



TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS

PAGINA WEB: www.taiia.gob.sv

DIRECCIÓN ELECTRÓNICA: tribunal.apelaciones@mh.gob.sv

TELEFONO: 2244-4200

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES CON PROMESA DE VENTA

Ana Lucrecia Melgar de Velasco
Colaborador Jurídico del TAIIA



GENERALIDADES

Obligación Tributaria

Art. 16 del
Código
Tributario

- La obligación tributaria es 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.

Hecho Generador

Art. 58 del
Código
Tributario

- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

- El artículo 1 de la Ley de IVA, establece que el Impuesto en cuestión se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.



HECHO GENERADOR (IVA)

Art. 16 Ley
de IVA.

- «Constituye hecho generador del Impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honoraria, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración (...))»

Concepto de Servicio

Art. 17 literal
d) de la Ley
de IVA.

- «Para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, señalándose entre ellas las siguientes:
- d) Arrendamiento, subarrendamiento de inmuebles destinados a actividades comerciales, industriales, de servicios o de cualquier otra actividad, con o sin promesa de venta u opción de compra, usufructo, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de todo tipo de inmuebles, establecimientos y empresas mercantiles (...)).

Conducta Atribuida

Haber realizado durante los períodos tributarios fiscalizados, arrendamientos de inmuebles rústicos de su propiedad, operaciones que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 17 letra d) de la Ley de IVA, constituyen operaciones gravadas con el referido tributo.



Soporte Probatorio

- Contratos suscritos por la contribuyente, en los cuales se establece, entre sus cláusulas, que el promitente comprador se obliga a pagar por medio de cuotas mensuales, sucesivas e iguales el precio del lote; y el vendedor hace entrega material del inmueble para su uso, sin transferir el dominio.



Interpretación de los Elementos del Hecho Generador

Art. 61 del Código Tributario

- «Cuando los contribuyentes o responsables sometan actos, hechos, situaciones o relaciones a formas, estructuras o tipos jurídicos que manifiestamente no sean los que el Derecho Privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su efectiva intención económica, se prescindirá, en la consideración del hecho generador real, de las formas, estructuras o tipos jurídicos inadecuados y se considerará el acto, hecho, situación o relación económica real como enmarcada en las formas, estructuras o tipos jurídicos que el Derecho Privado les aplicaría o les permitiría aplicar como los más adecuados a la intención real de los mismos, con independencia de los escogidos por los contribuyentes o responsables.»

Contrato de Promesa

La promesa no es más que una oferta que una persona hace a otra, de dar, hacer o abstenerse de realizar determinada acción, es decir, por ella se adquiere una obligación de realización futura a favor de otro sujeto.

Es un acto o contrato preliminar a la realización de cierta conducta o negocio jurídico, que ineludiblemente llegará a materializarse una vez se cumpla el plazo o condición prescrita para ello (Art. 1425 Código Civil).



Art. 1425 del Código Civil

- La promesa de celebrar un contrato no produce obligación alguna; salvo que concurran las circunstancias siguientes:
 - 1) Que la promesa conste por escrito.
 - 2) Que el contrato prometido no sea de aquellos que las leyes declaran ineficaces.
 - 3) Que la promesa contenga un plazo o condición que fije la época de la celebración del contrato.
 - 4) Que en ella se especifique de tal manera el contrato prometido, que sólo falten para que sea perfecto, la tradición de la cosa, o las solemnidades que las leyes prescriban.

Arrendamiento

Artículo 1703 Código Civil:

El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

Tradicción

- Art. 651 del Código Civil:
- La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por la otra la capacidad e intención de adquirirlo.

Tradicón

Art. 667 del
Código Civil

- La tradición del dominio de los bienes raíces y de los derechos reales constituidos en ellos, salvas las excepciones legales, se efectuará por medio de instrumento público, en que el tradente exprese verificarla y el adquirente recibirla. Este instrumento podrá ser el mismo del acto o contrato, y para que surta efectos contra terceros, deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

Contrato de Arrendamiento con Promesa de Venta

- Hay dos contratos que se unen para garantizar las responsabilidades o para conceder el uso de un bien sin hacer la tradición del dominio, pero que le garantiza al arrendatario el disfrute de la cosa y el arrendador le garantiza el pago del precio en forma de mensualidades y cada uno genera obligaciones independientes.
- El arrendamiento siempre es oneroso, el cliente debe siempre pagar un precio.
- En el arrendamiento con promesa, la razón de ser es otorgar el uso y el goce del inmueble, con la promesa de consolidar la propiedad del mismo a futuro

Casos Prácticos en Recurso de Apelación.

