carácter facultativo que determinan la interpretación de los principales términos utilizados en los contratos de compraventa internacional";* estos *"obligan y vinculan a las partes contratantes, comprometen y a la vez marcan y delimitan obligaciones y responsabilidades, no dejando a libre albedrío de los intervinientes el criterio de la interpretación y el significado de los términos utilizados en la venta del exterior".*<sup>4</sup>

En ese orden de ideas, los Términos Internacionales de Comercio o INCOTERMS, *"Tienen por objeto delimitar los derechos y las obligaciones de las partes que intervienen en la compraventa internacional de un producto en los que concierne a cinco aspectos: Obligaciones de la parte compradora, Costos que asume cada parte, Responsabilidad sobre la mercancía, Despachos de aduanas, Lugar y momento de entrega de la mercancía."*<sup>5</sup>

Las reglas de los Términos Internacionales de Comercio reflejan la práctica comercial entre empresas en los contratos de compraventa de mercancías y representan un término universal que define una transacción entre importador y exportador, de forma que ambas partes entiendan sus costos, riesgos y responsabilidades.

Finalmente, en cuanto a la Compraventa Internacional, un documento que sustenta dicha operación, es la Factura Comercial, la cual se define como *"el documento contable*

<sup>4</sup> José L. Jerez Riesco. Comercio Internacional, 3ra. Edición. (Madrid: ESIC Editorial, 2007) pág. 73

<sup>5</sup> David Soler. Guía Práctica de las Reglas Incoterms 2020, 1ra. Ed. (Editorial Marge books, 2021) pág. 13



*que emite el vendedor-exportador una vez confirmada y realizada la operación de venta... Es el comprobante de la operación y compromete al comprador a satisfacer el importe de las mercancías en las condiciones acordadas... Es el documento en que se instrumenta la operación de compraventa".<sup>6</sup>*

En ese sentido, la Factura comercial internacional además de contener información clara y precisa de las mercancías que ampara, debe identificar al comprador, vendedor y consignatario, si los hubiere, forma de pago, así como las condiciones de entrega, esto es, el Incoterms a utilizar en la compraventa, entre otros datos.<sup>7</sup>

Al respecto, José A. Gil Miffut expresa, *"la Factura Comercial es el documento donde se fijan las condiciones de compraventa de la mercancía y sus características (precio por unidad, precio total, incoterm a utilizar, etc.) en definitiva toda la información y datos de la operación comercial"*,<sup>8</sup> asimismo, puede ser utilizado como prueba de un negocio internacional, y sirve de insumo a la Autoridad Aduanera para establecer el valor de las mercancías, y el consecuente cálculo de los derechos e impuestos a la importación.

Adicional, existen otros documentos que pueden demostrar o respaldar una Compraventa Internacional, como pueden ser los documentos de transporte: Carta de Porte, Conocimiento de Embarque y Guía Aérea, según la modalidad del transporte utilizado.

### III. LA INCIDENCIA DEL CONTRATO INTERNACIONAL DE COMPRAVENTA DE MERCANCÍAS EN LA TRIBUTACIÓN NACIONAL

Desde la perspectiva de la tributación, el Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías no constituye un acto jurídico fiscalmente neutro, pues su celebración y ejecución activan una serie de obligaciones (tanto formales como sustantivas) incidentes directamente sobre las partes contratantes, en particular sobre el importador o exportador domiciliado en El Salvador.

El análisis de dichas incidencias exige un enfoque integral, uniforme y sistemático del marco normativo, para comprender a cabalidad cuales tributos aduaneros, impuestos internos y obligaciones tributarias accesorias derivan de estas operaciones.

