



MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

San Salvador, 19 de enero de 2007



12101-OPJ-0018-2007.

San Salvador, 17 de enero de 2007.

Asunto: Opinión jurídica sobre aplicación de retenciones o pago a cuenta de Impuesto sobre la Renta, por la prestación de servicios de profesionales liberales.

LICENCIADO:

PRESENTE.

CONSULTA PLANTEADA

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General el día veintiuno de diciembre de dos mil seis, mediante el cual expresa que de acuerdo a las reformas tributarias las personas naturales se encuentran obligadas a declarar y pagar el pago o anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

Motivo por el cual manifiesta, que si un contribuyente se encuentra obligado a pagar y presentar dicha declaración por todo tipo de ingreso que perciba, el mismo se encuentra obligado a emitir factura o comprobante de crédito fiscal según corresponda.

En tal situación si un contribuyente persona natural brinda un servicio de docencia a determinada universidad legalmente constituida tendría que emitir la respectiva factura de consumidor final por dicho servicio, considerando que estarían exentas del impuesto de IVA, no así para el Impuesto sobre la Renta. Por lo que tendría que emitir factura y pagar el pago a cuenta en la declaración del mes que corresponde, de tal manera que, si un contribuyente emite factura y paga el pago a cuenta, no tendrían



por que estarle descontando adicional el 10% de retención de renta, ya que el mismo estaría pagando el pago a cuenta.

Por lo anterior solicita que esta Oficina Fiscal le proporcione una opinión jurídica sobre lo planteado y tener una base legal sobre tal situación.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Luego del análisis realizado a la consulta planteada por el Licenciado mediante escrito presentado a esta Dirección General el día veintiuno de diciembre de dos mil seis, esta Oficina con base a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución de la República de El Salvador, en relación con los artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario, le manifiesta:

Que a partir de la reforma efectuada a las leyes tributarias a finales del año dos mil cuatro, los contribuyentes que se incorporaron junto con las personas jurídicas de derecho público y privado para enterar a cuenta el Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo prescrito en el artículo 151 del Código Tributario, resultaron ser:

- 1) Las personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta;
- 2) Las sucesiones;
- 3) Los fideicomisos;
- 4) Los transportistas; y.
- 5) Los profesionales liberales (en aquellos casos que los ingresos o rentas gravables que reciban no se encuentren sujetos al sistema de retención en la fuente determinado de manera expresa en los artículos 155 y siguientes del referido Código).



MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS



ADMINISTRAMOS TUS IMPUESTOS
CON DEDICACION Y TRANSPARENCIA

De esa manera los profesionales liberales personas naturales como los contadores públicos, se encuentran supeditados a dos modalidades de pago adelantado del Impuesto sobre la Renta, la primera de ellas la constituye las retenciones en la fuente y la segunda, el pago o anticipo a cuenta. De tal suerte que, a algunos ingresos que tales profesionales obtienen les aplica las retenciones y a otros les aplica el pago a cuenta.

La aplicación de las referidas modalidades de pago adelantado a un ingreso determinado no es de índole discrecional, es decir no se aplican a preferencia o conveniencia de sus destinatarios o de esta Dirección General; tampoco, pueden ser aplicadas de manera simultánea sobre un mismo ingreso, para evitar que se duplique el pago adelantado de los mismos; sino que el ordenamiento jurídico establece los supuestos legales, en los que procede aplicar uno u otro sistema de manera diferenciada para casos específicos.

A continuación esta Dirección General procederá a expresar como deben aplicarse esos sistemas a casos como el consultado en su escrito de mérito

El Sistema de Retención en la Fuente del 10%, resulta aplicable en aquellos casos en los que la ley expresamente lo prevé: es decir, cuando la persona natural obtenga ingresos procedentes de los servicios que preste a los sujetos pasivos que conforme al artículo 156 del Código Tributario, han sido designados como Agentes de Retención, siempre y cuando tales ingresos los obtenga en concepto de remuneración por servicios prestados en los que no existe vínculo de subordinación o dependencia laboral; como por ejemplo cuando un profesional liberal presta servicios a una persona jurídica, de la cual no es empleado. Lo anterior en vista que el artículo 156 del Código Tributario expresa que en esos supuestos, en los que se prestan servicios en los cuales no existe tal relación de dependencia laboral entre el prestador del servicio



y el prestatario del mismo, deben practicarse las retenciones del 10% del Impuesto sobre la Renta.