- Uso ocupacional del suelo.
- Contribuyentes alegan a su favor el Art. 46 letra b) de la Ley de IVA.
- «Estarán exentos del impuesto los siguientes servicios:... b) De arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación».



I1109013TM

- «Al respecto este Tribunal, al examinar el fondo de la exención establecida en el artículo 46 letra b) de la Ley de IVA... observa en primer lugar, que se entiende como vivienda aquella donde el individuo o familia llevan a cabo la mayor parte de actividades vitales, además de entenderse esta vivienda como habitación, casa, morada, lugar habitado o habitable, y en segundo lugar, que los alcances de la disposición se contraen a establecer la relación directa del servicio con el destino a la vivienda, lo que significa prestatario del mismo, es decir que el usuario adquiere para su uso una vivienda, lo que dista mucho del caso en estudio, ya que según contratos se enuncia expresamente que la sociedad arrendante es legítima propietaria de inmuebles rústicos, por lo que no se pueden considerar que en dichos inmuebles existe construcción destinada a la vivienda ya que en los mismos, no se posee servicios públicos como el agua potable, energía eléctrica y drenaje para aguas negras»).

Cláusulas del contrato No. 1

- V) De conformidad con lo establecido por el Reglamento de Administración del Condominio..., tanto los propietarios de los lotes como los Promitentes compradores sus familiares y sus invitados podrán hacer uso de las áreas comunes del Condominio en la forma establecida en dicho Reglamento, el cual se entrega al promitente comprador y se compromete a conocerlo y cumplirlo... Si el promitente comprador quisiera construir o edificar en el lote objeto de esta promesa de venta, podrá hacerlo previa aprobación de los planos constructivos, por las autoridades correspondientes y por la Junta Directiva de Condominio..., siempre y cuando: a) Se formalice un contrato de compraventa con hipoteca sobre el mismo lote en sustitución de esta promesa de venta y b) este al día en el pago de sus respectiva cuota de administración y mantenimiento del Condominio; impuestos tasas y contribuciones que pudieran gravar el lote ya relacionado... VIII) TERMINACIÓN DEL CONTRATO: la mora en el pago de cuatro mensualidades continuas en el pago del precio más sus respectivos intereses por parte del promitente comprador... la promitente vendedora podrá disponer del lote objeto del presente contrato sin ningún trámite, diligencia o juicio y el promitente comprador ya no podrá hacer uso de las áreas comunes de Condominio y perderá todo lo pagado a cuenta del precio, intereses pagados y cuota de administración, en concepto de indemnización por daños y perjuicios por el incumplimiento del contrato.

Contrato No. 2

- VII) La compraventa prometida podrá efectuarse antes del completo pago de uno de los lotes, o de ambos, en los siguientes casos: a) cuando el promitente comprador fueren a construir su casa en alguno de los lotes objeto de esta promesa de venta, o en ambos, previa aprobación de los planos... y b) cuando hubiere pagado más del cincuenta por ciento del precio convenido... VIII) TERMINACIÓN DEL CONTRATO: El presente contrato de promesa de venta terminará por las siguientes causas: a) Mora en el pago de cuatro mensualidades continuas en el pago del precio de cada uno de los lotes, ...y b) cuando en los registros contables... exista mora por más de cuatro meses... En cualquiera de estos casos, se dará por terminado el contrato de promesa de venta y en consecuencia la promitente vendedora podrá disponer del lote objeto del presente contrato sin más trámite, diligencia o juicio y el promitente comprador ya no podrán hacer uso de las áreas comunes del Condominio... IX) ARRAS: Todo lo recibido a cuenta del precio, más sus intereses se reciben en calidad de arras. En caso... la promitente vendedora se negare dentro del plazo convenido a otorgarles la Escritura Pública de venta, tradición y entrega material del inmueble libre de gravamen y en las condiciones pactadas, se le deberá devolver inmediatamente al promitente comprador todo lo pagado a cuenta del precio, más una suma igual a la recibida, en calidad de arras. En caso que el promitente comprador no cumpliera con su promesa de comprar el inmueble... perderán la totalidad del dinero entregado a cuenta del precio, sus respectivos intereses y recargos por mora si los hubiere, en calidad de arras.

