

RESPUESTAS A CONSULTAS DE PARTICIPANTES EN EL COLOQUIO No. 92-2015

A continuación se presentan las respuestas a consultas efectuadas por participantes en el XCII Coloquio del TAIIA Sujetos Obligados a llevar Registro y Control de Inventarios y sus Efectos Legales, desarrollado el día 12 de junio del 2015 en la Ciudad de Santa; mismas que se responden atendiendo el alcance de las preguntas, por lo que si se desea una vinculación a una operación particular, cada contribuyente deberá efectuar su consulta por escrito bajo el procedimiento establecido en el artículo 26 del Código Tributario.

1. Si todos los CCF no están asentados en el RCI, no son deducibles. ¿No será inconstitucional?

En primer lugar debe decirse que todas las leyes se presumen constitucionales mientras no sean declaradas inconstitucionales por la Sala correspondiente; y cuando ello ocurre (la inconstitucionalidad), las relaciones o situaciones jurídicas consolidadas no producen retroactividad.

En segundo lugar en lo que respecta a la deducibilidad de los créditos fiscales, debe observarse los requisitos de forma y sustancia regulados en la Ley de IVA y Código Tributario en atención al principio de legalidad; por lo que, entre los requisitos para deducirse los tales –entre otros– el inc. 5° de la Ley de IVA cita que “...también constituirá requisito para la deducción que trata este artículo, que la compra de dichos bienes esté debidamente asentada en el Registro de Control de Inventarios a que aluden los artículos 142 y 142-A del Código Tributario, haciendo referencia al documento legal correspondiente y bajo los requisitos establecidos por los citados artículos”, ello en relación a lo establecido en el inciso 1° del artículo 206 del Código Tributario.

2. Cuales son los parámetros para considerar normales (deducibles), las evaporaciones o normas (disminución de peso o calidad de un producto) En los inventarios que experimentan dichas situaciones.

Debe tenerse en cuenta que las leyes (tributarias) no son casuísticas, por lo que no puede darse un procedimiento específico para cada tipo de actividad; y debe hacerse una interpretación integrada de la Norma para lograr un cabal entendimiento de la forma de cumplir sus obligaciones.

Para el caso concreto, el artículo 203 inciso 1° del Código Tributario regula que “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”; de manera que las deducciones que pretendería efectuar en virtud de haber pagado por una cantidad de producto mayor a la que vende (y la diferencia calificarla como evaporación o merma) deberán comprobarse por cualesquiera de los modos de probar que franquea el Código Tributario; ya que no basta con solo alegar que las mismas se deben a “caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las

operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio"; sino que deberán comprobarse estos extremos.

3. Si un contribuyente no ha registrado el resumen del inventario practicado en el libro de Estados Financieros o en el libro en el que asienten las compras, ventas y gastos. Por la Tipicidad de la sanción, ¿sería viable aplicar lo establecido en el artículo 243, Literal b) del Código Tributario? O ¿cual sería el artículo sancionatorio para ese incumplimiento?. Si de forma hipotética además no lleva registro de control de inventarios, sancionado con el artículo 243, Literal a) del C.T. ¿Se aplicarían las dos sanciones?

La consulta tiene 2 componentes: Hay sanción por no asentar el Resumen del Inventario Físico practicado? Y el segundo componente: Si no lleva el RCI pero sí levanta inventario físico al final del año (el cual no asienta su resumen en el libro de estados financiero), lo sancionarían también?

Para el primero de los componentes de la consulta, y bajo los alcances de la consulta consideramos que no (se impondría la sanción descrita en el art. 243 literal b) del Código Tributario), ya que estamos ante una obligación diferente: (a) El Llevar registros de control de inventarios es una [que es a lo que se refiere el art. 243 literal b) del Código Tributario], y (b) el asentar el Resumen del Levante Físico en el Libro de Estados Financieros es otra.