Tributos derivados de la Compraventa Internacional de Mercancías:

- **Derechos Arancelarios a la Importación (DAI)**

El principal tributo que grava la introducción de mercancías al territorio aduanero salvadoreño, son los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), los cuales constituyen los aranceles a que está sujeta toda mercancía que ingresa al territorio aduanero centroamericano, según lo dispuesto en el artículo 13 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, en relación con el artículo 41 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). El porcentaje de

<sup>6</sup> José L. Jerez. COMERCIO INTERNACIONAL, 4ta. Ed. (España: ESIC Editorial, 2011) pág. 220

<sup>7</sup> Op. cit. pág. 219-221

<sup>8</sup> José A. Gil Miffut. UF1757: Información y Gestión Operativa de la Compraventa Internacional, 2da. Ed. (España: IC Editorial, 2020) s/p



DAI, así como, la clasificación de las mercancías susceptibles de ser importadas al territorio se encuentra descrito en el Arancel Centroamericano de Importación, instrumento de carácter regional adoptado en el marco del proceso de integración económica centroamericana.

En el caso de la obligación tributaria aduanera, el hecho generador que motiva el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), en el marco de una Compraventa Internacional de Mercancías, es la introducción de mercancías al territorio aduanero nacional, donde la tasa aplicable varía dependiendo de la clasificación arancelaria de las mercancías en el referido Arancel Centroamericano, oscilando entre el cero por ciento (0%) y el cuarenta por ciento (40%).

Siendo, la base imponible para la aplicación del DAI, el valor en aduana de la mercancía, entendiéndose por éste, como el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, ajustado de conformidad al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994; dicho valor en aduana es aplicable a las mercancías importadas o internadas, estén o no afectas al pago de tributos.

Respecto a los DAI, debe considerarse, El Salvador es parte de varios Tratados de Libre Comercio (TLC), por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio entre República Dominicana, Centroamérica y Estados Unidos, conocido como CAFTA-DR, el Acuerdo de Asociación con la Unión Europea (AACUE), entre otros. Dichos instrumentos pueden contener reducción o eliminación de aranceles a determinadas mercancías, según los acuerdos

pactados por los Estados Parte, siempre y cuando se cumplan los presupuestos establecidos en dichos Tratados para la obtención de los beneficios arancelarios respecto de las mercancías que pretendan ampararse a los mismos, las que en la mayoría de casos, son el resultado de importaciones o internaciones derivadas de la ejecución de un Contrato de Compraventa Internacional.

En el ámbito nacional, debe considerarse la existencia de prerrogativas fiscales en relación al DAI, atendiendo al régimen aduanero bajo el cual se importen las mercancías; así como beneficios o tratamientos fiscales en sujeción al cumplimiento de requisitos a la importación, por ejemplo, la Ley de Fomento e Incentivos para la Importación y Uso de Medios de Transporte Eléctricos e Híbridos, regula en sus artículos 7 y 8, una tasa del cero por ciento (0%) para los DAI de vehículos, bicicletas, velocípedos eléctricos e híbridos, así como de estaciones de recarga, en el marco de una Compraventa Internacional.

- **Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) en las Importaciones.**

Las mercancías importadas o internadas derivadas de un Contrato de Compraventa de Mercancías, por regla general se encuentran afectas al pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), pues de conformidad a los artículos 1 y 2 de la Ley que regula dicho Impuesto, éste será aplicable a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, sin perjuicio de la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos.



El pago de IVA es la regla general, pero existen situaciones específicas donde la introducción de las mercancías en el territorio nacional no pagan dicho impuesto, en virtud de: Regímenes Aduaneros Liberatorios (Zona Francas y Tiendas Libres) o Suspensivos (Depósitos para Perfeccionamiento Activo, entre otros); por encontrarse previstas en las Leyes, tal es el caso de las exenciones previstas en el artículo 45 de la Ley de IVA o las reguladas en la Ley de Equipaje de Viajeros procedentes del Exterior, Ley Especial Transitoria de Incentivos y Tratos Preferenciales Destinados al Favorecimiento de la Repatriación de Salvadoreños, entre otras.

También pueden encontrarse exentas de IVA, las donaciones en virtud de Convenios Internacionales o Acuerdos tomados por el Ramo competente en nuestro país, por citar algunos ejemplos de excepción al pago de IVA.

En ese contexto, puede afirmarse, el IVA grava las mercancías importadas definitivamente al territorio, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 de dicha Ley, cuyas mercancías pueden ser el resultado de un Contrato de Compraventa Internacional.