El Sistema de Recaudación del Pago o Anticipo a Cuenta resulta aplicable a los profesionales liberales, en aquellos casos que los ingresos o rentas gravables que reciban no se encuentren sujetos al sistema de retención en la fuente de manera expresa en la ley. Lo anterior con base a lo estipulado en el artículo 151 inciso penúltimo del Código Tributario.

Con el propósito de obtener una mejor comprensión de lo antes expuesto, a continuación se ilustrará ejemplificativamente tales situaciones:

Si un contador público brinda servicios de auditoría externa, financiera o fiscal a una sociedad, estaría sujeto al sistema de retención en la fuente en un porcentaje del 10% por ese servicio prestado. En este caso, sería dicha sociedad en su carácter de Agente de retención, por ostentar la calidad de persona jurídica, quien estaría obligada a realizar esas retenciones al momento de efectuar el pago y a enterarlas al Fisco de la República dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente de haberlas realizado.

En cambio, los ingresos que ese contador público obtenga en su despacho contable por servicios de asesoría contable y auditoría que pueda prestarle a otras personas naturales, estaría supeditado al sistema de pago o anticipo a cuenta, en un porcentaje del 1.5%, ya que cuando un profesional presta servicios a una persona natural (salvo cuando son titulares de empresas mercantiles) no existe previsión expresa en la ley que obligue a aplicar el sistema de retención en la fuente. En este caso, sería el profesional, quien estaría obligado a enterar esas sumas en concepto de pago a cuenta dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente.



MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS



De acuerdo a lo expuesto, en el caso planteado en su escrito de mérito en el que como profesional liberal además de poder prestar servicios de asesoría contable y auditoria, presta servicios de docencia a una universidad legalmente constituida, la modalidad de pago adelantado que procedería aplicar conforme a la ley sería, el sistema de retención en la fuente, de tal suerte que, dicha institución estaría obligada en su carácter de agente de retención que le hubiere sido otorgado por ministerio de ley, a realizar las retenciones del 10% a que se refiere el artículo 156 del Código Tributario por los servicios prestados, retenciones que esta última deberá efectuar al momento de realizar el pago de tales servicios, estando obligada también a enterarlas en el plazo legal estatuido en el artículo 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no siendo entonces correcto, lo que manifiesta el consultante, consistente en aplicar el sistema de pago o anticipo a cuenta, a los ingresos percibidos por dicha prestación de servicios.

Por otra parte, de la información proporcionada en su escrito de mérito, se advierte que respecto de la prestación de servicios de docencia brindados por el consultante, no se materializa vínculo alguno de subordinación y dependencia necesario para poder considerar la prestación de dichos servicios, bajo dependencia laboral; en consecuencia, no le son aplicables las tablas de retención a que se refiere el artículo 155 del Código Tributario, en relación con el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, al existir una disposición legal expresa que supedita las referidas relaciones jurídicas al sistema de retención en la fuente, no resulta aplicable a los ingresos que se generen por la referida prestación de servicios de docencia, el sistema de pago o anticipo a cuenta estipulado en el artículo 151 inciso penúltimo del Código Tributario, ya que este mecanismo aplica

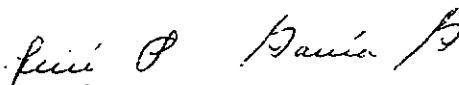


únicamente en aquellos casos en los que las rentas no están sujetas al sistema de retención en la fuente.

Por lo que, existiendo para el caso de servicios prestados por personas naturales a personas jurídicas con las que no se tiene relación de dependencia laboral, disposición legal expresa, en la cual resulta aplicable el sistema de retención en la fuente, no es factible legalmente la aplicación del sistema de pago o anticipo a cuenta a esos ingresos específicos, ya que, como se acotó anteriormente, tales ingresos están supeditados conforme a la ley (artículo 156 del Código Tributario) al sistema de retención en la fuente.

En virtud de lo anterior, conforme a lo estipulado en el artículo 156 del Código Tributario, es correcto y procedente legalmente que la universidad a la cual le presta sus servicios de docencia, le aplique la retención del 10% de las sumas pagadas por dichos servicios, y sobre esos ingresos no estaría obligado a enterar el pago a cuenta por encontrarse supeditados legalmente al sistema de retención en la fuente.

Así la respuesta de esta Dirección General.



Lic. René Salvador García González
Jefe Departamento de Estudios Jurídicos y Tráslados
Por delegación de la Dirección General de Impuestos Internos
Según acuerdo número 3 de fecha 8 de enero de 2007