La primera infracción está plenamente identificada en el artículo 243, Literal b) del Código Tributario [Llevar RCI sin cumplir los requisitos establecidos en los artículos 142 y 142-A de este Código, y se sanciona con Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales].

El artículo 258 del Código Tributario reza que "Las infracciones a las disposiciones de este Código que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada, serán sancionadas con una multa de novecientos ochenta colones a cuatro mil novecientos setenta colones. Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero esta no podrá ser inferior a novecientos ochenta colones"; por lo anterior consideramos que ésta última sería la sanción a aplicar para el caso planteado.

Para el segundo de los componentes de la consulta: Sí se aplicarían las 2 sanciones. Una por no llevar el RCI [art 243 literal a) del C.T.] y la otra por no asentar el resumen del Inventario físico practicado [como ya se ha explicado]

4. ¿Será posible obligar a los contribuyentes a presentar un detalle adjunto a la declaración de IVA de todos los productos o mercancías comprados y vendidos en forma magnética, de una forma mensual?

Conforme al alcance de la consulta, el único Informe relacionado con Compras y Ventas en forma magnética, es el conocido administrativamente como F987 (Informe de Proveedores, Clientes, Acreedores y Deudores); pero este no es adjunto a la Declaración IVA, sino es una obligación independiente que se presenta

por semestres, cuando los presupuestos contemplados en el artículo 125 del Código Tributario se cumplen.

En virtud que la Administración Tributaria se encuentra sometida al Principio de Legalidad contemplado en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, lo que implica que en el ejercicio de la función administrativa, ésta no posee más potestades que las que la ley expresamente le reconoce; en tal sentido, la Administración Tributaria sólo puede actuar cuando la ley le faculte y en los términos que la misma delimite

5. ¿En los sobrantes y faltantes de inventario solo se da la distribución y no la proporción? ¿Por que?.

Es una apreciación meramente conceptual; pero que en la práctica sirve a los mismos fines: Efectuar una "**proporción**" de ingresos entre los meses en que se declaró el producto resultante como diferencial (por faltante o sobrante) de inventarios; ó que es lo mismos, "**distribuir**" tal ingreso presuntamente omitido entre los diferentes meses en que se declaró el producto resultante como diferencial (por faltante o sobrante) de inventarios.

6. Si se fiscaliza Renta y se quiere sancionar por no llevar Registro de control de inventarios. ¿Se puede sancionar por ejemplo de noviembre a diciembre o debe hacerse por todo el año?.

No es necesario sancionar todo el ejercicio fiscalizado. Puede sancionarse cualquiera de los períodos del ejercicio involucrado, donde se ha encontrado el incumplimiento específico.

7. ¿De qué manera se puede comunicar a la Administración Tributaria el método de inventario al principio de las operaciones.?

Presentando un escrito con las formalidades exigidas por el artículo 34 del Código Tributario y bajo las condiciones facilitadas por la misma Administración Tributaria, de acuerdo a los modelos según el tipo de persona solicitante: [http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Descargas/Formularios/Formato de Escrito Persona Natural o Juridica.pdf](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Descargas/Formularios/Formato_de_Escrito_Persona_Natural_o_Juridica.pdf)

8. ¿Cuál es la base de cálculo de la sanción por no llevar RCI? Por ejemplo: No llevó RCI en el año 2014 ¿que balance se utiliza?.

La llevanza del RCI es una obligación relacionada con ejercicios comerciales o ejercicios de imposición, como se dilucida del contenido del art. 142 incisos 1º, 6º y 7º y art. 193 literal a) de los incisos 1º y 2º ambos del Código Tributario. Por lo anterior, conforme al inciso final del art. 243 del mismo Código, el Balance General deberá corresponder al efectuado al cierre del ejercicio impositivo fiscalizado, que para el caso, sería el mismo 2014.

9. Al modificar las declaraciones de IVA al final del ejercicio en este procedimiento por los faltantes o sobrantes de inventario determinado. ¿Es necesario modificar el Pago a cuenta para que coincidan los ingresos de IVA, modificado con lo declarado en Pago a Cuenta?.