En la Importación, la base imponible del IVA la constituye el valor en aduana de los bienes, adicionando los derechos arancelarios (DAI) y demás tributos que se apliquen con ocasión de la importación, conforme al artículo 48 de la Ley de IVA, que establece en su literal g): *"En las importaciones e internaciones se tomará como base imponible, la cantidad que resulte de sumar al valor CIF o valor aduanero, los derechos arancelarios y los impuestos específicos al consumo que correspondan. En ningún caso el presente impuesto formará parte de la base imponible."*

En términos prácticos, para el cálculo del valor en aduana se parte del valor pagado o por pagar de los bienes objeto de importación, el cual, normalmente se encuentra reflejado en la factura o documento de compra, y se le agrega el precio pagado por el transporte de las mercancías y la prima de seguro contratada para el envío, tal como se ha manifestado; sin embargo, debe considerarse, en caso de no haberse contratado una póliza de seguro, la Ley de Simplificación Aduanera dispone en su artículo 2 inciso segundo literales a) y b), que dicho valor debe establecerse aplicando un porcentaje sobre el valor calculado con el Término de Comercio Internacional o Incoterm Franco a Bordo "Free on Board" (FOB), el cual será de uno punto veinticinco por ciento (1.25%) para mercancías provenientes de la región centroamericana y transportadas de forma terrestre y de uno punto cincuenta por ciento (1.50%) para mercancías provenientes de fuera de la región, independientemente de cómo sean transportadas.

Dicho artículo, también dispone en su inciso tercero, para la determinación del valor en concepto de flete, el Servicio de Aduanas, establecerá periódicamente los valores de referencia a través de consultas realizadas a las gremiales de transporte o empresas del rubro y estarán publicados para conocimiento de los importadores y auxiliares de la función pública aduanera; sin embargo, en los casos donde no se pueda acreditar dicho valor por parte del importador, se determinará aplicando el diez por ciento (10%) sobre el valor FOB de las mercancías.

De esa forma, para el cálculo del Impuesto IVA se aplicará la tasa del trece por ciento (13%), sobre la base imponible antes descrita y su momento de causación será con el pago de los



derechos aduaneros correspondientes o, en su caso, al momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías.

Para el importador, el impuesto pagado en la importación constituye crédito fiscal reclamable, siempre y cuando las mercancías se destinen a operaciones gravadas, conforme a los artículos 65 y siguientes de la Ley de IVA, por ello, el impuesto generado por la importación de bienes, resultantes de un Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías tiene un impacto directo en la liquidez del importador, debiendo considerarse también aquellas situaciones o supuestos de exención, a los cuales se hizo alusión en párrafos anteriores.

Al igual que sucede con el DAI, en el IVA debe considerarse dentro del ámbito nacional, la existencia de prerrogativas fiscales establecidas en otros cuerpos legales.

- **Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) en las Exportaciones**

En el marco de un Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías efectuado en territorio salvadoreño, donde la parte que figura como vendedor ostenta la calidad de exportador y las mercancías objeto del contrato serán entregadas al comprador ubicado en otro Estado, configuran la llamada Exportación, la cual conforme al artículo 93 del CAUCA, se define como la salida de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

La exportación, en materia de IVA tiene un tratamiento diferenciado, así lo estableció el legislador en el artículo 74 de la Ley de IVA, al señalar que las exportaciones de bienes y

servicios están gravadas con tasa especial del cero por ciento (0%), por ello, el precio de venta al comprador o importador extranjero no se ve alterado con este impuesto y el exportador o vendedor conserva el derecho a deducir el crédito fiscal generado por las ventas de bienes y servicios destinados para una exportación.

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha explicado el fundamento y finalidad de este tratamiento en sentencia con referencia 112-D-2004, de fecha veintiuno de octubre de dos mil nueve, expresando, la tasa especial gravada con el cero por ciento (0%) en la exportación, es un mecanismo propio de los impuestos del tipo valor agregado que permite utilizar los créditos fiscales vinculados con la actividad exportadora, pues si el monto del débito fiscal siempre será cero, crea una situación que permite al exportador recuperar los créditos fiscales vinculados con dicha actividad, en el sentido que no formen parte del costo de los bienes a exportarse.

