



San Salvador, 23 de febrero de 2005.

12101-OPJ-0016-2005



DIAGONAL CENTROAMERICA Y AVE. ALVARADO. CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE 3, S.S. TEL. CONM.: (503) TEL. 244. 3000

San Salvador, 23 de febrero de 2005.

12101-OPJ-0016-2005

PRESENTE.

CONSULTA PLANTEADA

En atención a su consulta efectuada mediante escrito presentado a esta Dirección General, el día veinte de enero de dos mil cinco, en el cual solicita la interpretación del Código Tributario con relación a las empresas no domiciliadas y domiciliadas de transporte marítimo y sobre el particular expone su interpretación:

Empresas Navieras no Domiciliadas:

La retención del 20% según el artículo 158 del Código Tributario no aplica a su rubro (servicio transporte marítimo) debido a que las navieras y/o consolidadoras no domiciliadas prestan un servicio que se origina o termina en el extranjero, siendo únicamente la porción del flete terrestre la que se realiza dentro del territorio nacional, servicio de transporte terrestre que es subcontratado por la empresa naviera no domiciliada, siendo la empresa de transporte terrestre salvadoreño, responsable del pago a cuenta del 1.5%.

El Conocimiento de Embarque que es emitido por la naviera y/o consolidadora de carga es el documento válido para el cobro de los fletes marítimos, tanto de importación como de exportación, entendiéndose que no es necesario que nuestros usuarios exijan un Crédito Fiscal por dicho servicio.



CERTIFICADO BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN



Empresas Navieras Domiciliadas:

En cuanto a las empresas navieras y/o consolidadoras domiciliadas entienden que lo relacionado a la retención del 20% según el artículo 158 del Código Tributario tampoco aplica.

El conocimiento de embarque que es emitido por la naviera y/o consolidadora de carga es el documento válido para el cobro de los fletes marítimos de importación, entendiéndose que para los fletes de exportación si deberá extenderse un Crédito Fiscal, Factura o Factura de Exportación, según aplica.

Solicitan confirmar por escrito la interpretación de las reformas fiscales.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

EMPRESAS NAVIERAS NO DOMICILIADAS

Tal como lo expresa en su nota de mérito y bajo los supuestos de hecho expuestos en la misma, a las empresas navieras no domiciliadas no les es aplicable la retención del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el artículo 158 del Código Tributario, por las razones legales siguientes:

El artículo 16 inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es la disposición legal de la que deriva de manera conexa y directa la aplicación del inciso segundo del artículo 158 del Código Tributario.

Es decir, que antes de proceder a aplicar el inciso segundo del artículo 158 del Código Tributario, debe establecerse, si en los hechos que se analizan se presentan los supuestos legales a que alude el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.



En el tema de los servicios, el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta estipula, que constituirán rentas obtenidas en El Salvador para el prestador del servicio, las rentas provenientes de servicios utilizados en el país, independientemente que la actividad que lo origina se realice en el exterior.

La disposición legal en mención requiere entonces para su concreción de la existencia de dos requisitos básicos a saber:

- 1) Que la actividad que origina el servicio se realice en el país o en el exterior; y
- 2) Que el servicio sea utilizado en El Salvador.

De lo antes expuesto puede acotarse, que el texto del artículo 16 no considera el lugar de la prestación del servicio como un elemento determinante para la consumación del hecho generador, ya que, independientemente que el servicio se realice en el país o en el exterior, lo que marcará la pauta para determinar la existencia del hecho imponible será el lugar de utilización del servicio.

En ese sentido, en el presente caso debe analizarse si el servicio de transporte internacional que prestan las compañías navieras y/o navieras no domiciliadas es utilizado por los usuarios del mismo en El Salvador.

El término "utilización" es un concepto tributario de frecuente aparición en tributos de naturaleza indirecta que gravan el consumo de bienes y servicios, como el IVA.

En materia de Impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta, la incorporación de dicho término en la legislación salvadoreña es novedosa, por cuanto este tipo de impuestos mas bien atienden para el establecimiento del hecho



generador a criterios de atribución tales como, territorio, nacionalidad, domicilio o residencia.

El término "utilización" en materia de Impuesto sobre la Renta se proyecta en el contexto del lugar de agotamiento o consumo del servicio, es decir, que para considerar un servicio utilizado en el país cuando es prestado en el exterior se requiere, que el mismo se consuma o se agote en el territorio nacional.