Consideramos que no. Lo primero es que el entero a cuenta es un sistema o régimen de pago anticipado de ISR; de modo que no es un impuesto definitivo, sino un anticipo a éste. Lo anterior implica que el efecto del pago a cuenta se refleja en la liquidación final del ISR a efectuar al final del ejercicio, y siendo el procedimiento regulado en el art. 193 del Código Tributario, relacionado con lo dispuesto en el art. 142-A inciso tercero del mismo Código, de forma anual no habría razón para efectuar modificaciones en pago a cuenta.

En segundo lugar, los ingresos así determinados se hacen en virtud de una presunción legal, y el pago a cuenta se hace en virtud de los ingresos obtenidos de una rama económica, por lo que tampoco se cumplen los presupuestos legales para efectuar modificaciones a las declaraciones mensuales del entero a cuenta a fin de hacerlas coincidir con IVA.

10. Los inventarios se valúan utilizando cualquier fórmula de costo según la Ley ¿Por qué para determinar la rotación de inventario para efectos del subastar se utiliza la formula venta/inventario?; en el entendido que la venta incluye el margen.

Porque en virtud que la Administración Tributaria se encuentra sometida al Principio de Legalidad contemplado en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, lo que implica que en el ejercicio de la función administrativa, ésta no posee más potestades que las que la ley expresamente le reconoce; en tal sentido, la Administración Tributaria sólo puede actuar cuando la ley le faculte y **en los términos que la misma delimite.**

11. Cómo se contabiliza la **pérdida de capital** de inventario como costo no deducible
Ejemplo:

Costo de Adquisición	\$ 40.00
<u>Precio de venta</u>	<u>(5.00)</u>
<u>Perdida del inventario</u>	<u>\$ 35.00</u>

Dependerá del sistema contable autorizado que tenga la entidad. No obstante, cualquiera que fuere la nomenclatura contable, la forma de registrar una pérdida es la misma, de acuerdo con la técnica establecida en las NIIF, y –a modo de ejemplo– la partida quedaría de la siguiente manera (se dan 2 opciones, ambas válidas):

- **Modelo de partida 1 -**

Gastos por Deterioro	\$35.00	
Cuenta Correctora de Activo – Inventarios		\$35.00

[Para ajustar el inventario por el deterioro sufrido]

- Modelo de partida 2 -

Gastos por Deterioro	\$35.00	
Inventarios		\$35.00

[Para ajustar el inventario por el deterioro sufrido]

Como se observa, en la primera partida se utiliza cuenta correctora y se utiliza la segunda opción, la rebaja se hace directamente a la cuenta deteriorada.

No obstante lo anterior, se llama la atención al ejemplo propuesto, en el sentido que se usa la expresión "pérdida de capital", pero el ejemplo no se corresponde con una pérdida de capital como tal sino como una pérdida operativa, ya que se distingue claramente que la partida (o producto) se está vendiendo.

Para los casos de pérdidas de capital (artículo 29-A N° 10 de la Ley ISR) éstas son no deducibles totalmente. Pero en el caso de las pérdidas operativas, únicamente es no deducible el valor que resulten de enfrentar el costo de adquisición y el valor de venta de activos realizables en estado de deterioro, vencimiento, caducidad o similares, no comprendiéndose entre éstas, las resultantes de bienes con desperfecto o averías que sean resultado del proceso de producción y que posteriormente sean efectivamente vendidos; todo de conformidad con lo que regula el art. 29-A N° 21 de la Ley ISR

- 12.** En caso de pérdida de inventario por robo no es deducible la renta ¿y la parte que paga el seguro por la pérdida tendría efectos en renta?.

No tendría efecto impositivo, debido a que tal como es señalado en el art. 4 numeral 7 de la Ley de ISR, son Rentas no gravables para efectos de ISR, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida, las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario.