


TALLER **PRÁCTICO** **EN IRE IVA**

TEORIA – DOCTRINA – PRÁCTICA

 22774007

 8691-3360

 casanic.com

CONFERENCIANTE
Manuel Antonio Carcache

Justificación

En economía el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado se consideran impuestos primos hermanos, su técnica y naturaleza en su determinación y liquidación crean un lazo muy difícil para los contribuyentes zafarse. El IVA obliga al responsable recaudador declarar su ganancia correcta en el Impuesto sobre la renta.

Dirigido

Contadores, Administradores, auxiliares de contabilidad y versados en temas tributarios.

Temario

Tema 1: Principio de territorialidad del IR e IVA

Tema 2: Generalidades del IR e IVA

Tema 3: Régimen de Retenciones en la fuente

Tema 4: Régimen de Retenciones Definitivas

Temas 5: Depuración Contable de Egresos

Tema 6: Depuración Contable y Tributaria de Ingresos

Tema 7: Conciliación Contable y Tributaria de la ganancia determinada

Tema 8: Análisis de Indicadores Tributarios de las Declaraciones de IR anual 2023

Tema 9: Declaración de Impuesto sobre la Renta anual 2024

Generalidades

Expositor: Manuel Antonio Carcache

Incluye libro de Práctica Contable y fiscal del IR de Actividades Económicas.

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD Y TEORÍA DE LA FUENTE



El artículo 5 de la Ley de Concertación Tributaria

expresa que el IR se aplicara a las rentas devengadas o percibidas de fuente nicaragüense, obtenidas en territorio nicaragüense o provengan de sus vínculos económicos con el exterior, de conformidad con la presente Ley. Semejante al artículo 10 de la misma ley que, establece el origen de la renta neta y expresa: “Es renta neta de fuente nicaragüense, la que se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aun cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física;

o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta.

En estos dos artículos, se describe que el impuesto sobre la Renta se causa solo cuando es derivado de una fuente nicaragüense ubicada, colocada o situada en territorio nicaragüense. Por defecto si el impuesto se causa en territorio nicaragüense nace la obligación tributaria de efectuar la retención en la fuente o definitiva según sea el caso.

Es decir, que los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una



periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, es una descripción acabada de los elementos que configuran la denominada teoría de la fuente o del rédito producto: la periodicidad de la renta que, como se verá, puede ser real o potencial; su permanencia, lo cual implica que debe quedar la fuente indemne luego de haber fluido el rendimiento y la necesaria habilitación de aquélla.

El concepto de periodicidad entraña la idea de repetición de la ganancia o sea la de un ingreso que se repite real o potencialmente en el tiempo; esta periodicidad debe estar en relación con la naturaleza de la fuente y la intención del sujeto o sea la renta debe fluir naturalmente de la fuente aplicada a producirla, como en una relación causa-efecto.

Por ello, en ciertas rentas no es necesaria la repetitividad para que consideren periódicas, dado que lo que interesa es distinguir si el producto obtenido es un rendimiento que puede ser segregado o no de la fuente productora de renta sin mengua de esta, que debe subsistir indemne a dicha separación. Es lo que habitualmente se denomina periodicidad potencial. Es decir "el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir".

Por su parte, Rabinovich dice que la permanencia de la fuente "constituye evidentemente la causa de la periodicidad del rédito, pues, como es natural, no puede éste renovarse periódicamente si la fuente no tiene existencia relativamente durable, agotándose con la primera producción del rédito". Se ve aquí entonces la íntima relación que existe entre periodicidad y permanencia de la fuente.

Por último, la habilitación es el alistamiento y organización de la fuente para producir rentas, la condición que habitualmente se llama de "puesta en marcha" o disposición para producir. Es ésta una condición preexistente a las antes mencionadas, dado que, si la fuente no tuviera estas características, mal podría producir su rédito, por carecer de un elemento esencial; la fuente no habilitada es sólo capital expresado como conjunto de medios materiales, es una condición necesaria pero no suficiente para calificar el rédito.

Por ejemplo, si la fuente productora de renta fuera una máquina no habilitada, cuya cesión temporal se entrega a cambio de una regalía y se le hiciera funcionar con el fin de observar su correcta instalación y ajuste, previo a la futura entrada en producción, en caso de enajenarse los productos obtenidos durante esta prueba, el resultado obtenido no constituirá un rédito porque es sólo la resultante de las pruebas, más no el fruto de una fuente habilitada.

En definitiva, de lo que se trata es de distinguir el capital de sus frutos, siendo el primero todo bien material o inmaterial capaz de producir rédito a su propietario, mientras que la renta es la consecuencia lógica y normal de un acto que tenga por fin obtenerla.

Las afirmaciones anteriores tienen un alto grado de asertividad, lo que aparenta contradecir la abundantísima doctrina existente, al respecto donde existen posiciones encontradas sobre este tema entre la Administración Tributaria y el contribuyente; la razón de ello es renacentista. Si se observa con cuidado, la mayoría de los pronunciamientos anteriores al respecto de la Administración Tributaria.

La tendencia de las leyes sobre la materia (IVA), es la aplicación territorial de la ley



ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN DEL IVA.

y no la aplicación extraterritorial. El régimen del IVA es extensivo a las operaciones imponibles relacionadas con bienes situados en el territorio que constituye ámbito de aplicación del impuesto o sobre servicios que prestan dentro del mismo, sin que interese, al afecto, la nacionalidad del vendedor o prestador. Los artículos 107,125,129 y 133 de la Ley de Concertación Tributaria y el artículo 71 de su Reglamento, (...) disponen que los actos o actividades que sean a títulos onerosos, ejecutados o aprovechados en el país, constituyen hechos imponibles a los fines de la Ley, con lo cual se reitera el principio de la territorialidad en las leyes que consagran el tributo, en lo relacionado con la enajenación de bienes, la exportación de bienes y servicios, importación e internación de bienes y prestación de servicios y uso o goce de bienes.

En Nicaragua el IVA se rige por el principio de imposición en el país destino, según el cual los bienes y servicios exportados solamente deben ser gravados en el país en el cual se importen o se presten.

En contraposición a la tesis previamente indicada, se presenta el principio de país destino que, como su denominación indica, supone el gravar la mercancía en el país consumidor o de destino. Quienes propugnan las ventajas de dichos principio frente al sistema del país de origen (conforme al cual el producto o servicio incluye en su precio el valor del impuesto pagado en la jurisdicción

de origen), observan que el pago de los impuestos que inciden en el proceso

productivo, necesariamente repercute en los precios de ventas, los cuales, para ser remunerativos deben aumentarse hasta incluir los gravámenes pagados que, de tal manera, por un proceso de traslación, son realmente soportados por los consumidores. Pero, Actuando de esta forma (y no puede ser distinto en el caso de empresa que quieran continuar sus actividades retribuyendo de manera normal a sus factores de producción), el producto debe venderse en el mercado internacional a un precio más elevado que el establecido por los países que no tiene impuestos que incidan sobre los costos, constituyendo así un evidente obstáculo para la exportación y afectando el régimen de competencia.

En consecuencia, con el objeto de restablecer las condiciones competitivas perturbadas por la intervenciones del Estado, así como de evitar problemas de doble imposición en las transacciones internacionales, se sugiere (al adoptar el principio de la imposición en el país destino), no solo el establecimiento del régimen de la tasa de cero (0%) equivalente a la "exención" impositiva de los productos exportados sino también el reembolso al exportador del mayor costo atribuible al impuesto pagado durante el proceso productivo todo lo cual permite el restablecimiento de una sana competencia, colocando los productos exportados en un pie de igualdad con los productos procedentes de otros países con menor carga impositiva en los costos de producción, o en los cuales los impuestos se perciben después de terminada la etapa industrial, vale decir, con posterioridad al momento en que el



producto queda listo para la exportación.

El sistema adoptado por nuestra legislación en materia de exportación de bienes y servicios es el principio de imposición en el país destino, lo que puede traducirse en la concepción del IVA como una imposición de los consumos internos de los distintos países. Por ellos, limitando la imposición a la entrega de bienes y prestaciones de servicios en el interior y no los producidos por él; de manera que se acepta el principio de la imposición en el país de destino del bien o de los servicios y no en el de origen.

En conclusión, el IVA grava únicamente las ventas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en Nicaragua, independientemente de la nacionalidad del vendedor o prestador de los mismos.

De la lectura del mismo artículo 107 de la LCt de la Ley, se desprende una segunda condición que limita la gravabilidad del supuesto de capacidad contributiva venta de cosa muebles. Esta condición, o como lo definen otros autores, "elemento territorial", se refiere a que los bienes muebles deben estar situados o colocados en el territorio del país. Debe tenerse presente que, tratándose de una imposición sobre los consumos, la gravabilidad de los hechos o actos que suponen una capacidad contributiva consumo, debe realizarse en el país donde consumen los bienes. Debemos tener en cuenta el criterio de "país de destino". Este concepto se refiere a que el país que deba gravar con una imposición sobre los consumos debe ser el país que debe gravar con una imposición sobre los consumos debe ser el país en donde están destinados a ser consumidos dichos bienes y no aquellos países de origen de los

bienes exportados. Con idénticos criterios del artículo 5, 10, 14 de la Ley de Concertación Tributaria establecen no gravar las rentas de origen extranjera considerando el principio de origen y destino de la renta.

REALIZACIÓN DEL HECHO GENERADOR

La realización del hecho generador de los tributos está armonizado y regulado por nuestro Código Tributario el artículo 28 del mismo dispone: Hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En concordancia con el artículo 12 del mismo código.

OCURRENCIA DEL HECHO GENERADOR

El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad al

derechaplíctico.

El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado.



En el caso de tributos que se apliquen sobre documentos referentes a actos o contratos, la simple emisión de los mismos origina el hecho generador que configura la obligación tributaria.

Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de su condición. De acuerdo con lo establecido en la introducción sobre la teoría de la fuente y el principio de territorialidad podemos concluir con los siguientes conceptos:

RENTAS DE FUENTE NICARAGÜENSE

Son rentas de origen nicaragüense las que se obtienen o realizan en territorio nicaragüense, de fuente nicaragüense, los ingresos devengados o percibidos en territorio nicaragüense están sujetos al Impuesto sobre la Renta por las siguientes actividades: (artículo 5 y 10 de la Ley de Concertación Tributaria)

1. Enajenación de bienes
2. Prestación de servicios profesionales
3. Uso o goce u otorgamiento de bienes
4. Servicios generales
5. Transferencia de servicios

2. Entre ellos se encuentran Rubén Marchevky y Humberto Diez. creemos que es un condicionante sobre el supuesto de hecho que constituye el objeto del impuesto. Marchevky, Rubén Alberto, "IVA – Análisis integral", p 22, 1º ed., Macchi, 1996; Diez, Humberto P., "Impuesto al Valor Agregado", p, 54, Errepar, 1994.