Ese mecanismo, según expresa la referida Sala, cumple el Principio de Imposición en el País de Destino, el cual implica, los bienes y servicios son descargados de todo componente de dicho impuesto con la única finalidad que, al ingresar a terceros países, su costo no se encuentre alterado por el impuesto y pueda competir en condiciones de neutralidad tributaria.

Asimismo, el legislador incorporó al texto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, una actividad incentivadora a la exportación a cargo de la Administración Tributaria y consiste en el hecho que el excedente de crédito fiscal sobre débito fiscal generado en las exportaciones, es reintegrable conforme al mecanismo regulado



en el artículo 77 de la citada Ley, constituyendo un incentivo fiscal para la actividad exportadora nacional; sin embargo, por la naturaleza de los créditos fiscales generados en la exportación, queda a criterio del contribuyente exportador si acreditárselo en los períodos tributarios siguientes, compensarlo a otros impuestos directos u obligaciones fiscales o, en su caso, solicitar su reintegro.

- **Impuesto Específico y Ad Valorem al Tabaco y sus Productos, y otros Impuestos Específicos**

Existen ciertas mercancías como: tabaco, bebidas gaseosas, bebidas alcohólicas, armas, combustible, entre otras, a las cuales nuestro legislador ha establecido impuestos adicionales a los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Dichos impuestos se encuentran contenidos en Leyes específicas que regulan la importación, producción y distribución de esos productos o bienes en nuestro país, tal como la Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco, Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, por citar algunas.

En ese sentido, al momento de efectuarse la importación de mercancías, el importador que en el marco de un Contrato de Compraventa Internacional ostenta la calidad de Comprador, debe verificar si las mercancías a importar se encuentran sujetas al pago de tales impuestos adicionales o si requieren de la presentación de certificados o permisos especiales, a fin de dar pleno cumplimiento a las obligaciones

tributarias y no tributarias que la normativa de la materia les franquea, por cuanto, de existir esta clase de impuestos, se puede modificar sustancialmente la ecuación económica de la operación.

- **Impuesto sobre la Renta**

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 16, son rentas obtenidas en El Salvador todas aquellas provenientes de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional; en ese contexto, la Compraventa Internacional puede tener las siguientes implicaciones:

En el caso del importador o comprador salvadoreño, el costo de adquisición de las mercancías importadas, incluyendo el precio pactado en el contrato, los fletes, seguros y demás gastos de internación, constituyen un costo deducible para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta, en tanto dichas mercancías se destinen a la generación de renta gravable, conforme a los artículos 28, 29 y demás disposiciones de la Ley en materia.

Para el exportador o vendedor salvadoreño, los ingresos provenientes de la exportación de mercancías constituyen renta gravable, sin embargo, la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización (LZFIC) y la Ley de Servicios Internacionales (LSI) establecen regímenes de incentivos fiscales, entre los cuales se incluyen exenciones del Impuesto sobre la Renta, para los exportadores que operen bajo dichos regímenes; lo anterior, puede considerarse dentro del Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías como un elemento de planificación fiscal en la estructura contractual.



Otro aspecto a considerar, es la Retención en la Fuente por Pagos al Exterior, lo cual, en materia tributaria constituye un elemento complejo en relación al Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías, a la hora de realizar los pagos al vendedor extranjero, por la posible aplicación de retenciones en la fuente; al respecto, el artículo 158 del Código Tributario regula la obligación de retener el veinte por ciento (20%) sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero, cuando dichos pagos constituyan rentas de fuente salvadoreña.

Ciertamente, la determinación de la procedencia o no de la retención, dependerá mucho de la casuística o contexto de cada operación, así como del análisis a realizarse caso por caso, considerando los acuerdos y condiciones de entrega pactados mediante los Términos de Comercio Internacional (INCOTERMS) correspondientes.