Análisis:

- En estas dos primeras Modalidades de Contratos, el sujeto a favor de quien se celebrará la transferencia de dominio del inmueble, no posee derecho alguno sobre la cosa (uso, goce o disposición), sino hasta que se efectúe la compraventa respectiva. Esta circunstancia impide concluir que las operaciones así documentadas constituyan arrendamientos de inmuebles con promesas de venta, por cuanto en las dos modalidades de Promesas de Venta antes mencionadas, no aparecen cláusulas contractuales que otorguen el derecho de uso y goce del inmueble, característica que de conformidad al artículo 1703 del Código Civil definen al contrato de arrendamiento, situación que a su vez imposibilita considerar que la figura contractual analizada se tipifique como arrendamiento con promesa de venta.

Análisis:

- En virtud de lo anterior, este Tribunal estimó que no obstante nominalmente haya recibido el nombre de “““Contrato de Promesa de Venta””””, es evidente que la Dirección General debió haber constatado la realidad económica del acuerdo pactado entre la recurrente y su cliente, conforme lo dispuesto en el artículo 61 del Código Tributario, lo que ha de hacerse analizando cada una de las cláusulas estipuladas en cada contrato, y en caso de duda, como en el presente, avocarse a otros medios de probanza para la efectiva constatación del hecho generador, circunstancia que se analizará en este considerando.

Art. 203 del Código Tributario

- Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor.
- **Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente.**

Inspección Física de los Inmuebles

- Inspección Física realizada por la Dirección General de Impuestos Internos.
- “““... se observó que en los predios (Lotes) de la Lotificación algunos tienen casas construidas y otros se encuentran baldíos... En los condominios residenciales antes mencionados se verificó que estos poseen áreas de acceso común para los residentes de los condominios tales como: Casa Club, Piscina, Cancha de Fútbol, Cancha de Basquetbol, Cancha de tenis, Juegos de Pin Pon, gimnasio, juegos infantiles, salones para eventos, los cuales son utilizados..., tanto por los clientes y sus familiares que están pagando los Lotes que no tienen construcciones habitacionales, como por los clientes y sus familias que han construido viviendas habitacionales, dicha situación fue confirmada por el Representante Legal de la referida contribuyente... Para tener acceso y uso de las áreas comunes de los condominios, los propietarios de las casas o Lotes lo hacen mediante la aportación de una cuota mensual, que es pagada a la Junta Directiva del condominio, conformada como lo manifestó el Representante Legal de la fiscalizada por personas propietarias de casa o lotes de los proyectos.(...)”””””.

Valoración de la Prueba

- La Dirección General de Impuestos Internos sostiene haber comprobado que sobre los inmuebles de la recurrente se configuraron arrendamientos con promesa de venta, toda vez que los promitentes compradores se encontraban en posesión de los inmuebles. No obstante lo expuesto, de la revisión del contenido del acta relacionada, es obvio que ésta no constituye un soporte probatorio que permita concluir la constatación del hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, en razón de las circunstancias siguientes:

- 1) No se han identificado plenamente los inmuebles que se encontraron con casas construidas y los inmuebles que se encontraban baldíos, para poder determinar si se estaba haciendo uso y goce de los mismos por parte de los clientes de la apelante, lo que impide verificar si coinciden con las operaciones gravadas determinadas oficiosamente.
- 2) La oficina tributaria no ha tomado en cuenta que la construcción de las viviendas inspeccionadas podría obedecer a un contrato de compraventa que las partes hubiesen celebrado con posterioridad a la Promesa de Venta.
- En este sentido, la prueba relacionada no se erige como instrumento idóneo a fin de verificar la procedencia de la liquidación oficiosa realizada, ya que no se ha constatado cada uno de los hechos generadores respecto de las dos modalidades de los contratos antes mencionados, y que se pretende imputar a la sociedad apelante.