La consideración antes expuesta destaca cómo, el elemento definidor que plantea el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para perfilar la gravabilidad en materia de Impuesto sobre la Renta de los servicios prestados en el exterior no deriva de manera automática de la prestación del servicio en el extranjero, sino que, además de ello, el consumo o agotamiento del mismo debe concretarse en El Salvador.

En el caso de las empresas navieras y/o consolidadoras no domiciliadas, si bien los servicios son prestados en el extranjero, éstos se agotan en el extranjero y no en El Salvador, cuando el transporte de carga se moviliza de un puerto extranjero a otro, que también se encuentra fuera del ámbito de nuestro territorio nacional, agotándose o consumándose así el servicio en el exterior y no en nuestro país, lo cual abstrae a esos hechos económicos de la aplicación de las disposiciones legales en referencia, cuando estos se susciten de esa manera.

Bajo ese contexto, es decir, al no presentarse los supuestos legales de utilización del servicio en el país que prevé el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para su aplicación, tampoco resultaría aplicable en este caso, para las empresas navieras y/o consolidadoras la retención del 20% a que se refiere el artículo 158 del Código Tributario.

Ahora bien, en cuanto al otro punto expresado, atinente a los servicios que dichas navieras subcontratan con transportistas terrestres locales, es pertinente acotar, que con base a lo



dispuesto en el artículo 151 del Código Tributario, los transportistas domiciliados están supeditados al sistema de pago o anticipo a cuenta, sea que se trate de personas naturales o personas jurídicas.

Sobre lo antes expuesto es necesario hacer la aclaración, que los transportistas personas jurídicas, ya venían tributando mensualmente con antelación por medio del sistema de pago o anticipo a cuenta. Las personas naturales transportistas en cambio, hasta antes de la vigencia de la reforma realizada al referido artículo 151 y al artículo 156, ambos del Código Tributario, se encontraban sujetas al sistema de retención en la fuente.

Pero es el caso, que a partir del día 19 de diciembre de dos mil cuatro, fecha de entrada en vigencia de las aludidas reformas, los transportistas personas naturales, también han pasado a tributar bajo el sistema de recaudación del pago a cuenta.

En virtud de lo anterior, cuando las empresas navieras y/o consolidadoras no domiciliadas contraten servicios de transporte con transportistas domiciliados en El Salvador, sea que se trate de personas naturales o jurídicas, no deberán efectuarles las retenciones a que alude el artículo 156 del Código Tributario, ya que los transportistas domiciliados en referencia, tributarán mensualmente en sujeción al sistema de recaudación del pago o anticipo a cuenta estipulado en el artículo 151 del referido Código.

En lo referente a la forma de documentar las operaciones, tratándose el servicio de un hecho no sujeto a la imposición salvadoreña y siendo que éste se corresponde con servicios de transporte internacional marítimo de carga, debe documentarse con el correspondiente conocimiento de embarque, el cual, ampara conforme a lo dispuesto en los artículos 908 inciso segundo y 911 del Código de Comercio, la



propiedad de las mercaderías. Dicho documento también servirá localmente al usuario del servicio para efectos tributarios, para respaldar el pago del servicio de transporte.

Y es que, los documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios regulados en la Sección Quinta del Título III del Código Tributario de manera puntual a partir del artículo 107 del expresado cuerpo de ley, entre los cuales se encuentran la Factura y los Comprobantes de Crédito Fiscal, se circunscriben en su emisión y entrega a operaciones locales, realizadas por contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; así como cuando los referidos contribuyentes prestan servicios que se inician o desarrollan en el país, y en aquellos que constituyen operaciones de exportación.

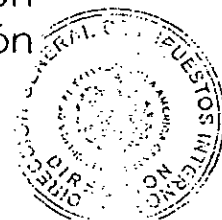
En ese sentido, tratándose en el presente caso, de una operación que no se enmarca en esas condiciones, no existiría para el prestador del servicio obligación para emitir y entregar tales documentos.

EMPRESAS NAVIERAS DOMICILIADAS

En lo referente al punto consultado, respecto a la aplicación o no de la retención del 20% estipulado en el artículo 158 del Código Tributario a las empresas navieras y/o consolidadoras domiciliadas, esta Dirección General le manifiesta:

Que el artículo 158 del Código Tributario únicamente es aplicable en supuestos en los que el prestador del servicio es un sujeto no domiciliado en el país y no cuando éste es un sujeto domiciliado, como es el caso planteado.

