

## Tax Newsletter

Noticias e información oportuna sobre la temática tributaria nacional

### Efecto sustantivo en ISR por incumplimiento formal en emisión de Notas de Crédito

La emisión de documentos para el control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), constituye una de las obligaciones tributarias más relevantes de carácter formal, ya que en caso de incumplimientos en la emisión de los mismos, los contribuyentes no solo se exponen a las diferentes sanciones contenidas en el Art. 239 del Código Tributario (CT), *“Incumplimiento de la Obligación de Emitir y Entregar Documentos”*, sino que también pueden resultar en incumplimientos a la obligación tributaria sustantiva, cuando el pago de tributos a causa de estos, no se realice en la cuantía que conforme a su capacidad contributiva le corresponda.

Respecto a este tema, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA), en fecha 24 de junio de 2022, brindó un Webinar sobre la temática *“Las Notas de Crédito y su incidencia en la determinación de tributos internos complementarios”*,

por lo que en el presente documento se presentan los aspectos más relevantes destacados por el TAIIA en su presentación, en relación al principal efecto sustantivo en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR) por incumplimientos a obligaciones formales en la emisión de Notas de Crédito (NC).

#### Generalidades

La NC es un documento para el control de IVA, por operaciones entre contribuyentes del referido impuesto, cuyo uso y requisitos formales para su emisión se encuentran principalmente regulados en el Art. 110 del CT, -*“Reemplazo de Comprobantes de Crédito Fiscal Notas de Débito y Crédito”* - en el cual se establece que **cuando con posterioridad a la emisión de Comprobantes de Crédito Fiscal (CCF)** - por operaciones de ventas - ocurran ajustes o diferencias en los precios, descuentos u otras modificaciones en la operación, o cuando se produjeran devoluciones de

dinero, de bienes o se anulen o rescindan operaciones efectuadas o se hubiere calculado erradamente el IVA Débito Fiscal, **quienes transfieran bienes y los prestadores de servicios, deberán expedir nuevos Comprobantes de Crédito Fiscal o Notas de Débito o de Crédito, según corresponda, que modifiquen los documentos emitidos anteriormente.**

Para el caso específico de las NC, son documentos que **se emiten con el objetivo de disminuir o anular**, tanto los valores como el impuesto para una operación de ventas (ingresos) que previamente se haya documentado con un CCF. El inciso último del Art. 110 antes mencionado, estipula como principales obligaciones formales a tener en cuenta en la emisión de NC las siguientes:

1. Las NC **deben hacer referencia al número de CCF que sea sujeto a modificación.**
2. Las NC deben cumplir con los mismos requisitos que establece el Art. 114 del CT, respecto de los Comprobante de Crédito Fiscal.

### Principales requisitos formales señalados por la Administración Tributaria (AT)

A continuación, se listan los principales requisitos formales en emisión de NC que son señalados (observados) por la AT en procesos de fiscalización a los contribuyentes:

- **NC que no hacen referencia al CCF que es sujeto a modificación.**
- No cumplir con toda o alguna de la información requerida en el Art. 114 del CT.
- No hacer la entrega efectiva de las NC a los sujetos a quienes se ha emitido.
- No describir los bienes objeto de ajuste.

### Implicaciones sustantivas en materia de ISR

Principal incumplimiento formal sujeto a ajustes por la AT	Implicación sustantiva determinada por la AT
NC que no hacen referencia al CCF que es sujeto a modificación o ajuste.	<b>Determinación de ingresos omitidos</b> por ajustes improcedentes como resultado de este incumplimiento.

Los principales argumentos sobre los cuales se basa la AT para la determinación de ajustes complementarios de impuestos en materia de ISR por el incumplimiento formal en emisión de Notas de Crédito presentado en el cuadro anterior, son los siguientes<sup>1</sup>:

- La obligación de hacer referencia al CCF que es sujeto a modificación se considera formal por los siguientes aspectos:
  - ✓ Tiene su origen expresamente en la Ley.
  - ✓ Tiene vinculación con una modificación sustantiva (disminución de rentas obtenidas).
  - ✓ El cumplir con la obligación formal de hacer referencia al CCF sujeto de modificación obedece a la seguridad jurídica y al orden que debe imperar en manera tributaria.
- Si bien, las NC son documentos relativos al control de IVA, estos documentos además sustentan las modificaciones que se realizan a aquellas operaciones que constituyen como fuente de renta (ingresos), las cuales se amparan en los CCF.
- Por la función de la NC, se vuelve necesario que se especifique de forma clara cual es la operación objeto de modificación, tal es así que el legislador la estableció de forma imperativa que se hiciera referencia en la misma el CCF que es sujeto a modificación, como garantía del interés fiscal.
- No obstante, la normativa tributaria no establece de forma expresa que, cuando una NC no cumpla con todos los requisitos exigidos por la normativa tributaria, ésta será inválida o invalido el ajuste realizado, la ausencia de requisitos formales, **tal**

<sup>1</sup> Criterios tomados de referencia en Resolución de Cámara de lo Contencioso Administrativo de Santa Tecla, ref. 00008-18-ST.COPC-CAM 8H 3M del 17/12/18 y Sentencia de la Sala de lo contencioso Administrativo de las 12H 30M del 11/12/2019, ref. 15-19-RA-SCA, incluidas en presentación de Webinar

"Las Notas de Crédito y su incidencia en la determinación de tributos internos complementarios" impartido por el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduanas en fecha 24 de junio 2022.