6. Exportación de servicios
7. Exportación de bienes
8. Servicios de transportes
9. Servicios de construcción de viviendas
10. Servicios de construcción de carreteras, caminos
11. Agricultura., pesca, acuicultura
12. Manufactura
13. Minas
14. Electricidad
15. Ganadería
16. Comunicaciones
17. Servicios de intermediación financiera
18. Servicios de artes u oficios
19. Alcantarillado
20. Silvicultura
21. Servicios de gobierno
22. Propiedad de la vivienda

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Se denominan rentas de Fuente Extranjera, a las que provienen de una fuente ubicada fuera del territorio nacional. Las rentas de Fuente Extranjera no son constitutivas de renta y no se consideran para efectos del impuesto. Por ejemplo, son Rentas de Fuente Extranjera, entre otras: (Artículos 5, 10, 14, 34 y 37 de la Ley de Concertación Tributaria, Artículo 28 y 29 de Nuestro Código Tributario)

1. La renta obtenida por alquilar bienes muebles e inmueble ubicado en el extranjero.

2. Los intereses obtenidos por certificados de depósitos bancarios de entidades financieras del exterior.



- 3. La renta** obtenida por prestar servicios en el exterior.
- 4. La producción** de bienes en el exterior.
- 5. Servicios** de transporte desde el exterior.
- 6. Pagos por uso**, goce y otorgamiento de bienes.

CASOS DE TERRITORIALIDAD, PRINCIPIO DE LA FUENTE

Ejemplos de territorialidad

Caso 1

*Si una empresa vende un bien o servicio que no se encuentre en Nicaragua, si no en el exterior, aunque la operación se acuerde y firme en nuestro país, el prestatario no trasladará ni causará IVA alguno, por ser una operación extraterritorial. **Artículo 107 LCT.***

Caso 2

*Una entidad exportadora ubicada en Nicaragua vende productos a sus clientes ubicado en el País de Honduras. este acto económico es una exportación de bienes está gravada con la alícuota del cero por ciento (0%). **Artículo 107 y 109 LCT.***

Caso 3

*Un despacho de asesores nicaragüenses es contratado por su par ubicado en Honduras para realizar los trámites de un cliente de ellos para la inscripción de una sociedad en Nicaragua. Consideramos que el mandante es cliente del despacho de los asesores nicaragüenses y no trasladará ni causará IVA alguno, por ser una operación de exportación de servicios. **Artículo 107 LCT.***

Ejemplo 1: renta de fuente extranjera
El señor Francisco Manuel Jimenez de nacionalidad salvadoreña prestó servicios de consultoría en su país de origen a la empresa XECO ubicada en Nicaragua, para la realización de un estudio de mercado en la República del Salvador, ¿cuál es el origen de la renta, nicaragüense o extranjero?

Ejemplo 2: renta de fuente nicaragüense

La señora Jasmari Fernanda de la República Honduras prestó servicios profesionales a una entidad nicaragüense en territorio nicaragüense, ¿el pago que recibe la señora Jasmari en concepto de sus servicios profesionales son provenientes de fuente nicaragüense o fuente extranjera?

Solución

Ejemplo 3: Renta de fuente nicaragüense

Una Entidad financiera extranjera concede un préstamo monetario a una entidad nicaragüense, los pagos de intereses a la entidad financiera extranjera son rentas de fuente nicaragüense, porque la renta se produce en territorio nicaragüense. La retención aplicable es de no residente 10%. Conforme la regulación que sobre la materia define la SIBOIF.

Solución

Ejemplo 4: Renta de fuente nicaragüense

Una entidad nicaragüense compra un software contable en la República de Panamá y paga por ello la suma de U\$ 10,000.00, al momento de la cancelación la entidad no realiza retención alguna porque los hechos económicos o de ocurrencia del hecho generador se realizó en territorio extranjero.

Solución

Ejemplo 5: Renta de fuente nicaragüense

Un despacho contable presta sus servicios profesionales a una entidad situada en Costa Rica, desde territorio nicaragüense procesan la información y envían los informes contables y financieros online, en consecuencia, los honorarios son de origen de rentas nicaragüense, sin embargo, la entidad de Costa Rica no efectuará alguna retención por ser hecho generador extranjero (es decir los servicios no se prestaron en su país de origen)

Solución

Ejemplo 6: Renta de fuente extranjera

Una entidad exportadora contrata los servicios de transporte en el lugar de destino de sus bienes, al momento de cancelar los servicios no efectúa retención del IR por ser una renta de origen extranjero en cabeza de quien realiza los hechos económicos, no se debe confundir la prestación del servicio con la utilización de este, el servicio de transporte no se presta desde Nicaragua, sin embargo, es utilizado en Nicaragua.

Solución



Caso 7: Una entidad A nicaragüense es socia de una entidad B Hondureña, Al cierre fiscal la entidad B reparten los dividendos, correspondiendo a la entidad A U\$ 75,000.00. ¿es renta de origen nicaragüense la que recibe la entidad A ?

Solución

Caso 8: Supongamos que la entidad nicaragüense posee una sucursal en la Republica de Honduras, una vez que liquidan y determina el impuesto en el país de Honduras, transfieren las ganancias a la entidad nicaragüense.

Solución

Caso 9: Una entidad panameña compra una propiedad inmueble en Nicaragua, es dada en arrendamiento a una entidad por establecimiento permanente. ¿la renta de la entidad panameña es de origen Nicaragüense o extranjera?

Solución

Caso 10: Una entidad nicaragüense contrata una entidad de transporte internacional para el traslado de mercancías a sus almacenes ubicados en Nicaragua, por U\$ 10,000.00, sin embargo, la entidad aún no tiene preparado el almacén y solicita una ampliación del plazo por tres días, por lo tanto, realizan un ademum al contrato por U\$ 3,000.00

Solución



GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO



Aspecto legal

IR de actividades económicas

La segunda categoría del impuesto sobre la renta es creada por el artículo 13 de la Ley de concertación Tributaria en la cual expresa taxativamente: Son rentas de actividades económicas, los ingresos devengados o percibidos en dinero o en especie por un contribuyente que suministre bienes y servicios. En el caso de las instituciones financieras reguladas o no

por la autoridad competente, comprenden como rentas de actividad económica, las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital. En suma, el IR de las actividades económicas grava los ingresos en concepto de utilidad o rendimientos económicos de los resultados de liquidar el total de los ingresos devengados o percibidos gravados, de los gastos deducibles, para determinar la base imponible sean de su objeto social o giro comercial único o principal de personas jurídicas y naturales.



Actividades económicas gravadas con el Impuesto sobre la renta

Agricultura, ganadería, silvicultura, pesca, minas, canteras, manufactura, electricidad, agua, alcantarillado, construcción, vivienda, comercio, hoteles, restaurantes, transporte, comunicaciones, servicios de intermediación financiera y conexos, propiedad de la vivienda, servicios del gobierno, servicios personales y empresariales, otras actividades y servicios profesionales, arte y oficios.

Definición legal de ingresos devengados o percibidos

El criterio del devengo y percibido incorporado en el artículo 13 de la Ley de Concertación Tributaria no tiene desarrollo conceptual en el citado artículo, lo que nos lleva a la necesidad de tener que dilucidar sobre su contenido a partir de otras fuentes. Jurídicamente, el devengo suele ser definido como el momento en que surgen el derecho a percibir la renta, sea que se perciba o no. Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, a la expresión “devengar” se le reconocen tres acepciones: el hacer una cosa suya mereciéndola, el adquirir derecho a una percepción o retribución por el trabajo prestado, los servicios desempeñados u otros títulos, y, el producir intereses o réditos. También desde el punto de vista del idiomático, el verbo devengar significa “adquirir un derecho de alguna percepción o retribución por razón del trabajo, servicio u otro título.” En cambio, el criterio de lo percibido reconoce los flujos de caja sin considerar cuándo se han producido los

hechos económicos que los ocasionan, es decir, que se enfoca en los aspectos financieros. Entonces, percibido: Son ingresos reales por venta de bienes y servicios causados en el momento que se anticipan el entero, estando pendiente el servicio o entrega de los bienes. En consecuencia, al tenor de destacada doctrina podemos afirmar que los ingresos percibidos no son constitutivos de rentas gravables por reconocer una obligación con un tercero que se devengara en el tiempo.

El artículo 8 de la Ley de concentración tributaria expresa que los ingresos anticipados, depósitos en garantía y los contratos de futuros no se consideran rentas devengadas para efectos del Impuesto sobre la Renta.



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Introducción

La empresa es una entidad económica en la cual deben tomarse decisiones económicas con el propósito de lograr objetivos, lucrarse de la actividad desarrollada.

La contabilidad es la disciplina que aporta información relacionada con el patrimonio de la entidad para lograr el objetivo durante un periodo de tiempo. Pero debemos destacar que el uso de la información contable no solo circunscribe al ámbito empresarial, sino que abarca un objetivo de carácter fiscal.

La empresa fundamental, es la unidad de un amplio organismo que determina en gran medida su funcionamiento. Se integra en un sector, es decir se la considera microeconómicamente, para luego insertarse en el encuadre económico general del país e incluso el internacional. Por ello, la información contable que se brinde a los distintos usuarios tendría que facilitar la toma de decisiones; teniendo en cuenta que la empresa está inmersa en una siempre cambiante realidad económica.

CONCEPTO DE VALOR AGREGADO

De hecho, el concepto de Valor Agregado ya fue tratado por los economistas clásicos para explicar la formación de precios y la naturaleza de las rentas. Los agentes

económicos que intervienen en su formación y distribución ha sido, a lo largo de la historia económica, el núcleo de todas las discusiones. Adam Smith lo introdujo en su obra cumbre *La riqueza de las Naciones*, pero fue, sobre todo, David Ricardo quien al formular su Ley del Valor lo convirtió en clásico y centro de atención y crítica de Karl Mark. Por tanto, no es un concepto de hoy, sino un concepto de siempre. Actualmente es cada vez más frecuente la formulación por parte de las empresas, del Estado del Valor Agregado, que posterior explicaremos.

Fiscalmente, el concepto recibe sus primeras atenciones en los años cincuenta, y es a partir de la formación de la Comunidad Europea (CEE), en 1962, cuando se convierte en el centro de atención y estudio a todos los niveles, con creciente interés y con plena vigencia actual como fórmula de financiación de la comunidad.

Concepto económico de Valor Agregado

El valor agregado es la creación de riqueza aportada por las empresas a la economía general de un país, al agregar a los productos el valor de sus costos de personal, financieros, amortizaciones, tributos y margen de ganancia.

Concepto jurídico de Valor Agregado

Jurídicamente, El valor agregado forma parte de aquel valor que se le agrega al producto en cada una de las etapas del proceso productivo, es decir, la totalidad de los ingresos de que se apropian los responsables recaudadores por los factores implicados en la producción. (Ver artículo 108 y 113 de Ley de Concertación).