Bajo ese contexto, cuando el prestador del servicio sea un sujeto domiciliado en el país no resultaría aplicable la retención



del 20% a que se refiere el artículo 158 del Código Tributario, ya que dicha disposición legal resulta aplicable exclusivamente a eventos en los que el prestador del servicio sea un sujeto no domiciliado.

En cuanto a la forma de documentar las operaciones, el inciso séptimo del artículo 107 del Código Tributario estipula que los documentos establecidos en la Sección Quinta del Título tercero del referido Código, también servirán para sustentar operaciones relacionadas con los demás tributos internos, categoría a la cual también pertenece el Impuesto sobre la Renta.

En el caso en examen, en atención a que el prestador del servicio es una empresa que ostenta el carácter de domiciliada y posee la calidad de contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, si existiría en algunos casos a los cuales se hará referencia, la obligación de documentar sus operaciones con los documentos legales relativos al control del Impuesto mencionado, y el tipo de documento a emitir y entregar dependerá de las circunstancias legales que se presenten en cada caso, así:

En el caso de importación de servicios, es decir cuando se presenten los presupuestos legales establecidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, bastará para documentar la operación, el conocimiento de embarque y la respectiva declaración de mercancía.

Cuando el servicio de transporte prestado por las empresas navieras y/o consolidadoras domiciliadas se inicie y agote en el exterior, bastará que se emita y entregue al usuario del servicio el correspondiente conocimiento de embarque, por no ser constitutivo ese hecho de ser documentado con los documentos a que alude el artículo 107 del Código Tributario.



Ahora bien, respecto de los servicios que se originen en el país y se concluyan en el exterior, si existiría obligación de emitir los correspondientes documentos legales a que alude el referido artículo 107, en los casos y en la forma expuesta a continuación:

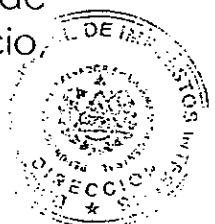
Si el usuario del servicio no tiene domicilio ni residencia en el país y los servicios están destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, deberá emitirse y entregarse una Factura de Exportación conforme a lo dispuesto en el artículo 107 inciso tercero del Código Tributario en relación con el artículo 42 de su Reglamento de Aplicación, al configurarse conforme a lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios una exportación de servicios por parte de la empresa naviera y/o consolidadora domiciliada.

Cuando el usuario del servicio de transporte sea un sujeto domiciliado en El Salvador y también sea contribuyente inscrito de IVA deberá emitirse y entregarse por parte de la empresa naviera y/o consolidadora Comprobante de Crédito Fiscal.

En cambio si el usuario del servicio de transporte es un sujeto domiciliado pero no es contribuyente del inscrito de IVA la empresa naviera y/o consolidadora deberá emitir y entregar una Factura de Consumidor Final.

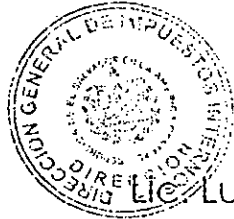
En los casos enunciados en los dos párrafos precedentes, la emisión y entrega de tales documentos se debe al hecho que no se suscitan los supuestos legales requeridos para estar en presencia de una exportación de servicios, ya que el usuario de los mismos tiene domicilio en el país.

Por lo que, cuando se configuren los supuestos fácticos de una exportación, deberá entregarse para efectos tributarios, la correspondiente Factura de exportación, y cuando ello no acontezca, deberá entregarse la Factura o Comprobante de Crédito Fiscal respectivo, según sea el usuario del servicio.



contribuyente o no del IVA. Es de aclarar que la forma de documentar las operaciones antes expuesta, lo es únicamente a los efectos tributarios, lo cual significa que si la práctica comercial internacional le exige a las empresas navieras y/o consolidadoras la emisión y entrega de otro tipo de documentos, los mismos deberán emitirse para esos fines comerciales, sin que ello afecte y sustituya la emisión y entrega de la documentación legal de carácter tributario, en los casos que se ha enunciado que existe obligación de emitirla.

Atentamente,



Luis Alonso Barahona Avilés
Director General de Impuestos Internos