Información Requerida a los clientes:

- Por medio de requerimientos de fiscalización la Administración Tributaria solicitó a diferentes clientes de la lotificadora que expresara por escrito que tipo de derechos posee sobre el inmueble objeto del contrato, y si tiene derecho de uso o goce del lote, durante la vigencia del contrato.
- Sin embargo, conforme al contenido de las actas suscritas por los diferentes clientes éstos manifestaron que no existía prohibición alguna por parte de la recurrente en cuanto al uso y goce de los inmuebles, de conformidad a los contratos de promesa de venta suscritos con la sociedad fiscalizada.

Valoración de la Prueba.

- El Tribunal de Apelaciones, manifestó:
- «Que respecto del medio probatorio en referencia, éste no conforma un soporte idóneo a fin de establecer que la totalidad de las operaciones de la impetrante durante los períodos tributarios fiscalizados, constituyeran realmente arrendamientos de inmuebles con promesa de venta, considerando que en materia tributaria no es admitida **la prueba testimonial**, ya que las referidas actas contienen meras afirmaciones realizadas por los clientes de la apelante social y en consecuencia, no es posible constatar la configuración del hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.»

Valoración de la Prueba:

Art. 203 del
Código
Tributario.

- Concluye el Tribunal: «De todo lo anterior, resulta evidente que la providencia en alzada no cuenta con el soporte probatorio idóneo que permita identificar que en la totalidad de operaciones gravadas determinadas, se haya producido la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, lo cual imposibilita a este Tribunal proveer un acto resolutivo que confirme el contenido del acto administrativo impugnado.»

Contrato No. 3

- «X) TERMINACIÓN DEL CONTRATO: La mora en el pago de cuatro mensualidades continuas en el pago del precio más sus respectivos intereses por parte de los promitentes compradores, producirá el efecto de dar por terminado el presente contrato y en consecuencia los promitentes compradores ya no podrán hacer uso del inmueble objeto de la promesa de venta y lo devolverán inmediatamente y los promitentes compradores perderán todo lo pagado a cuenta del precio, interés pagados y cuota de administración, en concepto de indemnización por daños y perjuicios por el incumplimiento del contrato...Quedando facultada la promitente vendedora para disponer inmediatamente del lote objeto de la presente promesa de venta, sin ningún trámite, diligencia o juicio... XIII) Los promitentes compradores podrán hacer uso del inmueble objeto del presente contrato y disfrutar de todos los servicios que ofrece el condominio siempre y cuando se encuentren al día en el pago del precio y sus respectivos intereses y pago de cuotas de administración. El uso a que se refiere la presente cláusula no es el derecho real de uso contemplado en el artículo ochocientos trece y siguientes del Código Civil de El Salvador (...).»

Análisis:

- En esta modalidad de contrato a diferencia de las dos primeras modalidades de contrato antes mencionadas, se ha otorgado por parte de la sociedad apelante el uso y goce del inmueble a los clientes, y es que si bien es cierto en el contrato se ha establecido que la transferencia de dominio se realizará hasta que se efectúe la cancelación total del valor del inmueble, en las cláusulas del contrato, transcritas en el párrafo precedente, se estipula que desde el momento de su celebración se entrega la posesión del inmueble al promitente comprador.
- Este hecho se reafirma con lo dispuesto en la cláusula X) y XIII) del contrato en relación, por cuanto se estipula que dicho convenio terminará y la recurrente recobrará el inmueble vendido, entre otros supuestos, cuando exista mora en el pago de cuatro mensualidades, lo que permite evidenciar que en esta modalidad de contrato el uso y goce del inmueble ha sido concedida a los clientes suscriptores desde la celebración del mismo, ya que no es posible concebir que el promitente comprador devolverá una cosa que no se le ha entregado.

Análisis:

- Con fundamento en lo expuesto, es claro que este tipo de operación constituye un contrato de arrendamiento de inmueble con promesa de venta, es decir, un acuerdo en virtud del cual una de las partes transfiere a otra el uso y goce de un inmueble, obligándose por ello la otra parte a pagar un precio determinado, sometiéndose a su vez dicho contrato a una cláusula especial, en virtud del cual el propietario del inmueble se obliga a transferirlo a favor de la otra parte, cuando se haya pagado de conformidad a las cláusulas del contrato.
- Lo anterior permite evidenciar que las operaciones así contratadas por la sociedad apelante, constituyen hechos generadores del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, específicamente el establecido en el artículo 17 letra d).

**MUCHAS GRACIAS POR SU
ATENCIÓN**