El objetivo estratégico de la inteligencia fiscal es que estos responsables recaudadores del IVA declaren al final del periodo fiscal su renta de acuerdo con el margen de ganancia que se incorporó en todo el proceso económico. Por ello es importante destacar que el concepto de valores agregados es totalmente distinto al Impuesto General a las Ventas (IGV), muchos agentes económicos e inclusive profesionales contables desconocen la inteligencia del IVA, aparentemente neutra y elemental, pero en ella se esconde el objetivo de la visión de los agentes económico y el Estado.

En conclusión, la información requerida por el fisco busca conocer la capacidad contributiva de la entidad y procurar que este declare sus ganancias en relación con los valores agregados incorporados en todo el proceso económico.

NATURALEZA DEL IVA

El IVA es un impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo, el cual grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios y uso o goce de bienes, la importación de internación de bienes y exportación de bienes y servicios; que se aplica en todas las etapas del proceso económico y opera bajo el sistema de crédito y débito fiscal. Teniendo en cuenta la clasificación de la naturaleza y técnica del IVA expuesto en los artículos 108, 113 de la Ley de Concertación Tributaria y 77 de su Reglamento antes expuestas, nos permite encuadrar en la misma al Impuesto al Valor Agregado, y en tal sentido se observa, que el referido tributo es un impuesto "indirecto", "real", "objetivo" e instantáneo", crea-

do para gravar los valores agregado en la enajenación de bienes, la prestación de servicios y uso o goce de bienes y exportación de bienes y servicios, salvo en la importación de internación de bienes, el Impuesto se causa la momento de la internación en contradicción a su propia naturaleza. El IVA es aplicable en todas las etapas del proceso económico y opera bajo el sistema de crédito y traslación de IVA. En lo que se refiere al sistema de crédito y débito fiscal, estima esta Sala Constitucional que los mismos constituyen el fundamento para la determinación de la cuota tributaria del impuesto al valor agregado. En efecto, dicha cuota está conformada por la cantidad resultante de la compensación entre los créditos y débitos fiscales de un determinado agente económico dentro de un periodo fiscal.

Así las cosas, el crédito fiscal constituye el importe soportado por el sujeto pasivo previsto en la ley al adquirir bienes o servicios gravados; por su parte, la traslación del IVA se configura por el impuesto retenido por dicho contribuyente al efectuar la venta de bienes o prestación de servicios gravados evitando de esta manera la acumulación de pagos de impuestos sobre impuestos (impuestos en cascada), dado que se grava unitariamente un mismo bien o servicio, a pesar de la liquidación y recaudación del impuesto indirecto de un concepto económico de valor agregado, se verifica a través de diversas etapas del proceso de producción y comercialización.

En el mismo orden de ideas, se observa que el impuesto al valor agregado, además de ser clasificado como impuesto indirecto



to, real, objetivo e instantáneo, posee la característica de ser un tributo de naturaleza plurifásica no acumulativa, esto es, que grava todas las actividades económicas que cumplan con las siguientes condiciones, a) que haya entrega de bienes, b) que se de en el contexto de valores agregados, c) que sea a título oneroso y d) que la operación se de en territorio nicaragüense, en el caso de la prestación de servicios son la misma condiciones, salvo la del inciso c), la sustituimos por la exigibilidad de la contraprestación. Todas estas condiciones son para que se verifique el impuesto, deben ser efectuadas en todas y cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, sin que el monto del tributo pagado por los sujetos pasivos del impuesto incida sobre el costo del producto.

En tal sentido, el impuesto soportado en cada fase del proceso admite una deducción financiera o real del impuesto pagado en fases anteriores del proceso de producción y comercialización resultando en consecuencia la cuota tributaria, entendida ésta como la diferencia existente para el mismo periodo, entre crédito y traslación del IVA, es decir, entre el monto soportado y el monto trasladado, tal y como se señalará anteriormente. Dicha cuota tributaria, comparte el efectivo importe dinerario otorgado a la Administración Tributaria, por el cumplimiento de los hechos imponible previstos de la Ley, la cual esta derivada de una simple operación aritmética que puede dar como resultado una cantidad positiva o negativa, es decir, cuando el sujeto tenga en su haber más crédito fiscales que traslación de IVA dichos resultados será negativo, en consecuencia, el sujeto pasivo podrá

trasladar a los periodos fiscales inmediatos el importe compensado. Por el contrario, en el segundo supuesto, cuando dicho sujeto pasivo tenga más traslación de IVA que créditos fiscales, el producto de esa compensación constituirá el entero efectivo y definitivo por el periodo fiscal transcurrido a la Administración Tributaria.



LOS CUATROS PILARES FUNDAMENTALES DEL IVA



La aplicación del Impuesto al Valor Agregado se fundamenta en cuatro pilares esenciales para su correcto procedimiento de liquidación, declaración y satisfacción del impuesto. Estos cuatro pilares fundamentales están de acuerdo a su técnica y naturaleza al cumplimiento sustancial del cumplimiento de la obligación tributaria. Ellos son:



1. Traslación de IVA



2. Credito fiscal



3. Factura



4. Contabilidad

1. Traslación del IVA

En el Impuesto al Valor Agregado, los supuestos jurídicos de hecho se encuentran definidos en la interrelación de los cuatro primeros artículos donde se condicionan los elementos materiales, subjetivos y territoriales y se definen algunos conceptos con el alcance que le otorga el legislador en la Ley de Concertación Tributaria, exactamente en el Título II capítulo I . Disposiciones generales.

El artículo 109 y 114 de la Lct, donde en general, se establece el momento en se considera verificado el supuesto jurídico de hecho revelador de la capacidad contributiva consumo, adopta la estructura dada por el **artículo 108**, en cuanto a definir en momento en que se considera verifica-



do el supuesto jurídico de hecho por parte del sujeto pasivo del impuesto y la generación del débito fiscal, pero es importante determinar que este artículo no da nacimiento a la obligación tributaria material, ya que el débito fiscal es uno de los elementos que conforman el cálculo aritmético para determinar dicha obligación tributaria pecuniaria.

Al decir de Luqui La obligación tributaria es el vínculo legal que obliga la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero (...). Si bien como expusiéramos previamente, creemos que la obligación tributaria es la consecuencia directa de la obligación tributaria principal cuando el sujeto pasivo ha verificado el supuesto jurídico de hecho definido en la ley sustantiva, dicha definición se ajusta a la obligación tributaria material.

Por su parte, el Dr. Giuliani Fonrouge ha definido la obligación tributaria como "(...) el vínculo en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúan ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley (...)", A nuestro entender, esta definición es mucho más completa que la esbozada por el Dr. Juan Carlos Luqui.

Creemos que el legislador ha incurrido en un error al definir que la traslación se constituirá en débito fiscal, como el "nacimiento del hecho imponible". Insistimos el hecho imponible nace con la ley y en el impuesto al valor agregado se encuentra definido en los seis primeros artículos **107, 108, 109, 110, 111 y 112** interrelacionando el aspecto objetivo, subjetivo y territorial.

En conclusión, apreciamos que el IVA recae en el consumidor contribuyente final, pero el responsable recaudador lo traslada mediante la venta. El débito fiscal nace de la base imponible (ganancia) del IVA del responsable recaudador. El IVA no grava la venta por no ser la su base imponible, el IVA se traslada mediante la venta, pero el débito fiscal nace de su base imponible que es la ganancia final del responsable recaudador.

Ejemplo de determinación del débito fiscal:

Responsable recaudador compra C\$ 10,000.00 a este le trasladan el IVA por C\$ 1,500.00. los bienes son vendidos en C\$ 12,000.00 se traslada el IVA de C\$ 1,800.00. al momento de liquidar la base imponible del IVA ante la Administración Tributaria tenemos lo siguiente:

Obligación consistente en una prestación pecuniaria como la de pago de la deuda tributaria, la de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.
En esta inteligencia, es el momento en que se generan los débitos fiscales que compondrán el primer término de la operación aritmética que conforman el procedimiento liquidatorio para determinar la obligación tributaria en el tributo bajo análisis, denominado método de sustracción, impuesto contra impuesto, resultando el impuesto a pagar, el quantum de la obligación tributaria, de la diferencia entre el débito y el crédito fiscales.

Luque, Juan Carlos, "La obligación tributaria", p. 23, Ed. Depalma, 1989
Giuliani Fonrouge, Carlos Maria, "Derecho financiero", p. 429, Ed. Depalma, 1997.

1. Liquidación de IVA

Total, ingresos	C\$ 12,000.00
Traslación de IVA	1,800.00
Menos: crédito fiscal	1,500.00
Saldo por enterar	300.00

2. Determinación de la base imponible del IVA

Total, ingresos	C\$ 12,000.00
Total, de egresos	10,000.00
Base imponible del IVA	2,000.00
Debito fiscal 15%	300.00

Al final de la operación la técnica del IVA de adición y sustracción de la traslación y acreditación cuadra con lo enterado a la Administración Tributaria. Sin embargo pueden ocurrir hechos y que no coincidan, pero será por tener elementos de costos y gastos no sujetos al IVA crédito y eso representa un mayor entero del IVA a la Administración Tributaria. En consecuencia, el IVA no grava las ventas, se traslada mediante las ventas. El IVA grava la ganancia del responsable recaudador.

No puede entenderse a las disposiciones contenidas en dichos artículos como normas descriptivas de hechos imponibles no complementarias. Esta norma determina el momento en que el sujeto pasivo del impuesto verifica el supuesto de hecho-hecho imponible-, o sea el antecedente (endonorma) de la norma jurídica tributaria, y a partir de este momento, nace el consecuente (perinorma) que en el caso del Impuesto al Valor Agregado la traslación no es la obligación tributaria principal sino la generación del respectivo debito fiscal como elemento constitutivo de la obligación tributaria

material, es decir, la liquidación del impuesto.

Si creemos que se genera una obligación tributaria, pero esta es accesoria y de tipo formal, ya que el débito fiscal generado debe ser informado en la declaración jurada respectiva y esta obligación de información nace justamente en el mismo momento en que se generará el débito fiscal.

Si bien se genera una obligación tributaria pero accesoria y la terminología correcta hubiera debido ser "nacimiento del hecho obligación tributaria", porque éste es el contenido de los artículos 109 y 114 la realización fáctica del hecho imponible es, en cambio, materia extraña a la norma mencionada (...). Como veremos seguidamente, la verificación del hecho imponible por el sujeto pasivo del impuesto generará el débito fiscal, pero no la obligación tributaria principal. No se adeuda el impuesto, sino que éste se conformará con el resultado de la ecuación aritmética de los débito y créditos fiscales. Si creemos que se genera una obligación tributaria, pero esta es accesoria y de tipo formal, ya que el débito fiscal generado debe ser informado en la declaración jurada respectiva y esta obligación de información nace justamente en el mismo momento en que se generará el débito fiscal.