Finalmente, respecto de la incidencia del Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías con el Impuesto sobre la Renta en El Salvador, debe considerarse la suscripción de convenios internacionales para evitar la doble imposición, para determinar correctamente las obligaciones tributarias correspondientes.

- **Obligaciones Formales.**

Analizadas las posibles incidencias del Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías en la tributación nacional con los diferentes impuestos, también es necesario enfatizar en otros aspectos, tales como las obligaciones formales derivadas de la ejecución de un Contrato de esa naturaleza, entre las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- La presentación de la Declaración única Centroamericana (DUCA), antes denominada Declaración de Mercancías, ante la Autoridad Aduanera competente, junto a su documentación de soporte, como son: Factura Comercial, Documentos de transporte según la modalidad utilizada (vía terrestre, marítima o aérea), Lista de Empaque (Packing List), Certificado de Origen cuando se pretenda amparar las mercancías a preferencias arancelarias en el marco de Tratados de Libre Comercio (TLC), Permisos fitosanitarios y zoosanitarios, entre otros, conforme a lo estipulado en el artículo 321 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).
- La realización del registro contable adecuado del costo de importación, incluyendo todos los tributos pagados en la internación, conforme a las exigencias del Código Tributario y a las normas de contabilidad.
- La conservación de la documentación de soporte de la operación durante el plazo de prescripción establecido en el artículo 82 del Código Tributario.
- Conservación de documentos de operaciones aduanera, y su documentación de soporte por el plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la DUCA respectiva, según lo estipulado en el artículo 87 del CAUCA, entre otras.

#### IV. CONCLUSIÓN.



El Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías en el ordenamiento jurídico salvadoreño constituye, un instrumento de notable complejidad técnica con incidencia en la determinación de diversos tributos y que requiere un análisis integral de la legislación.

Desde la perspectiva tributaria, la ejecución de este tipo de contratos activa el desenvolvimiento de diferentes obligaciones fiscales en atención a la participación del sujeto pasivo y a la calidad que éste tiene dentro de la operación comercial, es decir, si figura como importador o como exportador.

El importador enfrenta la acumulación del Derecho Arancelario de Importación (DAI) y el IVA a la importación calculado sobre el valor CIF más los aranceles, incidiendo directamente en su realidad tributaria; no obstante, esta incidencia puede neutralizarse a través de los mecanismos de acreditación de créditos fiscales, regulados en el marco normativo cuando las mercancías se destinan a operaciones gravadas.

El exportador, en su caso, goza de un tratamiento fiscal marcadamente favorable, con la tasa del cero por ciento (0%) del IVA y el derecho al reintegro del excedente de crédito fiscal, pues constituyen incentivos estructurales que persiguen la neutralidad tributaria y la competitividad de las exportaciones salvadoreñas en mercados internacionales.

Un aspecto particularmente considerable, es la interdependencia entre la cláusula contractual de entrega y la obligación tributaria de retención, la cual da una evidente relevancia al conocimiento y aplicación de los INCOTERMS, pues en este plano, no son meramente cláusulas logísticas, sino también, tienen

incidencia directa y determinante en las responsabilidades tributarias de las partes, exigiendo un análisis exhaustivo en cada caso.

En definitiva, el Contrato de Compraventa Internacional de Mercancías exige al Comprador y Vendedor, y las partes interesadas al momento de la importación o exportación, conocer las obligaciones tributarias y las obligaciones no tributarias exigibles a dichas operaciones, a fin de dar cumplimiento fiel a la normativa.

Asimismo, debe tenerse en cuenta, los regímenes especiales y suspensivos, como Zonas francas, Tiendas libres, Depósitos para Perfeccionamiento Activo, Convenios para evitar la doble imposición y las preferencias arancelarias derivadas de los Tratados Libres de Comercio, entre otros aspectos.

La omisión de este enfoque integral puede derivar en cargas tributarias inesperadas, como determinaciones de tributos e incluso sanciones, las cuales significarían contingencias fiscales para el importador o exportador, que traerían como consecuencia una erosión significativa de su objetivo económico en la operación comercial de la Compraventa Internacional de Mercancías.