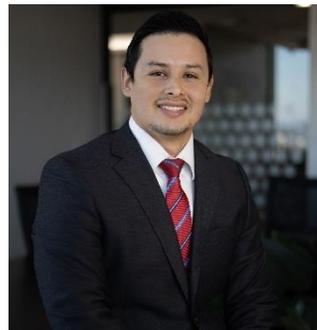
**como no hacer referencia al CCF sujeto de modificación**, las vuelve sujetas de cuestionamiento por no poder demostrar por sí misma la relación de causalidad ente la documentación soporte CCF-NC.

- 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, por lo que el hecho de no relacionar el número de CCF sujeto a modificación implica un ajuste en abstracto a la renta obtenida, lo cual conforme al art.110 del CT resulta improcedente pues la naturaleza y función de las NC, como se han indicado anteriormente, es la de modificar documentos emitidos con anterioridad.
- Para ratificar un ajuste a la renta obtenida por medio de la emisión de NC, 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 ley, sino que es 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 previsto en la normativa aplicable.

Así entonces, se advierte que conforme a la legislación tributaria vigente y criterios de la AT (previamente confirmados por la Sala de lo Contencioso Administrativo), en procesos de fiscalización por parte de la Autoridad Tributaria, dicha autoridad validará que una reducción a la renta obtenida (ingresos), realizada mediante NC, pueda comprobarse en primer momento a partir de la conexión o vínculo que debe existir entre éstas y los CCF que sean objetos de modificación, y no en el valor autónomo que el contribuyente le pretenda atribuir a las NC por el solo hecho de emitir las. Es así, que cuando la AT en su proceso de revisión determine que las NC emitidas por un contribuyente sean insuficientes para demostrar que la disminución de ingresos gravados se ha realizado bajo las condiciones y supuestos previstos en la normativa tributaria, tal ajuste sería

improcedente por lo que que en dicho caso la AT exigiría reflejar como ingresos obtenidos aquellos que originalmente constan en los CCF.

Por tanto, de acuerdo con la información presentada en este documento, se insta a que los contribuyentes puedan efectuar un análisis de su situación tributaria respecto al proceso de emisión de NC, incluso con el apoyo de sus asesores externos, con el fin de verificar el debido cumplimiento de obligaciones formales en la emisión de dichos documentos y de esta forma mitigar cualquier riesgo de impuestos complementarios ante un posible proceso de fiscalización por parte de la AT.



**Henry Aguirre**  
Gerente Senior de BPS  
[haguirre@deloitte.com](mailto:haguirre@deloitte.com)



**Ghendrex García**  
Socio de Impuestos y BPS  
[ggarcia@deloitte.com](mailto:ggarcia@deloitte.com)

# Calendario Tributario

## Agosto 2022

Ya se encuentra en la página web de la Administración Tributaria, la actualización del calendario tributario 2022; el cual incluye los días de asueto y las fechas de cada uno de los cumplimientos tributarios.

D	L	M	M	J	V	S
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			



Descargar Calendario de Obligaciones 2022

### Día 19

#### IVA

Declaración y Pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (F-07).

#### Renta y operaciones financieras

Declaración Mensual de Pago a Cuenta, e Impuestos Retenidos de Renta, Operaciones Financieras y Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (F-14)

#### Específicos y Ad-valorem

Declaración de Impuestos Específicos, Advalorem y Contribución Especial (F-06).

#### Otras Obligaciones

- Informe sobre donaciones (F-960)
- Informe de Impuestos Específicos y Ad-Valorem Productores e Importadores de Bebidas Alcohólicas, Alcohol Etílico

Potable y Cerveza, Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de bebidas (F-955).

- Informe de Impuestos Específicos y Ad-Valorem Productores e Importadores de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares, Productores de Tabaco y Productores, Importadores e Internadores de Combustible (F-988)
- Informe Mensual de Ventas a Productores, Distribuidores y Detallistas de Tabaco y de Productos de Tabaco (F-956).

### Día 26

#### IVA

- Informe Mensual de Retención, Percepción o Anticipo a Cuenta de IVA (F-930).
- Informe Mensual de Documentos Impresos a Contribuyentes Inscritos en IVA (F-945).