La correcta terminología aplicable repercutirá en el correcto tratamiento de los hechos definidos del plexo legal. En este sentido nuestro criterio es que los artículos 109 y 114 define el momento en que debe satisfacerse la obligación tributaria una vez verificado el hecho imponible objeto del gravamen y en otros, el momento en que debe adelantarse, total o parcialmente,



un ingreso a cuenta del gravamen en virtud de un hecho imponible a producirse. El legislador ha establecido para que se considere verificado el supuesto jurídico de hecho revelador de la capacidad contributiva en forma indirecta del consumidor de los bienes y servicios, para inmediatamente definir el momento en que se genera el débito fiscal, que como dijéramos, no constituye la obligación tributaria, sino uno de los elementos que juntamente con el crédito fiscal por las adquisiciones realizadas en el periodo fiscal constituyen el quantum de la obligación tributaria.

Como se desprende de lo expresado precedentemente, el débito por sí solo no constituye la obligación tributaria, sólo es uno de los elementos constitutivos de la misma.

Hemos expresado que la correcta terminología determinará el correcto tratamiento de los hechos imposables. Nos referimos a que ha verificado el hecho imponible en un determinado momento que como hemos afirmado, no coincide con el momento del nacimiento de la obligación tributaria, le será aplicado al sujeto jurídico de hecho perfeccionado a la alícuota, exenciones y demás efectos tributarios que rigen al momento de la verificación de este.

BASE IMPONIBLE Y DÉBITO FISCAL

La forma de determinar el débito fiscal, tratando en primer término la base de los supuestos de hecho verificados por los sujetos pasivos del impuesto sobre la cual

se aplicaran las alícuotas. De este modo se obtendrá el quantum de uno de los elementos que constituyen la ecuación aritmética para determinar la obligación tributaria en el periodo fiscal.

Obviamente, como analizaremos en el tema del crédito fiscal, el concepto de “base imponible” también condiciona al crédito fiscal, toda vez que se exige como uno de los requisitos para su computo, que haya generado el respectivo débito fiscal para el vendedor y concurrentemente, dicho computo procederá hasta la concurrencia del monto imponible sobre su base, calculada en función de las normas que estudiaremos seguidamente.

El legislador se ha referido como base imponible al monto sobre el cual, aplicada la alícuota establecida en la ley para cada caso, se determinará el débito fiscal, pero no debe interpretarse que dicha base imponible corresponde a la valoración política de la capacidad contributiva indirecta, sino solo a uno de los elementos que constituirán la obligación tributaria.

Entendemos que no existe una base imponible para la determinación de la obligación tributaria principal, sino que ésta surge de la compleja determinación del gravamen que el legislador ha dispuesto – impuesto contra impuesto, por criterio financiero -. Es de recordar que los distintos agentes económicos ingresan en las distintas etapas en función al valor agregado que le insertan al producto o a los servicios que prestan, y que por efecto de la traslación legal que ha dispuesto la ley, el sujeto sobre el cual recae en definitiva el impuesto es el consumidor final, el que



deberá abonar en el precio de venta el total del débito fiscal generado en las distintas etapas.

En suma, para la determinación del impuesto, deberán interrelacionarse las distintas normas que establecen la base imponible para la determinación del débito fiscal para el vendedor, prestatario de servicio, será crédito fiscal para el adquirente, o prestatario de servicios.

El nacimiento del débito fiscal no puede confundirse con el nacimiento del hecho imponible en el caso del IVA, el hecho imponible nace con la ley y en el impuesto al valor agregado se encuentra definido en los tres primeros artículos **107, 109, 108 y 141** interrelacionando el aspecto objetivo, subjetivo y territorial.

Como hemos afirmado el hecho imponible nace con la Ley de Concertación Tributaria, por tanto, es una abstracción jurídica de contenido económico, definiendo también los sujetos y el momento en que estos verifican o perfeccionan estos supuestos jurídicos de hecho.

CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL

Como hemos expresado al tratar el momento en que se genera el débito fiscal, la obligación tributaria material del impuesto es el resultado de la ecuación aritmética de distintos elementos: débito y crédito fiscales.

No debemos olvidar que la técnica de liquidación ha adoptado el criterio financiero por sustracción de impuesto contra impuesto (artículo 116 de la Lct),

esto es, el impuesto facturado en la etapa

anterior (débito fiscal para el proveedor o prestador de servicios), constituirá en principio un crédito fiscal para el adquirente, prestatario del servicio.

Podemos definir al crédito fiscal como uno de los elementos que dará nacimiento al saldo técnico - tema que analizaremos más adelante al tratar los saldos de la declaración jurada del impuesto - generado por el gravamen que ha abonado el sujeto pasivo al adquirir sus bienes y servicios los cuales serán incorporados al proceso económico que desarrolla.

El impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios que adquiera la calidad de créditos fiscal será computado contra los traslados fiscales generados por sus ventas, que teniendo en cuenta que se trata de un impuesto plurifásico no acumulativo, el saldo técnico generado corresponderá al Impuesto al Valor Agregado del agente económico.

El artículo bajo análisis (artículo 117 de la Lct) comienza disponiendo que: que la acreditación consiste en restar (...)"'. Esta expresión creemos que no es técnicamente la correcta ya que el responsable recaudador liquida uno de los elementos que conformarán el impuesto. En este orden de ideas, el legislador debería haber utilizado el verbo liquidar, como lo expresa en el artículo 137 de la Lct.

Creemos que esta afirmación (restar) se cumple al finalizar la actividad económica del responsable recaudador, ya que, en el periodo fiscal del impuesto, debido al criterio financiero adoptado, la diferencia de los débitos sobre los créditos fiscales no siempre corresponde al valor agregado sobre los



productos enajenados o sobre la prestación de servicios realizados, como ya fue explicado en la determinación del valor agregado.

Es importante analizar el alcance que tiene el término “Crédito Fiscal”, y para esto debemos remitirnos a la doctrina.

Los créditos fiscales en el régimen del Impuesto al Valor Agregado bajo análisis se encuentran sujetos a una condición legal que les convalida como tales, y esta condición es que existan traslado de IVA contra los cuales imputarlos, es decir, que, a efectos de la liquidación del tributo, la generación del traslado del IVA y el derecho al cómputo del crédito fiscal está supeditado a la realización de operaciones gravadas que efectúen en su nombre.

Manuel Ossorio define el crédito fiscal como “el derecho que tiene una persona, llamada acreedor, de exigir de otra, denominada deudor, un determinado comportamiento”, por su parte las normas contables profesionales lo han definido como “(...) derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (...)” .

En esta inteligencia, debe existir un vínculo que liga a su titular con otro sujeto que se encuentra obligado a satisfacerlo.

Entendemos que el vínculo para la existencia del crédito tributario es que las adquisiciones realizadas se encuentren vinculadas a operaciones que el sujeto poseedor del crédito realice se encuentren gravadas con el impuesto. Caso contrario, el impuesto generado por dichas adquisiciones pierde entidad como crédito fiscal imputable contra los traslados de IVA generados por operaciones alcanzadas por el tributo.

Asimismo, debemos decir que no todo impuesto facturado en las adquisiciones, o prestaciones de servicios, o importaciones definitivas de bienes, constituyen créditos fiscales. Nos referimos expresamente al impuesto facturado por dichos conceptos que se afecten a ventas realizadas en el exterior (exportaciones) que al tener un tratamiento exentivo tal como analizamos en el punto anterior del régimen tasa cero por ciento, estos no participan de la naturaleza del crédito fiscal, toda vez que solo puede revestir esta categoría el impuesto facturado que se vincule con operaciones gravadas, es así que tampoco será afectado por los límites que establece el artículo 109 de la Ley de Concertación Tributaria, siendo aplicable el régimen especial establecido del mismo artículo del mismo plexo legal. Como veremos seguidamente, existen severas restricciones al cómputo de los

Al respecto el Dr. DINO JARACH ha dicho refiriéndose al carácter de base imponible del impuesto que (...) Estas sumas, a las cuales no puede reconocerse el carácter de base imponible, son igualmente para determinar la cuantía de la obligación y como elemento constitutivo de la obligación (...). La diferencia aritmética entre los dos – débito – crédito – tampoco constituye, técnicamente, la base imponible, sino que arroja como resultado directamente el monto de la obligación impositiva (...). Es claro que tan calificada doctrina reconoce que el legislador al normar sobre la base imponible, no lo ha hecho en función de la base para la determinación del impuesto, sino que lo ha hecho para determinar la base sobre la cual se determinara uno de los elementos que conformaran la obligación tributaria principal, el cual, en este caso, el débito fiscal. JARACH, DINO, “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”, p. 847 y sgtes. Ed. Cangallo, 1983.



créditos fiscales tanto por su exactitud como por su vinculación a las operaciones gravadas que realice el responsable recaudador del impuesto. Nos referimos en el primer caso a los aspectos formales que deben guardar la exteriorización del impuesto para ser considerado un crédito fiscal, y en el segundo caso a los aspectos o características sustanciales.



Ossorio, Manuel, "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales", p. 251. Ed. Heliasta, 1994

Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas-resolución técnica 9-"Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de servicios", Capítulo III, punto A.3.



BIBLIOTECA

**Mantente siempre actualizado
en la contabilidad tributaria**



DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO



Desarrollo de Rentas devengadas y percibidas

Ejemplo 1 de ingresos devengados o percibidos

Una entidad de actividad económica de servicios de funeraria y venta de ataúd firma un contrato de venta futuro con su cliente por C\$ 60,000.00 cordobas a veinte y cuatro meses con una prima del 10% al momento de la firma.



Ejemplo 2

Los hechos son los mismos que el caso 1, sin embargo, al cumplimiento de los 8 meses el cliente dejo de cumplir su obligación y el contrato fue anulado.

Ejemplo 3

Una entidad entrega en alquiler un edificio en C\$ 30,000.00 mensual, firma contrato con el cliente el primero de enero y realiza un depósito en garantía por C\$ 20,000.00, anticipa un mes por C\$ 30,000.00 determine los ingresos devengados y percibidos, Contabilice el devengo del primer mes.

Ejemplo 4

Se firma un contrato por servicio de construcción por C\$ 1,500,000.00 en las clausulas se establecen un anticipo del 60% y el cuarenta por ciento restantes al terminar la obra. Se pide: Contabilice las operaciones según lo contractual.

Ejemplo

5

Una entidad es distribuidora de un Boletín Informativo, se conoce que el valor de la suscripción es de C\$ 2,400.00 anual. Un cliente adquiere una suscripción en el mes de enero 2023. Se pide: realice los asientos contables correspondientes a los hechos económicos.

Caso práctico de aplicación 1: Reconocimiento de los ingresos

Supongamos una empresa de informática que vende computadoras, programas informáticos y presta servicios de software. Esta empresa firma un contrato con otra empresa por el que se compromete a renovar los equipos informáticos de la misma. En el contrato se indica que se van adquirir 10 computadoras con el software mínimo (Windows Vista) por C\$ 8,000.00 Córdobas más el IVA (15%), además también se adquieren dos licencias para posteriormente poder instalar un programa de contabilidad por C\$ 4,000.00 córdobas más el IVA (15%). Al cierre del ejercicio, la empresa de informática había instalado las computadoras en las instalaciones del cliente con el software Windows Vista. Las licencias para instalar el programa de contabilidad se realizan el año siguiente.

