

San Salvador, 7 de junio de 2005

San Salvador, 06 de junio de 2005.

12101-OPJ-0170-2005

Licenciado

Presente.

CONSULTA PLANTEADA

En atención a su escrito presentado ante esta Dirección General el día veinte de abril de dos mil cinco, mediante la cual básicamente expresa:

Que su representada en enero de dos mil tres, antes de presentar la declaración de renta correspondiente al ejercicio fiscal dos mil dos, después de hacer el cálculo de impuestos, resultó un remanente de pago a cuenta para acreditar los pagos a cuenta del dos mil tres.

Los auditores fiscales nombrados para el período dos mil dos, sugirieron comenzar a descontar el remanente del pago a cuenta del dos mil dos, aunque no se haya presentado la declaración de renta.

En la declaración de pago a cuenta de enero del dos mil tres, se descontó \$436,519; en febrero de dos mil tres la cantidad de \$442,188; en

marzo de dos mil tres la cantidad de \$491,283; en abril de dos mil tres \$380,068; y, en mayo de dos mil tres la cantidad de \$164,307, haciendo un total de \$1,914,365 que corresponde al valor a ser reintegrado (o acreditado) presentado en la declaración de renta del ejercicio dos mil dos, la cual fue presentada el veintinueve de abril de dos mil tres.

Lo anterior lo hizo en base a lo establecido en el artículo 151 inciso 4° y 5° del Código Tributario.

Con el fin de tener certeza sobre la interpretación hecha por su representada de la disposición antes relacionada hace la siguiente consulta:

Al finalizar el ejercicio fiscal para el próximo año dos mil cinco y tener conocimiento del valor que corresponde pagar de Impuesto sobre la Renta, se puede utilizar el remanente o excedente a acreditar en el siguiente ejercicio dos mil seis, sin antes haber presentado la declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio dos mil cinco y así sucesivamente.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Luego de haber practicado el estudio de las situaciones expuestas en el escrito presentado a esta Dirección General el día veinte de abril de dos mil cinco y con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario y disposiciones legales pertinentes, en respuesta a los hechos concretamente, planteados esta Oficina le expresa:

El pago a cuenta constituye una modalidad de pago anticipado del impuesto sobre la renta.

Como tal, pese a ser una obligación de carácter mensual supeditada a regulaciones propias, se encuentra indefectiblemente ligado al pago definitivo del Impuesto sobre la Renta que se liquida por ejercicios o periodos de imposición.

Para efectos liquidatorios, nuestra legislación tributaria, concretamente el artículo 150 inciso primero del Código Tributario, adopta por principio general, el sistema de autoliquidación, el cual es aquel que corresponde realizar de manera espontánea a cada contribuyente, dentro del plazo y en la forma que las leyes fiscales estipulan.

Al tenor de su naturaleza jurídica, el pago a cuenta constituye entonces un “pago anticipado”, véase el inciso primero del artículo 73 del Código Tributario, pero la autoliquidación definitiva del Impuesto sobre la Renta, al cual se vincula el pago a cuenta, se realiza al vencimiento del respectivo ejercicio de imposición, en el plazo, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley, y en dicha liquidación definitiva, deben realizarse los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos de pago a cuenta, en relación con el tributo que realmente corresponde pagar. Lo anterior con base a lo dispuesto en el inciso segundo del aludido artículo 73.

La forma que la ley establece para liquidar de manera definitiva el Impuesto sobre la Renta, es por medio de la declaración jurada contenida en

formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, tal como lo dispone el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo a lo estipulado en la precitada disposición legal, el plazo en el que debe presentarse esa liquidación formulada por medio del formulario respectivo es dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate.

En ese sentido, para efectos tributarios y ante la autoridad competente, el impuesto definitivo que corresponde pagar en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, resulta ser aquel que se liquida en la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente, y que deviene fundamentalmente, de restar a la renta obtenida los costos y gastos y todas aquellas deducciones admitidas por la ley, así como las retenciones de que ha sido objeto el declarante y los pagos a cuenta realizados.

De acuerdo a lo anterior, en estricto sentido, el acreditamiento de las cantidades enteradas en concepto de pago a cuenta, deben realizarse al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate, tal como lo prescribe el inciso cuarto del artículo 151 del Código Tributario, es decir, cuando la ley tributaria considera consumada la liquidación del mismo, que es justamente al momento de presentación de la declaración respectiva ante la Administración Tributaria, y el remanente resultante debe comenzar a utilizarse una vez efectuada y presentada esa liquidación.

Y es que, el inciso quinto del aludido artículo 151, en la frase que reza: "A este último efecto", está haciendo alusión de manera puntual al

acreditamiento, el cual es aplicable tanto a pagos pasados, como a futuros (lo cual comprende tanto al que se liquida anualmente, como al pago a cuenta como modalidad de pago adelantado de la renta anual) y el inciso cuarto, de la misma disposición legal, requiere de la presentación de la liquidación de la renta anual, para efectos de poder acreditar el excedente a favor proveniente del pago a cuenta.

Es importante aclarar, que lo que el artículo 151 del Código Tributario deja a opción del contribuyente es solicitar la devolución del saldo a favor o acreditarlo a los periodos del siguiente ejercicio, mas no el utilizar el saldo a favor antes de presentar la declaración de impuestos.

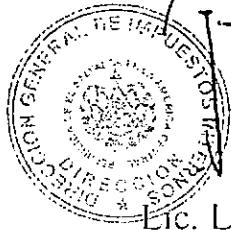
Conforme a todo lo expuesto, en el caso concretamente planteado, referente al ejercicio de 2002, la contribuyente no debió haber actuado conforme a lo manifestado en los párrafos precedentes, sin embargo, si el remanente que comenzó a acreditar en el año 2003, antes de presentar la liquidación del ejercicio 2002, efectivamente es el que conforme a derecho corresponde, no habría perjuicio que reparar de carácter sustantivo en las arcas del Estado, lo cual obviamente está supeditado a las correspondientes comprobaciones que conforme a la ley pudieran realizarse por parte de la Administración Tributaria.

Sin embargo, en lo sucesivo, particularmente en lo que atañe al otro ejercicio fiscal consultado, como lo es el ejercicio 2005, esta Dirección General considera que la contribuyente

, deberá supeditarse a lo que la ley dispone, es decir, proceder a acreditarse en el ejercicio 2006, el excedente que

le resultare en el ejercicio 2005, contra el valor de anticipo a cuenta correspondiente a cada mes del año 2006, luego de que haya formulado y presentado ante la Administración Tributaria, su liquidación de Impuesto sobre la Renta respectiva, referente al ejercicio 2005.

Así la opinión de esta Dirección General.



Luis Alonso Barahona Avilés

Etc. Luis Alonso Barahona Avilés
Director General de Impuestos Internos