### Día 8

#### Otras obligaciones

- Resumen del Informe de Proveedores, Clientes, Acreedores y Deudores (F-987).
- Informe sobre Realización de Cirugías, Operaciones y Tratamientos Médicos (F-958).

### Día 1 al 6

Asueto fiestas patronales de El Salvador del Mundo

## Contactos

### Federico Paz

Socio Líder de Impuestos y Servicios legales  
[fepaz@deloitte.com](mailto:fepaz@deloitte.com)

### Ghendrex García

Socio de Impuestos y BPS  
[ggarciaq@deloitte.com](mailto:ggarciaq@deloitte.com)

### Mario Coyoy

Socio de Precios de Transferencias  
[mcoyoy@deloitte.com](mailto:mcoyoy@deloitte.com)

### Henry Aguirre

Gerente Senior de BPS  
[haguirre@deloitte.com](mailto:haguirre@deloitte.com)

### Cosette Fuentes

Gerente de Servicios Legales  
[cg.fuentes@deloitte.com](mailto:cg.fuentes@deloitte.com)

### Jhonny Flores

Gerente de Consultoría Fiscal  
[jflores@deloitte.com](mailto:jflores@deloitte.com)

### Alvaro Miranda

Gerente Precios de Transferencia  
[ajmiranda@deloitte.com](mailto:ajmiranda@deloitte.com)

### Wilmer García

Gerente Precios de Transferencia  
[wsgarcia@deloitte.com](mailto:wsgarcia@deloitte.com)

### Bryan Antillón

Gerente de Precios de Transferencia  
[bantillon@deloitte.com](mailto:bantillon@deloitte.com)

### Cristina Hernández

Gerente de Impuestos  
[roshernandez@deloitte.com](mailto:roshernandez@deloitte.com)

### Emerson Inocente

Gerente de Impuestos  
[einocente@deloitte.com](mailto:einocente@deloitte.com)

**Mantente informado.**  
Descubre Deloitte tax@hand

Descarga la APP



Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad privada de responsabilidad limitada en el Reino Unido, a su red de firmas miembro y sus entidades relacionadas, cada una de ellas como una entidad legal única e independiente. Consulte [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) para obtener más información sobre nuestra red global de firmas miembro.

Deloitte presta servicios profesionales de auditoría y assurance, consultoría, consultoría fiscal, asesoría legal, en riesgos y financiera respectivamente, relacionados con nuestros clientes públicos y privados de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos de los negocios. Los más de 345,000 profesionales de Deloitte están comprometidos a lograr impactos significativos.

Tal y como se usa en este documento, Deloitte El Salvador S.A de CV, la cual tiene el derecho legal exclusivo de involucrarse en, y limitan sus negocios a, la prestación de servicios de auditoría, consultoría, consultoría fiscal, asesoría legal, en riesgos y financiera respectivamente, así como otros servicios profesionales bajo el nombre de "Deloitte".

Esta presentación contiene solamente información general y Deloitte no está, por medio de este documento, prestando asesoramiento o servicios contables, comerciales, financieros, de inversión, legales, fiscales u otros.

Esta presentación no sustituye dichos consejos o servicios profesionales, ni debe usarse como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o tomar cualquier medida que pueda afectar su negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. No se proporciona ninguna representación, garantía o promesa (ni explícito ni implícito) sobre la veracidad ni la integridad de la información en esta comunicación y Deloitte no será responsable de ninguna pérdida sufrida por cualquier persona que confíe en esta presentación.

Deloitte El Salvador, S.A. de C.V., S.A. de C.V. y Deloitte Consulting S.A. de C.V. arriba referido y en adelante Deloitte El Salvador, con domicilio en Edificio Avante Penthouse Oficinas 10-01 y 10-03. Urbanización Madre Selva, Antiguo Cuscatlán, La Libertad, San Salvador, El Salvador, tratarán sus datos personales para las siguientes finalidades: (i) participar en actividades de formación profesional o capacitación; (ii) participar en actividades de responsabilidad social y profesional; (iii) participar en eventos, capacitaciones, seminarios, cursos, entre otros; (iv) elaborar material comercial e informativo; (v) evaluar la calidad de nuestros servicios; (vi) remitir correos electrónicos solicitando información; (vii) contactarlo u organizar eventos con propósitos mercadotécnicos, publicitarios o de prospección comercial, conforme nuestro Aviso de Privacidad. Usted puede consultar dicho aviso en caso de dudas, quejas o para el ejercicio de sus derechos en la página web de Deloitte El Salvador o bien, solicitándolas al correo [privacidad@deloittemx.com](mailto:privacidad@deloittemx.com)

© 2022 Deloitte El Salvador