SE PIDE: Contabilizar lo que proceda contable y tributario por esta operación.

Caso práctico de aplicación 2: Reconocimiento de los ingresos

Una compañía aérea que vende billetes de vuelos e incorpora a los clientes con tarjeta VIP unos puntos que pueden ser cambiados por billetes futuros de la misma compañía.

Vende un billete por C\$ 300.00 córdobas más IVA y ofrece 10 puntos, el vuelo se realiza en ese mismo momento. Finalmente, y con una acumulación de 100 puntos, el cliente consigue un billete adicional. IVA 15%.

SE PIDE: Contabilizar la venta del billete de C\$ 300.00 córdobas.

CASOS PRÁCTICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO



Casos

1

Una entidad realiza operaciones con los siguientes datos; Materia Prima C\$ 10,000.00, servicio de electricidad C\$ 3,000.00, servicios de internet C\$ 1,000.00, servicios de telefonías C\$ 600.00, Insumos C\$ 4,000.00, otros C\$ 2,500.00, todos estos valores agregar el IVA crédito, aplicar el 20% de margen de comercialización al subtotal de los valores. Se pide: elabore el Estado de Valores Agregado, liquidación del IVA, determinación de la base imponible del IVA, determinación de la relación entre la traslación del IVA y el IVA crédito y la declaración del Impuesto sobre la Renta



Caso 2

Una entidad realiza una venta de C\$ 20,000.00 en bienes al crédito mas IVA, vencido el plazo el cliente le informa de su insolvencia económica y entrega uno bienes muebles en compensación de la deuda. Se pide realice los asientos contables de cada sujeto.

Caso 3:

Una entidad realiza una venta por C\$ 10,000.00 mas IVA y entrega bienes por C\$ 2,000.00 en concepto de bonificación. Contabilice las operaciones pertinentes para los dos sujetos.

Caso 4

Una entidad farmacéutica entrega muestra medicas a sus clientes, realice los asientos contables de acuerdo con los hechos económicos.

Caso 5

Una entidad entrega bienes en consignación por C\$ 10,000.00, el consignatario realiza la venta 15 días posterior a la entrega. Realice los asientos contable correspondientes.

ANÁLISIS A LAS DECLARACIONES DEL IVA

a) El presente ejemplo considera el caso de un contribuyente comercializa únicamente productos gravados. Con la siguiente información elabore el estado de resultado para determinar el costo de ventas a través del método analítico.

1.	Ingresos	C\$ 1,800,000.00
2.	Gastos de operación	475,000.00
3.	Inventario inicial	200,000.00
4.	Inventario final	230,000.00
5.	Compras del periodo	1,290,000.00
6.	Margen de comercialización	1.40
7.	Crédito Fiscal	265,000.00

Del total del crédito fiscal C\$ 17,500.00 es en concepto de servicios básicos

Determine:

- Compras no contabilizadas
- Presuntos ingresos no declarados
- Ajuste en el IVA e IR



b) El presente caso considere que el contribuyente comercializa productos gravados y exentos

1.	Ingresos	C\$ 1,800,000.00
2.	Gastos de operación	475,000.00
3.	Inventario inicial	200,000.00
4.	Inventario final	230,000.00
5.	Compras del periodo	1,290,000.00
6.	Margen de comercialización	1.42
7.	Crédito Fiscal	165,250.00

Del total del crédito fiscal C\$ 17,500.00 es en concepto de servicios básicos

Determine:

- (a) Compras gravadas
- (b) Compras exoneradas
- (c) Presuntos ingresos no declarados
- (d) Ajuste en el IVA e IR
- (e) Determine la proporcionalidad del IVA según sea el caso.



Ejemplo 6:

supongamos que en el mes de enero 2023 un Despacho de auditores firma contrato de servicios de auditoría por C\$ 100,000.00. al momento de la firma el cliente anticipa un 30% del total de los honorarios más impuestos. El dictamen lo entregan tres meses posterior a la firma del contrato.

REGIMEN DE RETENCION EN LA FUENTE



Introducción

La retención tributaria como acto jurídico tributario no se encuentran definida en la legislación. Si bien la globalidad del Impuesto sobre la Renta determina su pago luego del cálculo de las rentas obtenidas en un periodo determinado, el método de retención permite, por una parte, que el Estado no tenga que esperar el vencimiento del periodo fiscal para ir cobrando el tributo, y por otra, que se asegure el cobro del impuesto utilizando medidas tendientes a permitir que aquél se pueda exigir en el momento en que el beneficiario percibe el ingreso gravable.

En ese sentido, existen dos tipos de retención que coexisten en nuestro sistema tributario (i) la retención definitiva, por la cual se paga el impuesto sin ninguna consideración a las características del preceptor y, por tanto, no está sujeta a reliquidación, y (ii) la retención en la fuente a cuenta, que constituye simplemente un medio técnico por el cual la Administración Tributaria mejora y anticipa su recaudación. Las retenciones en la fuente es un método de pagos a cuenta del Impuestos sobre la Renta, como un mecanismo de recaudación mediante el cual los contribuyentes inscritos en el régimen general retienen



por cuenta del Estado, el IR perteneciente al contribuyente con que están realizando actos de comercios. En cambio, las retenciones definitivas a no residentes se devengan inmediatamente y satisfacen su obligación tributaria al momento del pago. Las retenciones en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado considerado según destacada doctrina como una "imposición en el origen", dado que el agente retenedor se encuentra obligado a retener una parte del pago a su proveedor o acreedor a cuenta del Impuesto sobre la Renta causado en el mismo momento en que se origina el hecho que lo genera.

Mediante la retención en la fuente, un particular, denominado agente de retención, al efectuar un pago o abono en cuenta a un sujeto pasivo del tributo (responsable recaudador) por un concepto que forma parte constitutiva del hecho gravado, es obligación por la ley abstenerse de pagar parte de la obligación con el beneficiario, con el fin de que esta parte retenida sea entregada al fisco, como abono a cuenta del sujeto pasivo del tributo.

Cuando el sujeto pasivo del tributo hace la declaración, liquida, determina y deja firme la obligación tributaria, tiene derecho a acreditar de la suma a pagar sus anticipos las retenciones en la fuente realizada, salvo, los sujetos a retenciones definitivas. De acuerdo con nuestra legislación fiscal, existen varios procedimientos de formas de pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta, tales como: Retenciones en la fuente, Reintegro Tributarios, Anticipos del IR, Pago Mínimo Definitivo a cuenta del IR. Todos ellos se liquidan de acuerdo con la técni-

ca del débito y crédito del sujeto pasivo del tributo. Sin embargo, Las retenciones definitivas son pagos definitivos de la obligación tributaria en cabeza de quien realiza los actos económicos.

Origen de la retención

En la relación jurídica impositiva, el ente público detenta el poder y la potestad de imposición; así, en lo que se refiere a esta última, el sujeto activo en aras de una mayor certeza y facilidad en la recaudación de la contribución acude a terceras personas (agentes retenedores) para retener el impuesto al contribuyente; por tanto, el ente público a través del poder de imposición convierte a personas ajenas al contribuyente en sus auxiliares con el propósito de dar cumplimiento a la obligación tributaria.

El mecanismo de retención no está establecido en la Ley de Concertación Tributaria, sin embargo, las formas de pago del Impuesto sobre la Renta lo establecen el artículo 56 de la misma Ley.

La retención es una relación jurídica tributaria y es necesaria para la aplicación de las contribuciones. En este esquema parecería, en un primer acercamiento, que el Estado extiende su competencia tributaria en esta figura jurídica, pues convierte al retenedor en su auxiliar y coadyuvante; asimismo, lo obliga a cumplir con la obligación de retener y enterar el dinero al erario.

Interesa decir que el retenedor considerado sujeto pasivo nunca pierde esta cualidad, esto es, no se convierte en sujeto activo



de la potestad tributaria. Las obligaciones del retenedor son concretas, a la administración le corresponde el reembolso de los créditos a favor del retenedor, y el control de legalidad de la retención corresponde a la administración.

Por otra parte, se ha afirmado que el retenedor es un “sustituto”, pues reemplaza al contribuyente en su obligación de ingresar la exacción tributaria a la Hacienda Pública, y como tal, sustituye en esta obligación al contribuyente.

Para mejor comprensión de esta figura, podemos afirmar que tiene una naturaleza sui generis, pues por razones prácticas y de certeza, el Estado acude a un tercero (agente retenedor) para hacer efectiva su competencia tributaria; es decir, gestionar y recaudar el tributo, pero por otra parte, lo convierte en sustituto del contribuyente, porque en el retenedor recae la obligación de retener el impuesto e ingresarlo al tesoro público, y en caso de no hacerlo entraría en el supuesto de la responsabilidad solidaria.

En resumen, se pueden distinguir dos corrientes de pensamiento: la primera se refiere a la obligación tributaria comprensiva de la obligación de pago y todas las referentes a las obligaciones de hacer y soportar, cuya finalidad es hacer efectiva la obligación de pago; la segunda, actualmente seguida por la mayoría de la doctrina, se explica en función de la obligación principal de pago y las relaciones accesorias a la principal; véanse González García et al., Derecho tributario I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, p. 228; Alvarado Esquivel, M. J., “La finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria”, Información

Jurídica Pemex Lex, números 89-90, noviembre-diciembre de 1995, p. 49

La retención en materia tributaria

La retención en la fuente no es un impuesto, sino un mecanismo de cobro anticipado del Impuesto sobre la Renta en el momento en que sucede el hecho generador. Para los sujetos pasivos que desarrollan actividades económicas, la retención en la fuente por ser un pago anticipado del Impuesto sobre la Renta, se puede deducir en la respectiva declaración del mismo impuesto.

La retención en la fuente comprende los siguientes elementos: el sujeto pasivo, que es la persona a la que se le debe retener; el responsable retenedor, que es la persona obligada a practicar la retención; la alícuota, el cual es el porcentaje que se aplica a la base de retención y el valor o monto sujeto a retención. El concepto de retención es el hecho económico que se realiza y está sometido a retención.



RETENCIONES EN LA FUENTE Y PERCEPCIONES



¿QUÉ ES RETENCIÓN?

Una elemental definición “retención” implica, a decir del propio Diccionario de la Lengua Española (Vigésima Segunda Edición), “7. Descontar de un pago el importe de una deuda”. Por tanto, para que exista tal descuento tiene que haber pago. Dicho esto, desde la perspectiva del derecho tributario, la retención supone percepción (en sus variadas formas según ha quedado antes explicado). Lo contrario, es decir, exigir la retención sobre una obligación devengada simplemente no es retención. No es descuento o detracción alguna, pues no hay nada de donde retener, descontar o detraer. En todo caso sería una exacción por parte del Estado.

Retenciones y percepciones

Quando se trata de las retenciones en la fuente sobre compras de bienes y servicios, en ambos casos su prestación es una obligación de hacer (“retener” o “de percibir”) y en esto se diferencia fundamentalmente de la

obligación del contribuyente, que siempre es de dar. Se trata de una carga pública que debe ser creada exclusivamente por ley, estos responsables responden solidariamente con el deudor por el tributo que omitieron retener o percibir.

El responsable sustituto, en cambio, es un sujeto puesto por el legislador en lugar del



verdadero contribuyente, sin perjuicio de su derecho a repetir de aquél los importes pagados en sustitución. Por tanto, cumple una obligación tributaria a título propio.

El Código Tributario (en adelante CTr) clasifica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en: contribuyentes y responsable retenedor y responsable recaudador.

Formas de pagos del Impuesto sobre la Renta

La retención tributaria como acto jurídico tributario no se encuentran definida en la ley de Concertación Tributaria. Si bien la globalidad del Impuesto sobre la Renta determina sus formas de pago luego del cálculo sobre la base imponible obtenidas en un periodo determinado, el método de retención permite, sin embargo, por una parte, que el Estado no tenga que esperar el vencimiento del periodo fiscal para ir cobrando el tributo, y por otra, que se asegure el cobro del impuesto utilizando medidas tendientes a permitir que aquel se pueda exigir en el momento en que el beneficiario percibe el ingreso gravable.

En ese sentido, existen dos tipos de retención que coexisten en nuestro sistema tributario (i) la retención definitiva, por la cual se paga el impuesto sin ninguna consideración a las características del preceptor y, por tanto, no está sujeta a reliquidación, y (ii) la retención a cuenta, que constituye simplemente un medio técnico por el cual la Administración Tributaria mejora y anticipa su recaudación.

Las retenciones en la fuente es un método de pagos a cuenta del Impuestos sobre la Renta, no es un impuesto, lo cual facilita, acelera y asegura el recaudo de tributos. Tampoco constituye un medio de pago, como si lo es, por ejemplo, el dinero en efectivo.

Para efectos de los artículos 51 y 53 de la LCT, las retenciones definitivas deben efectuarse al momento de su pago y deben ser declaradas en los formularios que para tal efecto dispondrá la Administración Tributaria y deben ser pagadas a más tardar el quinto día calendario después de finalizado el mes. Lo anterior sin perjuicio a lo establecido en el numeral 3 del artículo 43 de la LCT. (Artículo 38 del Reglamento de la LCT)

El artículo 56 de la Ley de Concertación Tributaria establece que las formas de pagos, anticipos y retenciones del IR de actividades económicas deberán pagarse mediante anticipos y retenciones en la fuente a cuenta del IR en los plazos determinados por la Ley y Reglamento.

Se analizarán en el mismo orden, teniendo en cuenta que existen normas distintas respecto al caso de cada una de ellas.

Responsable retenedor

Los responsables retenedores son los sujetos que al pagar o al acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceras personas están obligados legalmente a retener de las misma, una parte de estas como adelanto o pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes o terceras perso-



nas, y enterarlo al fisco en forma y plazos establecidos en este Código y demás leyes tributarias .

Agente retenedor

Los agentes de retención son un tipo de responsables, pues ellos no perfeccionan el hecho imponible. En cambio, los contribuyentes son aquellas personas, naturales o jurídicas, que se colocan en relación con la materia gravable en la misma posición definida abstractamente por la Ley, naciendo a su cargo la obligación jurídica - tributaria.

Ejemplo

Cuando una entidad compra bienes o servicios, el que realiza el hecho imponible es el vendedor de esos bienes y servicios. Una vez realizado el pago debe efectuar la retención, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la Administración Tributaria.

Los agentes de percepción, en cambio, son quienes, por su profesión, oficio, actividad están en situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto deben agregar el del impuesto que luego enteraran.

El responsable sustituto, en cambio, es un sujeto puesto por el legislador en lugar del verdadero contribuyente, sin perjuicio de su derecho a repetir de aquél los importes pagados en sustitución. Por tanto, cumple una obligación tributaria a título propio.

Las retenciones en la fuente se constituyen en un anticipo del anticipo del IR de las actividades económicas y de las Rentas del trabajo cuando estos contribuyentes liquidan su impuesto.

¿Cuándo se debe retener?

Como ya habíamos explicado el objeto imponible del Impuesto sobre la Renta, es cuando se produce, la ganancia o el rédito y da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. La fijación de ese momento, es decir, aquel en que se genera el hecho imponible, tiene importancia principalmente para la imputación de la renta al año o el ejercicio fiscal y, en consecuencia, para aplicar una serie de aspectos destinados al pago del impuesto. En consecuencia, La retención deberá practicarse en el momento del pago o abono en cuenta, conforme a lo establecido en el artículo 43 del Reglamento de la LCT. El agente retenedor debe enterar lo retenido ante la Administración Tributaria.

De los responsables directos y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta El artículo 30 y 31 de la Ley de Concertación Tributaria identifica el hecho imponible, hecho generador y contribuyente del Impuesto sobre la Renta, así también, el artículo 20 de nuestro Código Tributario identifica a los sujetos obligados a pagar el impuesto en calidad de responsable retenedores con el contribuyente, entre los cuales están los agentes de retención (numeral 1 del artículo 20 del CTr). A decir, el artículo 30 y 67 de la Ley de Concertación Tributaria y 20 del Código Tributario determina la figura de contribuyente y podemos definirlo



como quien realiza o respecto al cual se “produce” el hecho generador de la obligación y responsable, es aquel que sin ser contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria atribuida a éste que, es el de retención y será responsable solidario “cuando hubiera omitido la retención a que estaban obligados”, agregando que efectuada la retención el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

Formas de pagos del Impuesto sobre la Renta

Las retenciones en la fuente es un método de pagos a cuenta del Impuestos sobre la Renta, como un mecanismo de recaudación mediante el cual los contribuyentes inscritos en el régimen general retienen por cuenta del estado, el IR perteneciente al contribuyente con que están realizando actos de comercios. En cambio, las retenciones definitivas a no residentes satisfacen la obligación tributaria instantáneamente.

En ese sentido, existen dos tipos de retención que coexisten en nuestro sistema tributario (i) la retención definitiva para residentes y no residentes, por la cual se paga el impuesto sin ninguna consideración a las características del preceptor y, por tanto, no está sujeta a reliquidación, y (ii) la retención a cuenta, que constituye simplemente un medio técnico por el cual la Administración Tributaria mejora y anticipa su recaudación.

Para efectos de los artículos 51 y 53 de la LCT, las retenciones definitivas deben efectuarse al momento de su pago y deben ser declaradas en los formularios que para tal efecto dispondrá la Administración

Tributaria y deben ser pagadas a más tardar el quinto día calendario después de finalizado el mes. Lo anterior sin perjuicio a lo establecido en el numeral 3 del artículo 43 de la LCT.

El artículo 56 de la Ley de Concertación Tributaria establece que las formas de pagos, anticipos y retenciones del IR de actividades económicas deberán pagarse mediante anticipos y retenciones en la fuente a cuenta del IR en los plazos determinados por la Ley y Reglamento.

En primer lugar, se pueden distinguir dos clases de sujetos; los que la Ley considera residentes en el país y los no residentes en nuestro territorio nacional. Como es sabido estos últimos tributan mediante retenciones definitivas en cada pago, o concepto asimilado al mismo, mediante retenciones que tienen carácter de pago único y definitivo y está regulada en el artículo 53 y 91 LCT.

Retenciones en la fuente para sujetos del país

Existen varios regímenes de retención que han sido creados por autoridad de aplicación, dos principales, uno relacionado de los ingresos de los empleados en relación de dependencia y otro para los ingresos que obtienen los contribuyentes que realizan actividades económicas; además existe otro llamado Retenciones Definitivas exclusivo para contribuyentes no residentes. Criterio del devengo y causación de la retención en la fuente

De acuerdo con el marco conceptual contable el criterio de lo devengado lo define así: los efectos patrimoniales de las



transacciones y otros hechos deben reconocerse en los periodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeran los ingresos y egresos de fondos relacionados. En otras palabras, este criterio nos orienta que los hechos económicos debemos reconocerlo en el momento que ocurren sin importar si hay pago, abono.

En este sentido, observamos que el criterio del devengo en relación con la retención se debe reconocer contablemente y ser aplicada y enterada al momento del pago, así también, el registro contable se hace en base al principio del devengo, económico y prudencia.



ACCEDE A NUESTROS
PLANES DE SUSCRIPCIÓN

ORO
\$6.99
El plan incluye

ACCESO A LA BIBLIOTECA DE RECURSOS
ACCESO A CONSULTAS TRIBUTARIAS VIRTUALES DE
10 MINUTO 2 VECES POR MES

PLATINO
\$15.99
El plan incluye

ACCESO A LA BIBLIOTECA DE RECURSOS
ACCESO A CONSULTAS TRIBUTARIAS VIRTUALES
DE 30 MIN 4 VECES POR MES
ACCESO COMPLETO A LA LIBRERÍA DIGITAL
ACCESO AL BOLETÍN FISCAL
ACCESO ANTICIPADO DE NUEVOS CONTENIDOS EN LA
BIBLIOTECA
TOKEN EN DESCUENTO DE UN 5% EN PARTICIPACIÓN
EN UN EVENTO DE C.A.S. A POR MES

DIAMANTE
\$9.99
El plan incluye

ACCESO A LA BIBLIOTECA DE RECURSOS
ACCESO A CONSULTAS
TRIBUTARIAS VIRTUALES DE 10 MINUTOS
4 VECES POR MES
ACCESO COMPLETO A LA LIBRERÍA DIGITAL

Ejemplo de reconocimiento de retención por el criterio del devengo y prudencia

Una entidad compra la suma de C\$ 10,000.00 córdobas de mercancías al crédito.

Asiento Contable N°1

Al momento de la compra de bienes.

Cuentas	Debe	Haber
Inventario	10,000.00	
IVA crédito	1,500.00	
Retención en la Fuente 2%		200.00
Proveedores		11,300.00
Sumas Iguales	C\$ 11,500.00	C\$ 11,500.00

Asiento Contable N°2

Al momento de la cancelación.

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores	11,300.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		11,300.00
Sumas Iguales	C\$ 11,300.00	C\$ 11,300.00

Asiento Contable N°3

Al momento del entero de la retención a la Administración Tributaria.

Cuentas	Debe	Haber
Retención en la Fuente 2%	200.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		200.00
Sumas Iguales	C\$ 200.00	C\$ 200.00

Como podemos observar de acuerdo con el criterio del devengo las operaciones se reconocen al momento de haber ocurrido los hechos sustanciales generadores del impuesto, sin embargo, la obligación tributaria de la retención se reconoce en base al mismo criterio, pero se causa y entera al momento del pago.

Consideremos las mismas cifras del caso anterior, salvo, que es una venta.

Asiento Contable N°1

Al momento de la venta de bienes.

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	11,300.00	
Retención a cuenta del anticipo	200.00	
Traslación de IVA		1,500.00
Ingresos por ventas		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 11,500.00	C\$ 11,500.00

Asiento Contable N°2

Al momento de la cancelación.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	11,300.00	
Cuentas por cobrar		11,300.00
Sumas Iguales	C\$ 11,300.00	C\$ 11,300.00

Asiento Contable N°3

Al momento del reconocimiento del IR anticipo por pagar ante la Administración Tributaria.

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo del IR	100.00	
DGI acreedor por anticipos		100.00
Sumas Iguales	C\$ 100.00	C\$ 100.00

Asiento Contable N°4

Al momento de la cancelación

Cuentas	Debe	Haber
DGI acreedor por anticipos	100.00	
Retención a cuenta del anticipo		100.00
Sumas Iguales	C\$ 100.00	C\$ 100.00

Se trata de una obligación contable de un pasivo legal reconocido temporalmente, la retención se entera al momento del pago del acreedor al cliente. Es la misma situación cuando reconocemos ventas al crédito, debemos reconocer la retención en la fuente a cuenta del anticipo del IR del contribuyente vendedor.



Imposibilidad de retener y otras cuestiones

Existen diversas situaciones en las que el agente de retención puede verse en la imposibilidad de aplicar la retención, por razones ajenas a su voluntad. Según cual sea la causa de dicha imposibilidad, sin embargo, nuestra norma tributaria no tiene disposiciones que permitan liberar de la responsabilidad por el incumplimiento del deber de la retención. En todo caso se tiene que recurrir al Derecho Común especialmente al Código Procesal Civil de Nicaragua.

Un primer caso es de situaciones en que, por la particular modalidad de la operación, el importe del concepto sujeto a retención ya hubiera sido percibido por el beneficiario; en tales ocasiones el agente de retención, por no disponer de la suma para practicar la retención, deberá informar de tal hecho a la Administración Tributaria, mediante un escrito presentado a ellos.

Ejemplo

supongamos que un contribuyente realiza venta a precio de costos, es una situación de imposibilidad de retener por no haber causado hecho generador del Impuesto sobre la Renta. Para que se perfeccione este impuesto debe haber

una utilidad o un rendimiento económico.

Otra situación específica es la de las operaciones de cambio, permuta o dación en pago; aquí la retención se practicará únicamente cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero y se calculará sobre el monto total de la operación. Cuando el importe a retener resultará superior a la suma de dinero abonada, corresponderá que el sujeto pasivo de retención efectúe el respectivo depósito hasta la concurrencia de la precitada suma.

En ese caso el agente de retención presentará una nota, con similares datos antes mencionada, donde, además de consignar el importe liquidado, especificará la diferencia que no se pudo retener ni enterar.

Ejemplo de Permuta

Al 31 de diciembre dos empresas llegan finalmente al acuerdo de permutar entre sí, mobiliario y maquinaria, debido a que después de estudiado el mercado, se estima que el valor razonable para los dos bienes que se permutan es el mismo.

La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar el derecho de propiedad (dominio) de una cosa para recibir el derecho de propiedad (dominio) de otra. Es el contrato que sirve para regular el acto. También puede ser el contrato por el cual uno de los contratantes se obliga a entregar el dominio de una cosa y otra en dinero, pero cabe aclarar que, en algunas legislaciones, si la parte en numerario es superior o igual al valor de la cosa, el contrato será de compraventa; si el valor de la cosa es mayor que la cantidad de dinero, el contrato es de permuta. La permuta puede ser utilizada como un mecanismo legal para el cambio de divisas en situaciones en la que esta actividad se encuentra prohibida o limitada por un régimen de control de cambio.



La empresa AAA, posee mobiliario del que se obtiene la siguiente información

Precio Adquisición.....	C\$ 1, 500,000.00
Depreciación acumulada.....	150,000.00
Valor razonable.....	1,350,000.00

La empresa BBB, posee maquinaria de la que se obtiene la siguiente información

Precio adquisición.....	C\$ 950,000.00
Depreciación acumulada.....	45,000.00
Valor razonable.....	905,000.00

EMPRESA AAA

Solución

Observamos que se trata de una permuta comercial ya que son activos de diferente naturaleza. Para el registro en la contabilidad debemos tener en cuenta:

Valor razonable del bien recibido (mobiliario)	C\$ 1,350,000.00
Importe en libros del bien entregado (maquinaria).....	905,000.00
Diferencia (beneficio).....	445,000.00

En este caso el agente retenedor AAA presentará una nota a los estados financieros, con similares datos que la antes mencionada, donde, además de consignar el aporte liquidado, especificará la diferencia que no pudo retener ni ingresar.

EMPRESA BBB

Solución

Observamos que se trata de una permuta comercial

Valor razonable del bien recibido (mobiliario).....	C\$ 1,350,000.00
Importe en libros del bien entregado (maquinaria).....	905,000.00
Diferencia (pérdida).....	445,000.00



Hechos sujetos a retención

El régimen de retenciones en la fuente a cuenta del IR se aplicará en los actos gravados por el IR y con las alícuotas establecidas en el artículo 44 del Reglamento de la LCT.

Base imponible de las retenciones

La base imponible y cálculo de las retenciones a cuenta del IR de rentas de actividades económicas de las alícuotas del 2%, salvo las obtenidas por bienes agropecuarios, metro cubico de madera, servicios profesionales y técnicos superiores. Será a partir de unos mil córdobas (C\$1,000.00), por factura emitida.

Retención del 2% por compra de bienes y servicios generales

Sobre la compra de bienes y prestación de servicios en general, incluyendo los servicios prestados por personas jurídicas, (personas naturales) trabajos de construcción, arrendamiento y alquileres, que estén definidos como rentas de actividades económicas la retención es del 2%.

Debemos comprender por servicios generales, la gestión de los recursos necesarios para la conservación y mantenimiento de la infraestructura física institucional que permita el desarrollo de los procesos de la cadena de valor.

En conclusión, podemos afirmar que los servicios generales que se ofrece con personal externo tanto para mantenimiento correctivo como preventivo, cuando estos no se pueden prestar con los recursos internos de la Institución.

Entre ellos se destacan los de limpieza, jardinería, transporte, vigilancia y servicios diversos; este último servicio considera el traslado y acomodo de mobiliario y equipo en las diversas áreas de la institución.

Dentro del universo de servicios generales también se considera aquellos servicios de mantenimiento de carácter correctivo y preventivo. Para todo lo explicado la retención aplicar es del 2%. (Consultar artículos 43,44 y 45 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria)

Retenciones del 10% por servicios profesionales

Se consideran honorarios profesionales no mercantiles, el pago o contraprestación que reciban, tanto las personas naturales como las personas jurídicas, por la prestación de servicios personales no regidos por un contrato de trabajo, en virtud de actividades civiles (por oposición a las mercantiles, religiosas, etc.) de carácter científico, tecnológico, (ciencias aplicadas), artístico, docente o deportivo profesional, realizada tanto en nombre propio como por profesionales bajo dependencia, tales como los servicios profesionales , prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, veterinarios y otros profesionales que presten servicios similares.

Por ejemplo, lo pagado a un ingeniero por la elaboración de una obra (edificio, local comercial, etc.), se considera honorario profesional, siempre y cuando éste no ten-



ga con el ente pagador una relación de dependencia y subordinación, vale decir, preste servicios bajo relación de dependencia, y no perciba un sueldo periódico.

Asimismo, los ingresos que un profesor percibe por dictar clases bajo relación de dependencia y subordinación (jurídica y económica), se considera un salario, pero lo recibido por dictar clases particulares donde éste fije la contraprestación, el lugar y la materia, se considera un honorario profesional.

La retención para servicios profesionales prestados por personas jurídica la retención es del 2%, quedan excluidos de esta retención las personas naturales que en su carácter personal presta estos servicios, su alícuota de retención es del 10%. (Consultar artículos 43,44 y 45 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria)

Retención por propina

En atención al numeral 3 del artículo 10 de la Ley de protección de los derechos de las personas consumidoras y usuarias. En el artículo 4 del reglamento, indica que las propinas recibidas en un establecimiento se deberá constituir un fondo común, el cual será distribuido entre la persona que tenga contacto directo con las personas consumidoras o usuarias y demás personal que colabore directamente con el servicio al público.

En el lenguaje financiero, fondo común de propina voluntaria quiere decir un conjunto de valores convertibles en moneda o dinero líquido que pertenecen a una sociedad que se forma con el fin de no obtener ganancias económicas mediante la inversión, si por el bienestar económico de cada colab-

rador de la entidad prestatario del servicio. La propina no se considera rentas del trabajo por no ser una retribución salarial, según el artículo 81 del código el trabajo, se considera salario la retribución que paga el empleador al trabajador en virtud del contrato de trabajo o relación laboral. En armonía con el artículo 11 y 18 de la Ley de Concertación Tributaria.

Así también, en el código laboral en su artículo 84.- establece que: Salario ordinario es el que se devenga durante la jornada ordinaria, en el que están comprendidos el salario básico, incentivos y comisiones. En conclusión, la propina no está sujeta a ningún tipo de retención del IR por no ser retribución salarial. Es originada de la donación voluntaria de un tercero al colaborador de la entidad, misma que tiene la obligación de enterar al momento de exigir su derecho a recibir el dinero el trabajador.

Retención en patrocinios

El patrocinio es el convenio entre una persona, física o jurídica y otra con el fin de que éste presente la marca o el producto que desea promover la empresa patrocinadora. A la primera se la suele llamar patrocinador o patrocinante y a la segunda patrocinado.

En el caso del patrocinio, los bienes o recursos donados por lo general tienen como objetivo financiar alguna actividad de la empresa con la cual otorgar algún incentivo o premiación: una competencia deportiva, un concurso de méritos, etc., lo cual es un gasto para la empresa.

Así pues, por su naturaleza y por lo expuesto en los patrocinios podemos apreciar



que no hay hecho imponible por el patrocinador ni el patrocinado y queda excluida la retención en cabeza de quien realiza el acto. Sin embargo, si la entidad asume el pago de los bienes a suministrar al patrocinado debe causar la retención al momento del pago. Artículo 20 del Código Tributario.

Retención a donaciones en efectivo

Las retenciones en la fuente sobre compras de bienes y servicios, en ambos casos su prestación es una obligación de hacer ("retener" o "de percibir") y en esto se diferencia fundamentalmente de la obligación del contribuyente, que siempre es de dar. Se trata de una carga pública que debe ser creada exclusivamente por ley, estos responsables responden solidariamente con el deudor por el tributo que omitieron retener o percibir.

Retención a donaciones en efectivo

Las retenciones en la fuente sobre compras de bienes y servicios, en ambos casos su prestación es una obligación de hacer ("retener" o "de percibir") y en esto se diferencia fundamentalmente de la obligación del contribuyente, que siempre es de dar. Se trata de una carga pública que debe ser creada exclusivamente por ley, estos responsables responden solidariamente con el deudor por el tributo que omitieron retener o percibir.

Sin embargo, en el caso de donaciones en dinero en efectivo a terceros cumplan o no con los requisitos establecidos en la Ley para recibir este beneficio, no están sujetas a retención, por ausencia de un hecho imponible del donante al donatario. Cuando las donaciones en especies están suje-

tas al registro de la propiedad de bienes y mercantil u oficina pública competente y deben de pagar el correspondiente impuesto por transferencias de bienes.

Compras con Tarjetas de crédito o débito Los pagos a abonos en cuenta susceptibles de constituir ingresos tributarios para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, por concepto de ventas de bienes y prestación de servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito, o de tarjetas débito, están sometidos a la retención en la fuente a la tarifa del uno y medio por ciento (1.5%).

Cuando los pagos o abonos en cuenta realizados a través de tarjetas crédito o débito corresponden a compras de bienes o prestación de servicios para los cuales las disposiciones especiales establezcan tarifas de retención en la fuente inferiores al uno y medio por ciento (1.5%), se aplicarán las tarifas previstas en cada caso por tales disposiciones.

¿Es responsable solidario de pago por la retención no efectuada?

Para responder esta pregunta, primero debemos considerar una contradicción entre el artículo 12 y el artículo 21 de nuestro Código Tributario, el primero establece que la obligación tributaria constituye un vínculo personal, aunque su cumplimiento se asegure con garantía reales y las establecidas en el mismo código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose esta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. Sigue expresando el legislador; la obligación tributaria es personal e intransferible,



excepto en los casos de sucesiones, fusiones, absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al fisco, como casos enunciativos, pero no limitativos. Es decir, que la obligación tributaria no es transferible en actos de vivos, salvo en la solidaridad tributaria por lo impuestos no pagados y aquellas retenciones efectuadas y no enteradas. Ahora bien, el artículo 21 del mismo Código Tributario determina, la “responsabilidad de los agentes” un término que no coincide con la figura de los responsables directos en el caso específico del responsable retenedor y con el epígrafe del artículo 67 de la Ley de Concertación Tributaria, “Solidaridad Tributaria” respecto al agente retenedor

Como es sabido, el legislador impone a los agentes la responsabilidad en forma personal y solidaria, con el objetivo de garantizar el cobro de las obligaciones tributarias, al establecer que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas. Se puede extraer del artículo en mención que el legislador no considera al agente re-

tenedor como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Esto tiene suma importancia porque la Administración Tributaria considera contribuyente por solidaridad al agente retenedor cuando omite obligación de efectuar la retención al contribuyente. Pensemos en el momento que el agente retenedor omite efectuar la retención a un proveedor, el asume la retención como responsable por deuda tributaria ajena, es decir, estamos frente a una transferencia de la obligación tributaria que corresponde al contribuyente que enajenó los bienes al agente retenedor, entonces es contradictorio con lo expresado en el artículo 12 del CTr. que dispone que la obligación tributaria es personal e intransferible entre actos de vivos, salvo las sucesiones, fusiones absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria.

Contrario sensu, si el agente retenedor efectúa la retención y no la entera, en este caso consideramos que estamos frente a una contravención tributaria y en este caso el agente deberá enterar la cuantía más una multa del 25% de lo no declarado. Además, el gasto pagado no será deducible. La responsabilidad tributaria, como la responsabilidad por deuda ajena están bien definidas en nuestro código tributario, los dos términos se basan cuando los mismos

Las relaciones económicas son aquellas relaciones objetivas entre seres humanos que tienen que ver con la producción, la apropiación, el intercambio y el consumo de bienes, en particular del producto del trabajo. ... Este tipo de relaciones se pueden sellar con contratos.

Solidaridad tributaria es aquella que se verifique un mismo hecho generador, es decir, cuando dos sujetos o más realizan los mismos hechos generadores de renta, por ejemplo, los socios de una entidad son solidarios tributarios por los impuestos dejados de pagar y por aquellas retenciones efectuadas y no enteradas a la administración tributaria serán solidarios tributarios, sin embargo, por la omisión de retener no existe solidaridad tributaria, en todo caso habrá responsabilidad tributaria cuando el contribuyente no haya anticipado el IR de la operación realizada con su acreedor. Artículo 12 del Código Tributario.



sujetos verifican un mismo hecho generador imponible. En el caso de la omisión de retener no estamos frente a un mismo hecho generador, son hechos totalmente distintos entre el proveedor y el cliente.

La acción de no retener está considerada una infracción tributaria y las retenciones efectuadas y no enteradas se constituyen una contravención tributaria regulado por el artículo 116 y 134 del Ctr. Así también el artículo 21 establece la responsabilidad de los agentes refiriéndose a los agentes de retención, y es muy importante su primer párrafo que dispone el legislador que el agente retenedor es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. (...) esto nos conlleva a pensar que cuando el agente retenedor no efectúa la retención por omisión no será el único responsable ya que la Administración Tributaria podrá seguir al contribuyente sujeto pasivo y al agente.

Pensemos en que el agente retenedor omitió la obligación de retener a su proveedor, pero este declaró la venta y anticipó el IR, que sentido entonces tiene obligar pagar lo no retenido si el proveedor ya cumplió con su obligación de anticipar de forma directa, igual como lo hubiese hecho al momento de retener el agente retenedor, de ser así esta lógica entonces estamos frente a una doble tributación que aun siendo el mismo acto económico y dos sujetos distintos se confunde como un solo hecho generador de renta.

¿Cómo desvanecer la responsabilidad tributaria ante la omisión de no haber efectuado la retención?

En el caso de los agentes retenedores, adoptamos el criterio restringido de considerar únicamente acreditada la exculpación del agen-

te de retención en el caso de encontrarse verificado que el gravamen no retenido fue satisfecho directamente por el contribuyente del Impuesto sobre la Renta, es decir, mediante la denominada declaración jurada del anticipo sobre la renta o el pago mínimo definitivo, esto como medios de prueba aptos para demostrar o acreditar la inexistencia de la obligación tributaria por parte del contribuyente y por consiguiente la liberación del responsable solidario por el agente retenedor de su responsabilidad como codeudor solidario.

De acuerdo con el artículo 31.1 inciso a. del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria no se puede interpretar literalmente en el sentido de que el agente que omitió retener no le será reconocido sus costos y gastos por omisión de retención por qué, la regulación del numeral 1 del artículo 31 del Reglamento al artículo 42 numeral 1 no está en armonía con lo expresado por el legislador.

Basta que se acredite que el contribuyente directo incorporó el monto imponible en la declaración jurada y que no resulte deudor del gravamen -ya sea por haberlo abonado o por haber tenido quebranto- el agente debe quedar liberado de su responsabilidad. Asimismo, a efectos de acreditar la situación fiscal del contribuyente, la declaración jurada se constituye en el elemento básico con que se cuenta, y mientras ésta no haya sido impugnada, es el instrumento válido que determina la existencia y el cumplimiento de la obligación junto al recibo fiscal del pago del anticipo del Impuesto sobre la renta o el pago mínimo definitivo.

En conclusión, si el contribuyente logra probar que cumplió con su obligación tributaria estará eximido de toda responsabilidad tributaria, en caso contrario que el contribuy-



ente no haya efectuado el pago de su obligación tributaria, el agente retenedor está en la responsabilidad tributaria de cumplir con el pago de la retención omitida, siempre que no haya caducado la obligación de hacer y estar cerrado el periodo fiscal. Sin embargo, en el caso de la omisión de retener al momento del pago por un egreso o gasto, se considera deducible y existente aun cuando no haya efectuado la retención.

Caducidad de la retención en la fuente

El IR de rentas de actividades económicas, deberá pagarse anualmente mediante anticipos y retenciones en la fuente a cuenta del IR, en el lugar, forma, montos y plazos que se determinen en el Reglamento de la presente Ley. Las retenciones aplicadas a rentas de actividades económicas de no residentes son de carácter definitivo. (Artículo 56 de la LCT)

El artículo 50 de la Ley de Concertación Tributaria dispone que, el período fiscal ordinario está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. La Administración Tributaria podrá autorizar períodos fiscales especiales por rama de actividad, o a solicitud fundada del contribuyente. El período fiscal no podrá exceder de doce meses.

En consecuencia, consideramos entre el 1 de enero al 31 de diciembre de cada ejercicio el plazo de la obligación de efectuar las retenciones a cuentas del pago del Impuesto sobre la Renta de cada ejercicio fiscal. Una vez vencido el plazo del ejercicio fiscal y retención el agente queda liberado de la obligación, luego del plazo señalado en la norma, de tal manera que transcurrido el 31 de diciembre del año en que se debió efectuar la retención o percepción, el agente queda completamente lib-

erado, y el contribuyente aplica el plazo prescriptorio de su obligación tributaria material.

Una situación muy común que ocurre después del cierre fiscal es que, las empresas quedan con saldos de cuentas por cobrar por las ventas realizadas en el ejercicio económico y ha cerrado contable y fiscalmente, recuperando posteriormente esos ingresos. Sin embargo, los agentes retenedores al seguir abonando efectúan retención en la fuente a cuenta de un impuesto que ya se liquidó, se determinó y quedó firme la obligación tributaria y pagada. En consecuencia, esas retenciones se convierten en un pago indebido.

¿Cuál es la diferencia entre la prescripción y la caducidad?

La prescripción es una de las formas de extinción del crédito fiscal que puede ser a favor o a cargo del contribuyente o de la autoridad fiscal después de haber transcurrido un tiempo determinado.

Esta forma de extinción se origina a través del tiempo, en términos de cuatro años, los particulares podrán solicitar a la autoridad fiscal la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales. (Artículos 42,43,44,45,46 y 47 todos del Código Tributario).

En cambio, la caducidad es una forma de terminación anticipada del procedimiento tributario a causa de su paralización y opera en un plano meramente formal o procedimental, por lo que la misma no implica por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria. En consecuencia, la caducidad es la extinción, por el solo transcurso del tiempo, de la facultad de las autoridades fiscales para comprobar el in-



cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Los plazos de la caducidad pueden ser breves, medios y largos y no pueden interrumpirse. Nuestro criterio con relación al cómputo de los plazos de caducidad para las retenciones en la fuente señalado implícitamente en el artículo 50 de la Ley de Concertación Tributaria, comenzará a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación, determinación y la obligación tributaria; y dentro de dichos plazos la Administración Tributaria no podrá obligar a los agentes retenedores asumir retenciones omitidas. Obligar asumir retenciones omitidas por responsabilidad tributaria de periodos legalmente caducados, lo cual violenta la norma jurídica, vulnera el principio de legalidad y seguridad jurídica por no ser un procedimiento normado dentro de los procesos de fiscalización de la administración tributaria.